



Derecho Financiero y Tributario
Tesis de Doctorado

LA “RELACIÓN COOPERATIVA” ENTRE LA
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LAS
GRANDES EMPRESAS: ANÁLISIS DE LA
EXPERIENCIA ESPAÑOLA

Autor: Rafael J. Sanz Gómez

Director: Antonio Cubero Truyo

2014

Según José M. R. Delgado, “Cada persona es una combinación transitoria
de materiales que se toman prestados del ambiente”

Gracias a todas las personas que me han acompañado en algún momento
en el camino que me ha traído hasta aquí.

En especial, a mis padres
y a Giovana.

SUMARIO

Abreviaturas empleadas

Summary

Introducción

Marco metodológico

1. El derecho como sistema social de comunicación
2. Derecho y poder. La transmisión del derecho a través de la creación de discurso
3. Crisis del paradigma jurídico y nuevas fuentes de producción normativa

Capítulo 1. Las fuentes jurídicas de la relación cooperativa

1. La autorregulación empresarial y la gestión de riesgos
2. El rol de la Administración tributaria en la relación cooperativa
3. La implementación de la relación cooperativa en las fronteras del sistema jurídico

Capítulo 2. La construcción de la relación cooperativa en España

1. El Foro de Grandes Empresas como marco para la colaboración social en la aplicación de los tributos
2. El Código de Buenas Prácticas Tributarias
3. El entronque constitucional de la relación cooperativa

Capítulo 3. La práctica de la relación cooperativa

1. Buenas prácticas administrativas en materia de información y asistencia a los obligados tributarios
2. Transformaciones en el ejercicio del control administrativo
3. La resolución de conflictos en el marco de la relación cooperativa

Capítulo 4. Valoración jurídica de la relación cooperativa en el contexto de un cambio paradigmático

1. El limitado ámbito subjetivo de la relación cooperativa: valoración a la luz del principio de racionalidad
2. Posibles mecanismos de control sobre la actuación administrativa
3. La función tributaria y su conexión con el sistema político y económico vigente. Reflexiones sobre el papel del Estado en el marco de un control colaborativo

Conclusiones

Anexo

Bibliografía

Índice

ABREVIATURAS EMPLEADAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AG	Abogado/a General
AN	Audiencia Nacional
APA	<i>Advance Pricing Agreement</i>
ATO	<i>Australian Taxation Office</i>
BIAC	<i>Business and Industry Advisory Committee</i>
BOE	Boletín Oficial del Estado
CDI	Convenio para evitar la Doble Imposición
CE	Constitución Española
CNMV	Comisión Nacional del Mercado de Valores
DGT	Dirección General de Tributos
DO	Diario Oficial (de la Unión Europea / de la Comunidad Europea)
FAT	Foro de Administración Tributaria
FJ	Fundamento jurídico
FMI	Fondo Monetario Internacional
HMRC	<i>Her Majesty's Revenue and Customs</i>
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
LDGC	Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente
LFTC	Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas
LGT	Ley General Tributaria
LGP	Ley General Presupuestaria
LIS	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades
LJCA	Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa
LMV	Ley del Mercado de Valores
LOPD	Ley Orgánica de Protección de Datos
LOTC	Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas
LRJPAC	Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común.
LSC	Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital
LT	Ley de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
OEA	Operador Económico Autorizado
ONU	Organización de las Naciones Unidas
RA	Recurso de apelación
RAT	Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria
RC	Recurso de casación
RCA	Recurso contencioso-administrativo
RCU	Recurso de casación para la unificación de doctrina
RD	Real decreto
RER	Recurso extraordinario de revisión
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades

RJ	Número de repertorio Aranzadi (si no se conoce el número de recurso)
S-	Sentencia (unido al acrónimo del tribunal correspondiente).
TC	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TEDH	Tribunal Europeo de Derechos Humanos
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TG	Tribunal General (antiguo TPI)
TJ	Tribunal de Justicia (de la Unión Europea / de la Comunidad Europea)
TPI	Tribunal de Primera Instancia de la Comunidad Europea (actual TG)
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
TUE	Tratado de la Unión Europea
UE	Unión Europea

Summary

This thesis analyses the Spanish enhanced relationship experience between tax administration and large corporate taxpayers in the light of British and Dutch models and the OECD studies. Enhanced relationship, from the perspective of tax administrations, is an instrument for addressing aggressive tax planning by promoting voluntary compliance and taxpayers' disclosure. This is based on a new administrative approach, based on information and assistance activities and a cooperative approach to taxation, which is aimed to discourage taxpayers (mostly large companies) from entering into abusive tax arrangements.

For the purposes of the thesis, enhanced relationship is to be described as a relationship between tax authorities and taxpayers based on principles of mutual trust, cooperation and transparency. It can also be described as an exchange of disclosure (provided by companies) for legal certainty (provided by the tax administration).

Spanish enhanced relationship experience started in 2008 under the explicit influence of OECD's Forum on Tax Administration analysis (as in the 2006 Seoul Declaration and 2008 Cape Town Communiqué). A Large Business Forum has been created, where several large corporations, as well as the tax administration, are represented. This Forum is a semi-formalized framework where a dialogue between tax authorities and the selected companies takes place. This dialogue is related to general issues of the tax system (rationalization of regulatory burdens and "red tape", analysis of legal instruments in order to maximize its effectiveness and even specific proposals for modification of legislation that tax administration would then promote and launch as a legislative proposal, issued to the Parliament).

The Large Business Forum is a multilateral framework where soft law regulation for bilateral enhanced relationship has been issued. Three instruments are to be taken into account. First of all, a Best Tax Practices Code, which contains mutual business commitments (to withdraw from high risk tax practices) and tax administration's (improvement of legal certainty), as well as rules for the settlement of disputes. The second instrument is the document of conclusions from the Large Business Forum working group for transfer pricing, which settles several administrative criteria for the interpretation of Spanish legislation on advance pricing agreements. Third one is the document of conclusions from the Large Business Forum working group for enhanced relationship, which contains a mechanism for fast, formally non-binding tax rulings, as well as an informal mechanism that allows tax authorities to ask for tax relevant information that the company wouldn't have to provide according to Spanish tax legislation.

The phenomenon analysed is to be contextualized within the economic globalization process that erodes the effectiveness of States' taxing powers and that has to be solved by applying innovative solutions. Globalization causes the emergence of new subjects (as multinational enterprises) and a crisis of the traditional system of formal sources of law, which is in the origin of the use of soft law dispositions. It has been necessary to look for a legal foundation for the participation of businesses in the procedures for the application of taxes, as well the recognition of some room for business self-regulation. This is a key issue, which has a transversal character and appears throughout the whole thesis. A link with a crisis of the functions of the State and its ability to monopolize social regulation has also been stressed.

Specific characteristics of large corporate taxpayers are analysed in order to assess whether these characteristics make a difference of treatment possible, according to law. There are objective circumstances that would justify it. Nevertheless, guarantees for an effective equality requires effective control mechanisms that prevent tax administration from breaching the law or diverging from general interest.

Introducción

*“Information is not a substance or concrete entity
but rather a relationship between sets or ensembles of structured variety”*

- Walter F. Buckley

*“Life is very short and there’s no time
for fussing and fighting, my friend”*

- The Beatles

Hoy en día, las administraciones fiscales tienen que afrontar el desafío de garantizar una correcta aplicación del ordenamiento jurídico-tributario estatal y de una serie de valores sociales que tienen reflejo constitucional (eficiencia, equidad, justicia distributiva) en un marco social, económico y jurídico excepcionalmente cambiante¹. Para ello necesitan acceder a numerosa información que no siempre se encuentra a su alcance: la correcta aplicación del sistema tributario depende en gran medida de la información voluntariamente proporcionada por los obligados tributarios². Para promover el cumplimiento voluntario, las administraciones estatales han ido adoptando una nueva orientación, basada en la asistencia al contribuyente antes que en el control vertical³ y

¹ Un documento de trabajo de la OCDE elaborado durante el análisis de la relación cooperativa en sentido amplio afirma lo siguiente: “Revenue bodies must manage the tax implications of growth in international trade, changes in employment patterns and demographics, international mobility of capital and labour, innovations in business structures and financial products, rapid changes in technology and information sharing techniques, and environmental and energy concerns” (OCDE, 2007e: 1).

² En la mayoría de los países, en torno al 97 o 98 por 100 de la recaudación tributaria total procede de los ingresos efectuados por los contribuyentes en las autoliquidaciones presentadas voluntariamente o de manera “inducida” (DÍAZ YUBERO, 2003: 13). Con todo, esta cifra debe matizarse porque no puede soslayarse la importancia de los mecanismos donde el ingreso en Hacienda se produce a través de terceros, como la retención. Según el ÁREA DE SOCIOLOGÍA TRIBUTARIA del Instituto de Estudios Fiscales, “la retención salarial continúa siendo considerado el factor decisivo para el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias” (2013: 31), lo cual a su vez produciría la existencia de grupos donde el fraude es más elevado (empresarios, profesionales y autónomos) y otros donde es mucho más reducido, el grupo de los asalariados (*ibíd.*: 35-36), de acuerdo con una percepción social que se desvela constante en el tiempo.

³ El cambio se ve con total claridad al comparar la misión encomendada a la Administración tributaria estadounidense (Internal Revenue Service) en 1960 (“recaudar el importe adecuado de impuestos al menor coste”) y la aprobada en 1998 (“proporcionar al contribuyente americano servicios de la máxima calidad ayudándole a comprender y cumplir sus obligaciones fiscales, aplicando a todos la norma fiscal con integridad y justicia”), tal y como señala DÍAZ YUBERO (2003: 15).

en la colaboración antes que en la imposición. En este cambio de tendencia se inserta una forma de relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes que en España ha recibido el nombre de “relación cooperativa”.

La relación cooperativa, desde la perspectiva de las autoridades tributarias que la impulsan, se explica como un intento de poner freno a la planificación fiscal agresiva. Ninguna norma jurídica se cumple en la absoluta totalidad de los casos, y las tributarias no son una excepción; pero se ha reflexionado mucho sobre los porqués del grado de incumplimiento existente. En parte, porque las consecuencias son graves e inciden directamente en el mantenimiento de las funciones del Estado; pero también porque la configuración de un sistema tributario conlleva la confrontación de los intereses de los diferentes grupos sociales.

La relación cooperativa ha recibido un impulso decisivo a raíz de los trabajos del Foro sobre Administración Tributaria (FAT) de la OCDE. El papel de este organismo es limitado, desde un punto de vista jurídico, puesto que ha venido actuando a través de informes, declaraciones y otros instrumentos no vinculantes. Pero ha servido como catalizador, al tomar experiencias existentes en algunos de sus Estados miembros e impulsar una reflexión sistemática sobre ellas.

Existen dos declaraciones de la mayor relevancia: la Declaración Final de Seúl, de 2006, y el Comunicado de Ciudad del Cabo, de 2008⁴. En la Declaración de Seúl, los 35 países asistentes en la tercera reunión del FAT expresaron sus preocupaciones, experiencias e ideas sobre la aplicación de los sistemas tributarios. Se señalaron dos ideas relevantes: una, que la correcta administración implica recaudar no menos pero tampoco más de lo que se derive de la normativa⁵. El otro punto clave fue la problemática del incumplimiento fiscal en el ámbito internacional.

El incumplimiento tributario en sentido amplio –de la letra de la norma o también de su *espíritu*– presenta numerosas formas, desde la evasión pura y dura hasta la elusión fiscal o planificación fiscal abusiva o agresiva. Muchos contribuyentes han intentado tradicionalmente reducir al máximo la carga tributaria que soportan, pero el uso del calificativo “agresiva”, tal y como explica la OCDE, ha querido reflejar un cambio cualitativo. Se refiere a un contexto caracterizado por la comercialización de los esquemas de planificación por parte de los llamados intermediarios fiscales, lo cual influye en

⁴ Declaraciones posteriores, como el Comunicado de París de 2009 o Estambul de 2010, no aportan demasiado al concepto. Una vez lanzado éste, el peso de la tarea es la implementación y corresponde a los Estados. Se han seguido produciendo trabajos, centrados en grupos específicos, como las entidades financieras o los grandes contribuyentes que sean personas físicas. Los comunicados más recientes (Buenos Aires, 2012, o Moscú, 2013) expresan un especial interés por los acuerdos precios de valoración en materia de precios de transferencia.

⁵ En palabras de ROMANÍ SANCHO, es una “expresión muy significativa de la filosofía que se trata de transmitir” (2010: 274). Como veremos más tarde, la Administración tributaria se compromete a actuar con absoluta “imparcialidad”, un concepto que –tal y como lo define la OCDE– se contrapone a la existencia de un excesivo “afán recaudatorio”.

el grado y en la extensión de la elusión fiscal⁶. Se puede considerar que la diferencia entre la planificación fiscal abusiva y la agresiva es que en el segundo caso se produce una comercialización activa de los esquemas de ingeniería fiscal. La doctrina ha destacado la existencia de un “mercado” de este tipo de esquemas que se ha generalizado por una conjunción de “*comercializadores avezados y servicios de inspección fiscal alicortados*” (GONZÁLEZ DE FRUTOS, 2006: 15).

De ahí la iniciativa de realizar un estudio sobre el papel de los intermediarios fiscales que, sin embargo, mudó pronto su centro de gravedad hacia la relación cooperativa con las grandes empresas⁷, sin por eso eliminar el análisis del papel de los intermediarios. Podemos decir que el estudio se centra en la “relación tripartita” entre Administración, contribuyentes e intermediarios. El estudio, elaborado tras un amplio proceso de consultas que involucró a numerosos países y agentes privados, se aprobó en la cuarta reunión del FAT e inspira el Comunicado de Ciudad del Cabo con el cual concluyó aquella. El equipo de estudio de la OCDE consideró que podía ser más efectivo actuar sobre el lado de la demanda del mercado de esquemas de planificación fiscal (es decir, los contribuyentes; y de entre ellos, fundamentalmente, las grandes empresas) que sobre el lado de la oferta (intermediarios fiscales). Siempre dentro de esta lógica económica que inspira los fundamentos de la relación cooperativa⁸, se intenta “equilibrar” el mercado (es decir, se intenta evitar que las empresas empleen esquemas de planificación fiscal excesivamente agresivos) favoreciendo el acceso a la información⁹, fomentando la transparencia y el diálogo entre las partes.

La relación cooperativa se ha venido desarrollando, bajo diferente terminología, en una serie de Estados que han basado sus experiencias en definiciones similares, siempre difusas. La propia OCDE ha procurado no definir sus elementos con excesivo detalle, al objeto de favorecer que se doten de contenido de manera participativa entre los agentes implicados en cada Estado, teniendo en cuenta las particularidades de cada contexto¹⁰. Ni siquiera existe un único término, consolidado, para describir estas experiencias. La OCDE propuso, en 2008, la expresión inglesa “*enhanced relationship*” (literalmente, “relación mejorada”). Un nombre relativamente frecuente en otras

⁶ Véase GONZÁLEZ DE FRUTOS (2006: 29) y PÉREZ ROYO (2005). El documento de trabajo de la OCDE sobre gestión de riesgos elaborado en el marco del análisis de la relación cooperativa analiza el impacto de los intermediarios fiscales (asesores fiscales o entidades bancarias que comercializan derivados). Respecto de los asesores fiscales, se considera que normalmente su efecto es el de fomentar el cumplimiento, pero también pueden promover esquemas de planificación fiscal abusiva (OCDE, 2007e: 6-8).

⁷ Como hemos afirmado antes, constituyen el lado de la demanda en el mercado de los esquemas de planificación fiscal.

⁸ El documento de trabajo núm. 2 del grupo de estudio de la OCDE que realizó el estudio sobre intermediarios fiscales de 2008 (OCDE, 2007b) califica expresamente, como estamos haciendo, el entorno tributario (donde opera la Administración y los contribuyentes) como un mercado (“marketplace”).

⁹ Es bien sabido que en el modelo económico teórico de un mercado de competencia perfecta, todos los agentes que intervienen en dicho mercado tienen información completa y gratuita.

¹⁰ En palabras de WISE, “the report deliberately does not set out a prescriptive approach and each country must decide how to apply the recommendations in their particular context— it will therefore mean different things in different countries” (2008: 187).

experiencias es “supervisión horizontal” (“*horizontaal toezicht*” en Países Bajos, “*horizontal monitoring*” en Austria). En España se viene usando “relación cooperativa”, que es el término que hemos adoptado desde el principio de este trabajo. En 2013, un nuevo estudio de la OCDE ha propuesto la expresión “*cooperative compliance*”, que en realidad expresa una idea más amplia¹¹. Ha sido adoptada, por ejemplo, por Italia (“*adempimento collaborativo*”) y es cercana a la que se ha venido manejando en nuestro país. Como último ejemplo, Francia ha lanzado un programa piloto (cuyo inicio efectivo fue en marzo de 2013) bajo el nombre de “*relation de confiance*”.

El objetivo principal de la tesis es realizar un análisis global de la experiencia española de relación cooperativa. La relación cooperativa se define de modo muy general como una forma de relación entre la Administración y los contribuyentes¹² basada en la confianza y comprensión recíprocas y en la transparencia. Nada de lo anterior es una novedad: la doctrina ha venido reclamando tradicionalmente la aplicación de los principios de buena fe e igualdad –frente a la subordinación– entre la Administración y los obligados tributarios.

Conviene, desde el primer momento, señalar que el presente trabajo se circunscribe a la relación entre Administración y grandes empresas, en tanto que contribuyentes. La aplicación de la relación cooperativa a otros contribuyentes diferentes, como pymes (tal y como se viene haciendo en Países Bajos) o la relación entre la Administración y los intermediarios fiscales quedan fuera del ámbito que pretendemos abarcar.

Según el Estudio sobre intermediarios fiscales, la relación cooperativa entre Administración y contribuyentes exige cinco compromisos por parte de las autoridades tributarias¹³: comprensión fundada en conocimientos del mundo de la empresa, imparcialidad, proporcionalidad, apertura y transparencia, agilidad. A cambio, las empresas deberán compartir información relevante (apertura) y actuar de manera transparente.

Aunque las experiencias estatales se concretan de manera diversa, sí son equiparables en cuanto a sus principios básicos o inspiradores. A partir de las definiciones establecidas en Países Bajos¹⁴, Reino Unido¹⁵ y España¹⁶, se advierte que se colocan en un

¹¹ Según el estudio de la OCDE “From enhanced relationship to co-operative compliance”, el “cumplimiento cooperativo” (co-operative compliance) implica una serie de beneficios para cada una de las partes, entre los que se encuentra la relación cooperativa (“enhanced relationship”) (2013: 34-35). En cualquier caso, vamos a analizar la relación cooperativa dentro de su contexto, por lo que incluiremos en nuestro análisis elementos que el estudio de 2013 presenta como beneficios del “cumplimiento colaborativo” (como una mejor gestión de riesgos fiscales).

¹² En cierto grado, puede implicarse a terceros: es el caso de los asesores fiscales.

¹³ Estos principios se encuentran ya en el Comunicado de Ciudad del Cabo, resultado de la cuarta reunión del Foro de Administración Tributaria celebrado el 10-11 de enero de 2008 (OCDE, 2008b: 3); podemos encontrar un análisis más detallado en el documento de trabajo núm. 6 “The Enhanced Relationship” (OCDE, 2007f) y el Estudio sobre el papel de los intermediarios fiscales (OCDE 2008a: 53-54).

¹⁴ En 2005 se introdujo el concepto de “supervisión horizontal” (*horizontaal toezicht*), con el que se pretende “mejorar la confianza mutua entre el contribuyente y la administración tributaria y reforzar la comunicación, aclarando las responsabilidades y posibilidades de acción de cada una de las partes para aplicar la normativa tributaria y alcanzar y observar acuerdos entre ellas”, según la carta del Secretario de

lugar central ideas de confianza y diálogo, de transparencia y apertura; se subraya la necesidad de que los agentes implicados en la aplicación de los tributos colaboren a tales efectos, para promover la resolución ágil de cuestiones complejas y reducir la conflictividad a través del diálogo y el acuerdo. La finalidad última de la relación cooperativa es incrementar la eficacia del ordenamiento tributario y la certeza normativa en favor de las empresas.

En el proyecto de investigación se identificaron cuatro puntos fundamentales desde los que partió el análisis:

El primero es el análisis de las características y elementos que describen la relación cooperativa. El análisis se centró en la experiencia española y tomó también como principales puntos de referencia los trabajos de la OCDE y los modelos británico y neerlandés. La elección de estas dos experiencias estatales se justifica en que Gran Bretaña como Países Bajos son pioneros en la puesta en marcha de la relación cooperativa, como demuestra su papel líder en los dos estudios principales de la OCDE sobre el particular, de 2008 y 2013¹⁷. El análisis de experiencias de vanguardia nos ha permitido también anticipar posibles vías de evolución para el caso español o formular propuestas de desarrollo futuro.

El segundo es la contextualización adecuada de la problemática estudiada, dentro de un proceso de globalización económica que erosiona la soberanía de los Estados (y por ende su poder tributario) y que precisa de soluciones innovadoras. Durante el desarrollo del estudio, se detectó que los procesos de globalización producen una crisis del sistema tradicional de fuentes formales y explican el uso de instrumentos de *soft law*. También se ha observado el vínculo con una crisis más profunda del modelo de Estado y de la configuración del sistema jurídico.

El tercer punto es la necesidad de realizar un examen de las características específicas de los grandes contribuyentes para determinar si éstas los hacen merecedores de

Estado de Hacienda al Congreso de los Diputados, sobre supervisión horizontal y mediación, de 8 de abril de 2005 (Kamerstukken II, 2004-05, 29 643, núm. 4).

¹⁵ El Informe Varney de 2006 (párrafo 2.11) hace referencia a la necesidad de que la Administración y las empresas puedan trabajar juntas para desarrollar una relación con mayor confianza y transparencia; y de que exista un sistema tributario con mayor eficacia y certeza normativa que satisfaga las necesidades de ambas partes:

¹⁶ El Código de Buenas Prácticas Tributarias de 2010 propugna una “relación recíprocamente cooperativa”, que se define como “una relación basada en los principios de transparencia y confianza mutua, que debe dar lugar, por tanto, a un desarrollo de la misma conforme a los principios de buena fe y lealtad entre las partes, todo lo cual aumentará la eficacia de los controles de la Administración Tributaria y reducirá la inseguridad jurídica a la que podrían estar expuestas las empresas y la litigiosidad que surge entre ambas”.

¹⁷ El Estudio sobre el papel de los intermediarios fiscales de 2008 fue desarrollado por un equipo de trabajo integrado por miembros de la Administración tributaria británica y la Secretaría de la OCDE; en el período 2012-2013, el responsable del análisis de la relación cooperativa con los grandes contribuyentes ha sido Peter VELD, de la Administración tributaria neerlandesa, bajo cuya dirección se ha realizado el estudio de 2013. También merece la pena destacar la importancia de los trabajos de la Administración tributaria australiana en relación con el cumplimiento tributario, algo que se analizará con detalle en el epígrafe 2.2 del primer capítulo.

un trato administrativo diferenciado. Nuestro punto de partida, a título de hipótesis, fue que existen circunstancias objetivas que avalan tal opción, y que un estudio detallado de las mismas nos permitiría determinar qué diferencias de trato son necesarias, adecuadas y proporcionadas. Durante el estudio, se advirtió que la garantía de una igualdad efectiva requiere mecanismos de control adecuados, que eviten que la Administración tributaria se desvíe de la búsqueda del interés general y del respeto a la legalidad, por lo que el análisis se amplió a ese aspecto.

Finalmente, el cuarto punto se relaciona con la participación de las empresas en los procesos de gestión de los tributos y de control y el reconocimiento, por parte de la Administración, de un espacio para la autorregulación empresarial. Dentro de este contexto, se consideró necesario un análisis crítico del rol del Estado como garante del interés general y, en el ámbito tributario, de los principios constitucionales que informan el sistema impositivo. Durante el desarrollo de la investigación, este asunto se desveló central y, de hecho, presenta un carácter transversal que lo vincula con los puntos anteriores.

Marco metodológico

“La verdad misma tiene una historia”

- Michael Foucault

“La crisis [...] revela, de repente, la presencia, la fuerza y la forma de aquello que, en tiempos normales o en situaciones normales, permanece invisible”

- Edgar Morin

Ha afirmado Ignacio ELLACURÍA que *“después de haber realizado una tarea intelectual productiva, uno se hace cuestión de cómo se ha procedido en ella a modo de justificación crítica, a modo de corrección o a modo de relanzamiento”*¹⁸. El objetivo de esta sección es explicitar la concepción del fenómeno jurídico que fundamenta este trabajo y que se ha construido paralelamente al trabajo en sí. No por azar se ha definido la metodología como aquella reflexión sobre el método de conocimiento empleado a partir de un ejercicio concreto de pensamiento¹⁹.

Una visión formalista (o positivista) de la realidad jurídica no alcanza a captar cómo opera la relación cooperativa²⁰. Bajo estos modelos de pensamiento, que son los que prevalecen en las facultades de Derecho y en la doctrina jurídica²¹, estaríamos ante

¹⁸ «Hacia una fundamentación del método teológico latinoamericano», Revista de Estudios Centroamericanos (ECA), núm. 322-323, 1975, pág. 409; citado en SENENT DE FRUTOS (2008: 29, nota al pie 4).

¹⁹ En esta primera aproximación a la idea de metodología, seguimos a SENENT DE FRUTOS (2008: 29 y siguientes), que a su vez se inspira en las ideas de Ignacio ELLACURÍA y de Xavier ZUBIRI. Estos autores niegan que la reflexión sobre el conocimiento pueda ser anterior al conocimiento mismo.

²⁰ Según BONILLA MALDONADO, “El concepto de derecho formalista identifica el sistema jurídico con la ley; considera que el derecho es completo, coherente y cerrado; señala que éste es capaz de dar respuestas únicas a todos los problemas que surgen en una comunidad política; y, en versiones extremas empareja validez formal con justicia” (2013: 262). Como afirman KERCHOVE y OST, el positivismo jurídico es excesivamente rígido al definir sistemas, elementos y límites; no puede tratar con la “autonomía relativa” del derecho ni con el hecho de que se producen incesantes intercambios entre el sistema jurídico y su entorno; estas reflexiones se citan en TEUBNER (2002a).

²¹ “El enorme potencial analítico y político que ofrece la aparición de múltiples formas de producción del derecho pasa usualmente desapercibido para el sentido común de los juristas. Ni se diga de las universidades encargadas de la distribución del saber jurídico, en donde el formalismo legal se ha sedimentado como la ideología jurídica dominante. Cada vez más la brecha entre lo que se ha venido

un fenómeno no jurídico o, a lo sumo, cuasi jurídico. Como veremos, la relación jurídica se pone en marcha a partir de instrumentos de *soft law* e, incluso, de acuerdos informales entre la Administración y los contribuyentes.

Este carácter limítrofe nos ha obligado a reflexionar en qué consiste el fenómeno jurídico y cuáles son sus características, adoptando un modelo que nos sirviera como base de la investigación: buscar modelos más amplios del fenómeno jurídico (y, en particular, del jurídico-público) que, al mismo tiempo, den el adecuado protagonismo a los fenómenos de autorregulación interna de las empresas, que la relación cooperativa reconoce y pone en valor.

En este trabajo aplicaremos una perspectiva crítica del derecho, basada en una epistemología constructivista, donde el derecho se considerará un producto social, y por tanto dependiente de las condiciones políticas y económicas en que se desarrolla. Lo concebiremos como un sistema de relaciones sociales de naturaleza comunicativa, que ordena la realidad en una manera determinada, produciendo expectativas de conducta destinadas a proteger necesidades básicas. Este epígrafe se dedicará a desarrollar y fundamentar estas ideas.

Previamente consideramos pertinente subrayar dos ideas. La primera, la absoluta relevancia de diferenciar entre lo que es derecho y lo que pertenece a un determinado sistema jurídico (SCHULTZ, 2013: 13). La reflexión sobre el fenómeno jurídico es relevante porque nos ofrece una determinada perspectiva de dicho fenómeno y nos ayuda a entender mejor la realidad. Como ha afirmado BOBBIO, las definiciones científicas son convencionales: nadie tiene el monopolio de la definición de qué es el derecho, por lo que puede usarse en un sentido más restringido o más amplio: no hay una definición verdadera y una falsa, sólo, si acaso, una definición más oportuna o menos oportuna (1958: 18). Pues bien, vamos a sostener un concepto amplio de derecho, muy vinculado con las prácticas sociales y decididamente pluralista, porque es la que entendemos más oportuna para entender un mundo, el actual, claramente pluricéntrico y complejo. Obviamente, esto no nos exime de aplicar, para determinar si un elemento pertenece a un determinado sistema jurídico, las reglas de ese sistema específico.

La segunda idea que queremos destacar es que ningún ejercicio concreto de pensamiento se produce en un vacío. FOUCAULT señala que la propia formación de los sujetos de conocimiento y de los tipos de saber está sujeta a la historia (1996: 14). La relación de conocimiento (del sujeto con el objeto) depende fuertemente del contexto²²; y existe una toma de postura a partir del mismo. Ello niega la posibilidad de una inves-

denominando el *law in book* y el *law in action* parece adquirir dimensiones mayores” (RODRÍGUEZ-M., 1991: 94).

²² “Las condiciones políticas y económicas de existencia no son un velo o un obstáculo para el sujeto de conocimiento sino aquello a través de lo cual se forman los sujetos de conocimiento y, en consecuencia, las relaciones de verdad. Sólo puede haber ciertos tipos de sujetos de conocimiento, órdenes de verdad, dominios de saber, a partir de condiciones políticas, que son como el suelo en que se forman el sujeto, los dominios de saber y las relaciones con la verdad” (1996: 32).

tigación pura, libre de actitud valorativa alguna hacia el objeto de estudio²³ y nos exige conectar todo problema teórico con su contexto fáctico. Así, “*un planteamiento crítico busca partir conscientemente de la situación histórica en la que se está como lugar desde el que se realiza la actividad intelectual y que ofrece los materiales para la misma*” (SEMENT DE FRUTOS, 2008: 33).

La relación cooperativa entre la Administración y las grandes empresas nace en un contexto caracterizado por el reforzamiento del poder de las corporaciones transnacionales como resultado de los procesos de globalización²⁴. LÓPEZ CALERA (1992: 474) señala cómo esta realidad influye en el derecho en general:

“nadie puede ignorar que el derecho, en muchos de sus grandes principios o exigencias a nivel estatal e internacional, responde a los intereses de poderes económicos oligárquicos. El derecho sigue a la economía, a los poderosos de la vida económica. No hay Parlamento, no hay Organismo internacional que sea capaz de legislar, en lo fundamental, en contra de los intereses económicos oligárquicos dominantes”.

La predominancia de las empresas transnacionales tiene su reflejo específico en el ámbito jurídico-tributario, donde también ha sido advertido por la doctrina. El informe de la OCDE titulado *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (conocido como informe BEPS) señala que la nueva organización económica global, con el paso de una estructura multinacional de producción a una estructura transnacional, crea fuertes tensiones sobre la política tributaria de los Estados. Una de las consecuencias es una fuerte competencia fiscal, ya que los agentes económicos, mediante sus “*decisiones sobre el lugar en el que localizar inversiones financieras*”, llegan a ser capaces de influir sobre los Estados “*con el objeto de que estos disminuyan la presión sobre las rentas del capital*” (CRUZ PADIAL, 2003: 60).

1. EL DERECHO COMO SISTEMA SOCIAL DE COMUNICACIÓN

OLIVECRONA, en su obra *El derecho como hecho: la estructura del ordenamiento jurídico*²⁵, señala la diferenciación entre teorías jurídicas voluntaristas y no voluntaristas. Las teorías voluntaristas –tanto el iusnaturalismo como el positivismo jurídico pertenecen a esta clase– consideran que el derecho positivo es “*expresión de la voluntad de una autoridad suprema*”, sea el soberano, el pueblo o el “*espíritu social*”,

²³ Incluso se observa en algunos autores una tendencia a romper la diferenciación entre sujeto y objeto en que se basa la epistemología moderna. SANTOS afirma que “podemos afirmar hoy que el objeto es la continuación del sujeto por otros medios” (2003: 93); de esta manera, se produce una aproximación entre el sujeto que conoce y el objeto de conocimiento que, en las ciencias sociales, es la sociedad humana, el ser humano mismo.

²⁴ Hablamos de “procesos de globalización” en plural siguiendo a SANTOS, que describe diferentes conjuntos de relaciones sociales que provocan diferentes fenómenos de globalización (1998: 10-11).

²⁵ Nos referimos a la segunda edición de *El derecho como hecho*, y que es en realidad una obra profundamente revisada, una monografía prácticamente distinta.

entendidos como abstracciones²⁶. Por el contrario, las teorías no voluntaristas prescindían de este elemento volitivo (1980: 81-86). La transmisión y transformación del sistema jurídico es un proceso complejo tras el cual, como señala OLIVECRONA, “no se esconde una ‘voluntad’ única, sino que todo ello resulta de los esfuerzos, enfrentamientos y cooperación de millones de personas”²⁷ (1980: 110). O, en otros términos, el sistema social y cualquiera de los subsistemas derivados del anterior (como el jurídico) son el resultado emergente de las interacciones sociales²⁸.

Obsérvese que no tomamos como punto de partida al individuo, sino a la propia dinámica social. Siguiendo una epistemología constructivista²⁹, son los procesos sociales los que determinan la forma en que el individuo se construye y reconoce como tal, de acuerdo con el modo en que la identidad se construye en una sociedad concreta (BERGER y LUCKMANN, 1991: 68)³⁰.

La emergencia de un orden social (incluido el orden jurídico) y la regulación de las conductas humanas dependen, según estos autores, de un proceso de institucionalización, el cual se produce cada vez que hay una tipificación recíproca de acciones que se repiten y se proyectan en un patrón y que, al mismo tiempo, reconocen una serie de actores o roles³¹, o tipos de sujeto. La tipificación de conductas y la creación de actores

²⁶ Contra la idea de abstracción, afirma SANDLER que “el Derecho aparece desde cierto punto de vista como un producto social del espíritu común de una sociedad; mas este “espíritu común” no debe ser visto como un supra-espíritu (el “Volkgeist” de algunos autores alemanes) sino como el espíritu de los individuos de carne y hueso expresado, encauzado y fusionado en preexistentes objetivaciones espirituales” (1982: 64, nota al pie 76).

²⁷ El jurista escandinavo describe la evolución de un sistema jurídico como un proceso en el que cada generación “hereda” un cuerpo normativo de la anterior y, tras introducir una serie de alteraciones, lo “lega” a la siguiente generación.

²⁸ “Men together produce a human environment, with the totality of its socio-cultural and psychological formations” (BERGER y LUCKMANN, 1991: 69). MORIN lanza la siguiente pregunta: “¿Qué es la sociedad sino un sistema combinatorio salido de la multiconexión entre los cerebros de los individuos que la componen?” (1995: 115).

²⁹ Según TEUBNER, “el constructivismo se deshace de la ingenua suposición realista de que los actores humanos, a través de sus acciones intencionales, configuran los elementos básicos de la sociedad” (2002b: 11). Esta frase ofrece un claro contraste con la anterior cita de OLIVECRONA y refleja un “difuso movimiento contemporáneo” de “descentralización del sujeto” (TEUBNER, 2002b: 16) más o menos radical.

³⁰ Merece la pena citar el párrafo que resumimos, en su idioma original: “The period during which the human organism develops towards its completion in interrelationship with its environment is also the period during which the human self is formed. The formation of the self, then, must also be understood in relation to both the ongoing organismic development and the social process in which the natural and the human environment are mediated through the significant others. The genetic presuppositions for the self are, of course, given at birth. But the self, as it is experienced later as a subjectively and objectively recognizable identity, is not. The same social processes that determine the completion of the organism produce the self in its particular, culturally relative form. The character of the self as a social product is not limited to the particular configuration the individual identifies as himself (for instance, as 'a man', in the particular way in which this identity is defined and formed in the culture in question), but to the comprehensive psychological equipment that serves as an appendage to the particular configuration (for instance, 'manly' emotions, attitudes and even somatic reactions). It goes without saying, then, that the organism and, even more, the self cannot be adequately understood apart from the particular social context in which they were shaped”.

³¹ La institucionalización implicaría, por tanto, una diferenciación o reparto de funciones entre los sujetos que integran la sociedad.

a quienes se atribuyen dichas conductas son procesos simultáneos (*ibíd.*: 72). Los procesos de institucionalización son a su vez productos sociales generados en un determinado contexto histórico.

Desde esta perspectiva, la fuente primaria del derecho se encontraría en lo que WOLKMER denomina la “*dinámica interactiva*”³² de la sociedad humana (2006: 138). La unidad básica de análisis de cada subsistema social es el acto comunicativo. Según TEUBNER, “*los elementos básicos de este sistema son comunicaciones, no normas: el derecho no es un sistema de normas, tal y como pretenden las teorías analítico-normativistas*” (2002b: 33). El sistema jurídico incluye también roles, entendidos como el conjunto de comportamientos que están asociados con las personas que tienen una determinada posición institucional, como jueces o abogados (BERGER y LUCKMANN, 1991: 89-96); incluye un lenguaje específico, el lenguaje jurídico; incluye, incluso, “*la legitimación última de la institución [jurídica] y sus normas en sistemas de pensamiento ético, religioso o mitológico*” (*ibíd.*: 91).

Sobra decir que no sólo existen actos comunicativos de naturaleza jurídica. Un mismo evento implica comunicaciones en diversos ámbitos, como el ámbito jurídico, económico, político, ideológico, etcétera. Las relaciones jurídicas, más que relaciones independientes, son uno de los ámbitos en que los actos de comunicación social construyen realidades³³. En cada ámbito (derecho, economía, política, ideología, etcétera) se aplican reglas específicas para crear diferentes subsistemas sociales que generan relatos específicos³⁴. Estos subsistemas operan de manera simultánea e interconectada y entre ellos pueden establecerse jerarquías³⁵. La experiencia humana del mundo podría calificarse de “inter-sistémica” porque los diferentes sistemas se mezclan en nuestras mentes y nuestras acciones (SANTOS, 1987: 297-298).

En cada subsistema se genera un discurso que ordena la realidad. La creación de dicho discurso está sujeta a una serie de reglas específicas: para que una proposición se

³² FLORES HERRERA y SÁNCHEZ RUBIO han afirmado que “la sociedad, por medio de los sujetos colectivos [...] al encontrarse en un continuo proceso de acción, genera sus propias normas” (1993: 90). SANDLER advierte que, aunque se describa al derecho como un orden, en realidad es un proceso, aunque “su movimiento es del tipo de los glaciares: tan lento que parece estático. No sólo es lento su movimiento: en él se mueven elementos muy cristalizados” (1982: 42).

³³ Desde la perspectiva constructivista, el conocimiento crea realidades. Según SANTOS, “... the different forms of law create different legal objects upon eventually the same social objects. They use different criteria to determine the meaningful details and the relevant features of the activity to be regulated. They establish different networks of facts. In sum, they create different legal realities” (1987: 287). La teoría autopoietica del derecho lleva esta idea al extremo. Según TEUBNER, existe “una construcción del mundo exterior por parte del Derecho” (2002b: 34).

³⁴ “Creo que en la sociedad, o al menos en nuestras sociedades, hay otros sitios en los que se forma la verdad, allí donde se definen un cierto número de reglas de juego, a partir de las cuales vemos nacer ciertas formas de subjetividad, dominios de objeto, tipos de saber” (FOUCAULT, 1996: 17).

³⁵ Por ejemplo, SANTOS (2003: 133-134) considera que el sistema científico es hegemónico y su racionalidad influye sobre otros sistemas. En relación al derecho, señala que “o direito moderno teve de se submeter à racionalidade cognitivo-instrumental da ciência moderna e tornar-se ele próprio científico” (*ibíd.*: 120). Según LUHMANN (1992: 1434-1435), el paradigma vigente se caracterizaría por la ausencia de tales jerarquías y la fragmentación de la sociedad en una pluralidad de discursos autónomos, tras la pérdida de un modo unitario de cognición.

reconozca como verdad dentro de un sistema, deben cumplirse una serie de condiciones, tanto objetivas como subjetivas. En palabras de FOUCAULT (1992: 11),

“en toda sociedad la producción del discurso está a la vez controlada, seleccionada y redistribuida por un cierto número de procedimientos que tienen por función conjurar los poderes y peligros, dominar el acontecimiento aleatorio”.

En relación con esto último, y considerando el derecho como un sistema abierto³⁶, lo destacable (lo estadísticamente improbable) es que –pese a las perturbaciones externas y desórdenes internos– un sistema de este tipo tiende a mantenerse organizado (MORIN, 1995: 105). Un subsistema social comporta una dialéctica entre la organización y el desorden; dialéctica que ofrece, como síntesis, una reorganización continua. Y esto es posible porque existe un parámetro de referencia para reproducir la organización.

MORIN considera que el “*capital generativo propio de la sociedad*” (1995: 115) es la cultura, la cual es consecuencia o fruto de las comunicaciones interhumanas (*ibíd.*: 108). BERGER y LUCKMANN destacan el papel que el lenguaje tiene en este proceso, porque es capaz de convertirse en “*repositorio*” de “*vastas acumulaciones de significado y experiencia*”, que pueden así preservarse y transmitirse a lo largo del tiempo (1991: 52). MORIN, por una parte, y BERGER y LUCKMANN por otra, formulan una idea similar: a partir del conocimiento acumulado por la sociedad en un determinado ámbito, y mediante una relación dialéctica con la existencia, se produce un proceso continuo de reproducción y de cambio de la organización social³⁷.

El lenguaje jurídico se estructura en torno a la idea de legitimidad (o ilegitimidad) de las conductas³⁸; y, a su vez, dicha legitimidad se valora a partir de parámetros que se construyen a través de la comunicación social. De este modo –como ha señalado ELLACURÍA– no son los valores los que rigen la realidad, sino al contrario³⁹. De ahí también la importancia –que hemos subrayado desde el primer momento– de contextua-

³⁶ Existen teorías que difieren fuertemente en sus fundamentos básicos. Las teorías autopoieticas consideran que el derecho es un sistema, fundamentalmente, cerrado; otras visiones, más cercanas al realismo sociológico, parten del presupuesto de que el sistema es un sistema abierto. Adoptaremos esta segunda visión, a partir de los trabajos de MORIN (1995).

³⁷ En concreto, según BERGER y LUCKMANN, “the relationship between knowledge and its social base is a dialectical one, that is, knowledge is a social product and knowledge is a factor in social change” (1991: 104). Según MORIN, “el sistema cultural extrae de la existencia la experiencia que le permite asimilar y eventualmente almacenar” (1995: 146). Es a través de la existencia como el desorden y el conflicto pasan a formar parte del sistema, produciendo un claro efecto dinamizador a través de la superación dialéctica. Un ejemplo de desorden son los antagonismos y conflictos entre individuos, grupos y clases, que “actualizan los antagonismos internos propios de todo sistema” y “mantienen sus capacidades evolutivas” (*ibíd.*: 102).

³⁸ Una definición clásica de derecho lo vincula con la justicia. Es conocidísima la afirmación de AGUSTÍN DE HIPONA que niega el carácter jurídico a la ley no justa: “lex esse non videtur, quae iusta non fuerit” (De libero arbitrio, I, 5.13) y la crítica de KELSEN, para quien no puede considerarse que la justicia sea un elemento del derecho (1978: 48-50). Autores como PÉREZ LUÑO afirman que el derecho debe establecer un orden justo en un determinado contexto histórico (2011: 38).

³⁹ La afirmación se inscribe en la crítica de una “perspectiva axiológica ingenua”, tal y como recoge SENENT DE FRUTOS (2008: 36).

lizar el derecho, alejándonos de una concepción positivista o formalista⁴⁰. SANTOS nos advierte para no olvidar que “*bajo la capa de los valores universales autorizados por la razón se impuso de hecho la razón de una ‘raza’, de un sexo y de una clase social*” (2003: 32). Según SANTOS, cada sistema jurídico se fundamenta en un hecho específico (“supermetáfora”) que es manifestación de determinados intereses o necesidades⁴¹. Por ejemplo, el sistema jurídico estatal toma como base las relaciones económicas privadas que se producen en el mercado (1987: 291). Esta supermetáfora determina la perspectiva interpretativa desde la cual el sistema establece sus límites, ordena su interior y crea una imagen del exterior: la perspectiva desde la cual *crea* la realidad. De aquí el carácter impuro del derecho, su imbricación ya desde el origen con las relaciones sociales de poder.

El sistema recibe como un *input* los conflictos que considera relevantes (lo cual implica la invisibilización de otros de acuerdo con los valores presentes en la supermetáfora) para traducirlos y cursarlos en su propio lenguaje (véase FEBBRAJO y HARSTE, 2013). En el interior del sistema, existen patrones-modelos que permiten “*organizar y canalizar las relaciones existenciales, prácticas y/o imaginarias*” (MORIN, 1995: 146). Mediante un lenguaje estructurado en torno a la noción de legitimidad y a través de procesos comunicativos que legitiman poderes o facultades, los sistemas jurídicos producen y protegen expectativas generalizadas de comportamiento⁴² y previenen y resuelven conflictos (SANTOS, 1980: 72).

El saber es específico para cada subsistema y, en el interior del mismo, se trata como saber completo (MORIN, 1995: 147), como *la verdad* inherente a un determinado ámbito. En el interior del sistema se produce también un registro y codificación del saber, de manera que es asimilable sólo para aquellos que conozcan el código, que incluye un lenguaje y un sistema de signos y símbolos extralingüísticos. Para cada subsistema, puede identificarse un “aparato”, una “genoestructura” que es la que tiene la capacidad

⁴⁰ Según señala RODRÍGUEZ-M., la “visión positivista del derecho no permite el examen de las condiciones sociales imperantes que obligan a hablar de la crisis del sistema jurídico; los contextos sociales y políticos aparecen como situaciones marginales que no llegan a constituirse como parte integrante del escenario jurídico. La ideología jurídica se empeña en disociar las estructuras normativas de las estructuras de la vida cotidiana con el propósito de subordinar estas últimas” (1991: 96).

⁴¹ La relación entre derechos y necesidades es también una cuestión abierta en la doctrina (RIBOTTA, 2008). WOLKMER realiza un análisis histórico del surgimiento de derechos para satisfacer necesidades en el contexto de la modernidad (2006: 143-151) y afirma luego que las necesidades son uno de los fundamentos materiales de los sistemas jurídicos no estatales creados por los movimientos sociales, como nuevos sujetos colectivos de juridicidad (*ibíd.*: 206-217). Precisamente, una de las corralas sevillanas (grupos de familias sin vivienda que ocupan edificios vacíos), la Corrala La Unión, adoptó como lema “Donde hay una necesidad, nace un derecho”.

⁴² Esta última es una aseveración muy extendida. LUHMANN afirma que “The function of the legal system may be defined as producing and maintaining counter-factual expectations in spite of disappointments” (1992: 1426). TEUBNER, que “los órdenes múltiples del pluralismo jurídico siempre producen expectativas normativas, en sentido sociológico” (1997: 128). Para SÁNCHEZ DE LA TORRE, cuyo análisis se centra en el concepto de relación jurídica, se pretende transmitir, adquirir y garantizar recíprocamente la disposición futura sobre los intereses propios (2010: 48). PÉREZ LUÑO considera que “lo peculiar de las normas jurídicas es imponer unas determinadas conductas y contribuir a crear unas determinadas expectativas de actuación en la vida social” (2011: 161).

de acceder al código. Se define como una institución organizativa que, en el marco de dicho subsistema, “centraliz[a] y monopoliz[a] a la vez un saber, la posesión de reglas y el poder para hacerlas aplicar en su esfera de control” (MORIN, 1995: 124). Esta afirmación se encuentra también en otros autores ya citados, como BERGER Y LUCKMANN, cuando se refieren a los roles, que definen como mediadores en relación a sectores específicos del conocimiento social (1991: 94); o FOUCAULT, quien afirma que “nadie entrará en el orden del discurso si no satisface ciertas exigencias o si no está, de entrada, calificado para hacerlo” (1992: 32).

2. DERECHO Y PODER. LA TRANSMISIÓN DEL DERECHO A TRAVÉS DE LA CREACIÓN DE DISCURSO

Una cuestión tradicionalmente problemática para la ciencia jurídica es la relación entre derecho y poder o fuerza. Al analizarla a continuación, reuniremos algunas ideas adicionales que entendemos relevantes para continuar describiendo la concepción del fenómeno jurídico que está en la base de esta tesis y, al mismo tiempo, redundar en su carácter impuro.

Poder, en sentido weberiano, es la “probabilidad de imponer la propia voluntad, dentro de una relación social”. Esta es la definición de *Match*, el concepto más genérico, aplicable “cualquiera que sea el fundamento de esa probabilidad”; es un término “sociológicamente amorfo”, según el propio WEBER (1996: 43). Partiendo de que el derecho tiene como objetivo determinar qué conductas son legítimas (y, por tanto, orientar las relaciones sociales en una determinada forma), existiría una estrecha relación entre poder y derecho.

Se observa que, en los razonamientos de muchos juristas, el concepto de poder se reduce de manera implícita al poder del Estado o, más genéricamente, al poder entendido como dominación⁴³. Sin embargo, tal y como se deriva de la definición de WEBER, el poder no es un “ente” situado en la cúspide de la estructura social, sino un elemento de todas las relaciones sociales⁴⁴. Todos los individuos y grupos sociales tienen poder, y tal poder (como el derecho) puede orientarse a la dominación o la emancipación, al reconocimiento de subjetividades o a su negación. Así concebida, la idea de poder no sólo no es negativa, sino que es fundamental para la supervivencia de toda organización social. La existencia de antagonismos inherentes a las relaciones sociales y los propios antagonismos que la organización sistémica produce están estrechamente li-

⁴³ Hasta el punto que llega a decirse que “casi por definición, el poder es la antítesis de la libertad” porque “todo poder por definición implica una función negativa, esto es, significa de alguna manera la posibilidad de que alguien haga lo que otro quiere” (LÓPEZ CALERA, 1992: 478). Por el contrario, afirma SCHEMERHORN que “la idea de que la fuerza es inevitablemente corruptora o embrutecedora ha llevado a la retirada o a la evasión, que mina los fundamentos mismos de la ciudadanía responsable”, tal y como se cita en SANDLER (1982: 66, nota al pie 82).

⁴⁴ En este sentido, SANDLER afirma que “HENKEL señaló, con mucho tino, que si dispusiéramos de una máquina de rayos X capaz de radiografiar el cuerpo social, la mayoría de las relaciones mostrarían estar penetradas por una relación de poder” (SANDLER, 1982: 30).

gados a la dinámica de las sociedades (MORIN, 1995: 90).

Un ejemplo de esta idea “descentralizada” de poder se encuentra en la obra clásica de LASALLE *¿Qué es una constitución?*: el poder de un grupo social está limitado por el poder de los demás; también la clase dominante se ve limitada por el poder ajeno⁴⁵. En una “carta abierta”, firmada el 7 de febrero de 1863 y que lleva precisamente por título “Derecho y poder”, LASALLE afirma lo siguiente: “*es siempre el poder el que prevalece sobre el derecho y se le impone y lo sojuzga, hasta que el derecho, por su parte, consigue acumular a su servicio la cantidad suficiente de poder para aplastar el poder del desafuero y la arbitrariedad*”. Obsérvese como se opone un poder a otro; la afirmación de que el poder (de la monarquía prusiana y las clases que la sostenían) prevalece sobre el derecho debe entenderse en el contexto histórico de la revolución de 1848 y la posterior contrarreforma, donde el monarca y su gobierno violaron sistemáticamente la constitución vigente.

La idea de que el derecho precisa poner el poder a su servicio es una de las tesis fundamentales de LASALLE. Para él, la constitución escrita no es más que una “hoja de papel” en la medida en que entra en contradicción con las relaciones de poder existentes en la sociedad. El derecho no puede considerarse un límite al poder, porque el poder (entendido como elemento de toda relación social) está en la base del derecho. Considerar que el derecho limita al poder trasluce, en nuestra opinión, un proceso de reificación⁴⁶ de la propia norma.

⁴⁵ Afirma LASALLE lo siguiente: “Imaginémonos ahora que el Gobierno, inclinándose a proteger y dar plena satisfacción a los privilegios de la nobleza, de los banqueros, de los grandes industriales y de los grandes capitalistas, decidiera privar de sus libertades políticas a la pequeña burguesía y a la clase obrera. ¿Podría hacerlo? Desgraciadamente, señores, sí podría, aunque sólo fuese transitoriamente; la realidad nos tiene demostrado que podría, y más adelante tendremos ocasión de volver sobre esto.

Pero, ¿y si se tratara de despojar a la pequeña burguesía y a la clase obrera, no ya de sus libertades políticas solamente, sino de su libertad personal; es decir, si se tendiera a declarar personalmente al obrero o al hombre humilde, esclavo, vasallo o siervo de la gleba, de volverle a la situación en que vivió en muchos países durante los siglos lejanos, remotos, de la Edad Media? ¿Prosperaría la pretensión? No, señores, esta vez no prosperaría, aunque para sacarla adelante se aliasen el rey, la nobleza y toda la gran burguesía. Sería inútil. Pues, llegadas las cosas a ese extremo, ustedes dirían: nos dejaremos matar antes que tolerarlo. Los obreros se echarían corriendo a la calle, sin necesidad de que sus patronos les cerrasen las fábricas, la pequeña burguesía correría en masa a solidarizarse con ellos, y la resistencia de ese bloque sería invencible, pues en ciertos casos extremos y desesperados, también ustedes, señores, todos ustedes juntos, son un fragmento de Constitución”.

⁴⁶ Concebimos los conceptos jurídicos básicos desde una perspectiva relacional: los valores, normas, instituciones y demás elementos que conforman el derecho son comportamientos institucionalizados, procesos o acciones. Sin embargo, algunos autores han señalado que en el análisis jurídico se tiende a concebirlos como cosas, proceso que se conoce como reificación (BERGER y LUCKMANN, 1991: 106-109; PÉREZ RUIZ, 1996: 39-42). Desde un punto de vista del lenguaje, la ciencia jurídica emplea, de manera constante, constructos (entidades lingüísticas abstractas) tales como “obligación”, “derecho”, o “sujeto”. No es una tendencia exclusiva de los juristas, sino que es un fenómeno común en cualquier ámbito, consustancial a la objetivación lingüística o, incluso, a nuestra forma de percibir la realidad. Afirma MARX en *El capital* que “la impresión luminosa de una cosa sobre el nervio óptico no se presenta como excitación subjetiva de ese nervio, sino como forma objetiva de una cosa situada fuera del ojo. Pero en el acto de ver se proyecta efectivamente luz desde una cosa, el objeto exterior, en otra, el ojo. Es una relación física entre cosas físicas” (2005: 1030). El problema surge cuando

Retomando la definición de WEBER, podremos afirmar que cada persona o grupo tiene poder porque tiene una probabilidad (variable, claro está) de imponer la propia voluntad en el seno de una relación social; tiene una capacidad variable para crear un discurso que ordene la realidad. SANDLER propone “*un examen de la cuestión contemplando el poder que se tiene (como individuo, grupo, sociedad) para poner en existencia (por diferentes medios) normas regulatorias de las conductas*” (1982: 43). La relación cooperativa nace dirigida a las grandes empresas en tanto que contribuyentes, y existe cierta equivalencia de poder entre los actores. Eso es importante, porque (como afirma SANDLER) influye en la capacidad de regular de manera efectiva la conducta del otro.

Teniendo en cuenta el carácter heterogéneo de una sociedad, podemos considerar que cada sistema jurídico refleja una tensión entre las pautas sociales que intentan consolidar y legitimar diferentes grupos sociales para influir en el resto de la sociedad. Ello explica el carácter estructuralmente dinámico y conflictivo del derecho, que se encuentra en una constante reorganización. Así, según MORIN (1995: 98-99),

“no existe [...] un estado de equilibrio, como en los sistemas cerrados, sino estados metaestables, desequilibrios permanentes, compensados sin cesar o recuperados mediante regulaciones”.

BERGER y LUCKMANN (1991: 79) explican este carácter dinámico haciendo referencia a un proceso continuo y dialéctico de exteriorización (la sociedad es un producto humano o, en otros términos, la interacción humana determina el establecimiento de un determinado orden social), objetivación (dicho orden aparece como un “mundo objetivo”, como una realidad “completa” y que viene dada, puesto que antecede al sujeto) e internalización (dicho orden, que aparece como objetivo, es interiorizado por el ser humano: desde esta perspectiva, se afirma que el ser humano es un producto social).

La elaboración de un discurso que reproduce determinadas pautas sociales de conducta se realiza a través de mecanismos de legitimación y de coacción (*ibíd.*: 79-80). El derecho tiene una presencia relevante en ambos fenómenos. En el caso de la coacción, la afirmación se justifica por sí misma⁴⁷. Respeto a la legitimación, SANDLER ha afirmado que el poder establece parámetros para su auto-justificación a través del derecho (1982: 45). El poder debe necesariamente limitarse, haciéndose normativo o no arbitrario, para garantizar su propia conservación⁴⁸. GARCÍA DE ENTERRÍA y

se atribuyen a estas entidades lingüísticas propiedades fácticas porque, desde ese momento, se invisibiliza el carácter complejo y cambiante de las realidades subyacentes; se pierde de vista su verdadera naturaleza. Según BERGER y LUCKMANN, “Reification implies that man is capable of forgetting his own authorship of the human world”.

⁴⁷ Es interesante señalar que los mecanismos o sanciones específicamente establecidos para sustentar una determinada institución tienen, según BERGER y LUCKMANN, un carácter secundario o suplementario (1991: 73).

⁴⁸ MAQUIAVELO sugería en *El Príncipe* evitar el odio de los súbditos, absteniéndose de lesionar sus intereses; y, de considerarse necesario hacerlo, aconsejaba apelar a alguna justificación (2011: 161). MEINECKE, en una obra que analiza precisamente la doctrina de la razón de Estado, afirma que el

FERNÁNDEZ afirman que en la medida en que todo poder pretende ser legítimo, “*todo poder es un poder jurídico*”⁴⁹.

Para BERGER y LUCKMANN, existen diversos niveles de legitimación. El nivel más profundo se refiere a la constitución de “universos simbólicos”, constituidos por las comprensiones compartidas de una sociedad más o menos amplia y que definen roles, establecen verdades válidas dentro de ese sistema y ordenan la realidad (1991: 113-122). Si unos grupos tienen mayor capacidad que otros para ordenar las conductas humanas, lo mismo sucede con la elaboración de un discurso de legitimación; y ello se relaciona con el carácter impuro del derecho y el hecho de que el saber jurídico dé preferencia a una serie de elementos por encima de otros. El propio debate sobre qué es derecho es, también, una cuestión de poder: al describir algo como derecho, reconocemos normativamente a los autores de ese instrumento como individuos o instituciones que tienen el poder de hacer que algo se considere derecho (PAUWELYN, 2012: 149 y ss.). En palabras de SCHULTZ, “*we grant them that power through our definition of law*” (2013: 13).

Podemos también analizar los mecanismos de transmisión de pautas sociales de conducta a través de la clasificación de SANDLER, que identifica cuatro tipos de situaciones de poder atendiendo al modo de ejercicio de la fuerza por parte del que denomina “sujeto activo”. Clasificadas en función del grado de libre decisión del “sujeto pasivo” por orden decreciente, distinguimos persuasión, coacción, coerción y sometimiento (1982: 33). En la persuasión, el sujeto activo se limita a sugerir, a intentar convencer al sujeto pasivo; en el otro extremo, el sometimiento, la voluntad del sujeto pasivo ha dejado de ser relevante (en el ámbito del derecho se usa el término *vis absoluta* para describir situaciones de este tipo).

En la aplicación de los tributos encontramos un agente (la Administración) cuya función es influir en el comportamiento de otro (el obligado tributario). La relación cooperativa implica una preferencia de las autoridades fiscales por el ejercicio de la persuasión (en la terminología de SANDLER) frente a otras formas de poder. SANDLER describe la persuasión como el caso en que un sujeto trata de convencer a otro para que oriente su comportamiento en un modo determinado. Para ello apelará a diversos medios, pero dirigidos a que el sujeto actúe “libremente” (1982: 33). Las comillas las introduce el autor, precisamente, para señalar que estamos ante una libertad condicionada; más aún, todo ejercicio de libertad está condicionado por diversos factores. En el ámbito

poder tiene que seguir una serie de normas y pautas para poder mantenerse y crecer (1962:10). Consideradas en perspectiva histórica, estas afirmaciones son un buen ejemplo de la progresiva abstracción que ha experimentado la reflexión jurídica, y que puede producir la asimilación del poder al poder-dominación, tal y como hemos señalado previamente.

⁴⁹ La cita completa, que reproducimos a continuación, es la siguiente: “Toda organización política se apoya necesariamente en una concepción determinada de Derecho y actúa desde y en virtud de la misma. En la medida en que todo poder pretende ser «legítimo» (ningún poder se presenta como usurpador e ilegítimo, todos pretenden «tener derecho» al mando), todo poder es un poder jurídico” (GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ, 1999: 425).

tributario, varios autores han empleado conceptos que subrayan este carácter relativo de la voluntariedad: “cuasi-voluntariedad” (LEVI, 1988), “cumplimiento inducido” (DÍAZ YUBERO, 2003) o “cooperación condicional”, en la medida en que las personas tenderán a cumplir mejor sus obligaciones si saben que muchas otras lo hacen (FREY y MEIER, 2003).

Ningún sistema puede funcionar si no hay una gran parte de personas que cooperen “voluntariamente” –de ahora en adelante, entiéndanse implícitas las comillas– y acepten sus reglas (HART, 2004: 29-30). Si una función de los sistemas jurídicos es producir y proteger expectativas generalizadas de comportamiento, entender los mecanismos de persuasión que despliega es fundamental para comprender por qué y en qué medida el sistema jurídico es eficaz en un contexto determinado. Para ello necesitamos la ayuda de las ciencias sociales, fundamentalmente de la psicología social.

El modelo “clásico” (el formulado por ALLINGHAM y SANDMO, 1972) que trata de explicar las causas de la evasión fiscal (y, *a contrario*, del cumplimiento espontáneo) no tiene en cuenta la dimensión social del ser humano, sino que se basa en la racionalidad individual-egoísta del paradigma liberal. Si imaginamos un contribuyente que debe elegir entre pagar lo que le corresponde o bien pagar menos, estos autores sostuvieron que decidirá analizando comparativamente el beneficio de no pagar (un incremento de su renta disponible) y el coste y riesgo de no hacerlo (puesto que existe una posibilidad de que las autoridades fiscales detecten su conducta y apliquen una sanción). Así, la decisión del contribuyente obedecería a una racionalidad económico-individual que tomaría en consideración la cuantía del tipo medio que soporta, por una parte, y la probabilidad de ser detectado y la cuantía de la sanción que ello acarrearía, por otro. De este modelo se deduciría que las rebajas de impuestos, la intensificación de controles tributarios o el endurecimiento de las sanciones serían las principales formas de fortalecer el cumplimiento voluntario.

El enfoque individualista ignora que la socialización y la internalización de reglas asociadas con la conciencia cívica (también de la conciencia tributaria⁵⁰) pueden producir diferencias relevantes, cualitativas, sobre cómo se concibe cada individuo frente las obligaciones tributarias (TAYLOR, 2003: 74). Sistematizaremos a continuación las diversas lecturas realizadas sobre el particular⁵¹.

Existe una correlación positiva entre la tendencia al cumplimiento y la percepción de que el sistema es justo. La Declaración de Seúl de la OCDE (2006: 6) afirma

⁵⁰ Calificaremos de “conciencia tributaria” el conocimiento reflexivo que el contribuyente tiene sobre sí mismo y su relación con su entorno en el ámbito del sistema fiscal (ALARCÓN GARCÍA et al, 2007: 491-2). Usamos el término de manera amplia, como un concepto que engloba tanto la moral como la ética fiscales; se trata del conjunto de los factores internos que influyen en el cumplimiento voluntario.

⁵¹ Seguimos fundamentalmente a WENZEL (2003). TAYLOR (2003) considera que las actitudes ante el cumplimiento dependen de la posición de cada uno ante el sistema fiscal, las autoridades tributarias y otros grupos de contribuyentes. Véase también SMITH y TYLER (1996), TYLER y SMITH (1998), FELD y FREY (2002, 2007); son de gran interés, desde una perspectiva algo diferente, las reflexiones de ESTÉVEZ y ESPER (2009) sobre el “pacto fiscal”.

que

“la actitud de los contribuyentes ante su obligación de pagar impuestos responde a otros factores tales como su percepción de la calidad de los bienes y servicios públicos y el grado de confianza que tienen los ciudadanos en el Gobierno en términos generales”.

La justicia de un sistema puede analizarse a través de tres áreas: distributiva, que se refiere a la equidad en la distribución de recursos; procedimental, que se refiere a los procesos de toma de decisiones colectivas; y retributiva, que tiene como cuestión central cuál debe ser la reacción ante el incumplimiento de las normas. Advertimos de que la identificación de tres áreas en el ámbito de la justicia, habitual en la psicología social y muy útil a efectos analíticos, no debe oscurecer el hecho de que en la práctica no tienen entidad separada. Encontramos una pluralidad de tramas sociales que tienden a formularse bajo este concepto y que están relacionadas entre sí⁵².

Cada sujeto percibe la realidad en una forma que en gran medida está determinada por cómo ha construido su identidad. De nuevo a efectos de análisis, se identifican tres ámbitos de creación de identidades: individual, grupal y social. Las preocupaciones sociales más relevantes son las que afectan a la categoría con la que se identifica el sujeto, que normalmente será un grupo específico o la sociedad en su conjunto.

Consideramos conveniente esbozar el vínculo de estas ideas con la relación cooperativa, aunque se desarrollarán en un momento posterior.

En primer lugar, la puesta en cuestión del modelo de ALLINGHAM y SANDMO nos obliga también a cuestionar sus soluciones para fomentar el cumplimiento voluntario. Lo relevante no es reducir la carga impositiva, sino que esta se distribuya de manera equitativa y se determine por procedimientos justos. No basta con reforzar los controles e incrementar las sanciones, sino que deben aplicarse razonablemente –la desproporción en este ámbito sería claramente contraproducente– y de manera equitativa, evitando crear una consciencia de impunidad de ciertos grupos.

Además –y esta es una crítica transversal– el modelo clásico ofrece una única solución válida ante todo tipo de incumplimiento fiscal, pero lo cierto es que existen múltiples actitudes ante el sistema tributario que dependen de la construcción de identidades⁵³. Las administraciones (con la australiana como modelo) han fomentado la llamada “regulación receptiva”, donde la actuación de las autoridades se adecua al comportamiento de cada contribuyente en términos de su relación con el sistema.

⁵² Por ejemplo, según FELD y FREY (2007: 104) es más probable que los ciudadanos de rentas más elevadas acepten la redistribución de renta (justicia distributiva) si perciben que el proceso político es justo y las decisiones que se adoptan son legítimas (justicia procedimental).

⁵³ “Recent work by Gould (1996) emphasizes that it is grossly misleading to represent a complex system by a single, so-called representative agent, who behaves in some average or typical way. Instead, most systems have incredible variety –or a “full house” of individual behaviours– and the proper understanding of any system requires recognition of this basic fact” (ALM, 2000: 32). Este autor se refiere a la siguiente obra: GOULD, S. J. (1996), *Full House*. New York: Harmony Books.

Interesa destacar que la relación cooperativa se sitúa, fundamentalmente, en el marco de la justicia procedimental⁵⁴. Como hemos señalado, esta se refiere a las formas mediante las cuales se alcanza una decisión. En el ámbito jurídico-tributario, hay dos ámbitos fundamentales de toma de decisiones, que son la regulación normativa del sistema fiscal y su aplicación posterior. La relación cooperativa se desarrolla en esta última y se caracteriza por promover la participación de los obligados tributarios. Esto es muy relevante, porque si la Administración actúa de manera inclusiva puede hacer menos costosa la resolución de los conflictos, que se conciben como internos al grupo, de acuerdo con nuevos marcos de construcción de identidades (SMITH y TYLER, 1996).

3. CRISIS DEL PARADIGMA JURÍDICO Y NUEVAS FUENTES DE PRODUCCIÓN NORMATIVA

La estrecha interrelación del derecho con el contexto social en que se desarrolla *“oblig[a] a rechazar la idea más difundida de que el derecho es un sistema de normas que se transforma y evoluciona internamente, es decir, a través de los mecanismos inherentes a su propio sistema normativo de funcionamiento”* (RODRÍGUEZ-M., 1991: 93) y nos permite explicar cómo es posible que las modificaciones sociales, económicas y políticas que acompañan a los procesos de globalización provoquen una crisis del paradigma jurídico asociado a la modernidad.

La modernidad⁵⁵ occidental se corresponde con un modo de producción capita-

⁵⁴ En el ámbito de la justicia distributiva, la relación cooperativa ha introducido en el debate el concepto de “cantidad justa de tributo”. Es evidente la dificultad de concretar el concepto más allá de principios generales como el rechazo de la planificación fiscal abusiva o de una aplicación administrativa de la norma basada en criterios recaudatorios (véase OCDE, 2008a: 73-76, sobre la “imparcialidad administrativa”); y más aún ante el incremento de complejidad del ordenamiento tributario y las actividades económicas. Por eso se viene hablando de un intervalo o rango aceptable (lo que en el ámbito de la auditoría se denomina criterio de materialidad o importancia relativa). Un ejemplo de desplazamiento del ámbito material al formal se refleja en el análisis de POOLEN (2009), uno de los impulsores de la relación cooperativa en la Administración tributaria neerlandesa. Subraya que la relación entre Administración y contribuyentes no se refiere tanto a la “cantidad justa de tributo” (fair share) como a unas “reglas del juego” justas (fair play).

⁵⁵ La modernidad es una categoría sociológica y epistemológica que hace referencia al paradigma sociocultural del periodo histórico que abarca desde los siglos XVI e XVII hasta la actualidad. Su caracterización exacta es compleja y objeto de debate. Entre otros elementos, C. BARKER la ha asociado con la transición al capitalismo industrializado (en contra, SANTOS, 2003: 51; considera que la economía planificada soviética también sería una manifestación del paradigma moderno), individualismo, secularización, emergencia del Estado-nación; desde un punto de vista epistemológico, se relaciona con la filosofía de la ilustración y las ideas de racionalidad, cientificismo, universalidad de la verdad y progreso (C. BARKER, 2008: 211-212). Se considera que, en la actualidad, nos encontramos en una fase de transición paradigmática hacia un mundo posmoderno; término que, según SANTOS es “auténtico en su inadecuación” (2003: 52) porque es imposible conocer el paradigma emergente antes de que exista. Eric HOBBSBAWM señalaba en 1995 que “cuando la gente se enfrenta a algo para lo que no se la ha preparado con anterioridad, se devana los sesos buscando un nombre para lo desconocido, aunque no pueda ni definirlo ni entenderlo” y que desde el tercer cuarto del siglo XX se observa este proceso entre los intelectuales occidentales, que usan de manera sistemática la preposición “después” en su forma latina de “post” como prefijo a prácticamente cualquiera de las palabras que se venían empleando “para delimitar el territorio mental de la vida en el siglo XX”. Señala, en línea con las palabras de SANTOS antes citadas, que “al igual que los funerales, estos prefijos indicaban el reconocimiento oficial de una defunción, sin

lista, una ideología liberal-individualista y la centralización política a través del Estado-nación, elementos que son reflejo de la visión de la clase burguesa (WOLKMER, 2006: 40). El derecho moderno se caracteriza por su estatalidad, unicidad, positividad y racionalidad. Podemos considerarlo una respuesta a las necesidades de la forma de producción capitalista y, fundamentalmente, la unidad de mercado. Frente a la fragmentación jurídica propia del feudalismo, la actividad económica de la burguesía exigía un ordenamiento jurídico general y unificado, que vino de la mano del Estado-nación. Este origen explica que el derecho estatal moderno haya tenido tradicionalmente una pretensión de hegemonía, tanto en el ámbito estrictamente normativo como en el simbólico (en este último caso, a través del paradigma del monismo jurídico y diversos modelos teóricos, entre los cuales destaca el elaborado por HEGEL⁵⁶).

Como señala SANTOS, en el Estado mínimo liberal se encuentran ya las semillas de otros modelos que lo sucedieron (2003: 161). Al concebirse el Estado como la única forma de poder político-jurídico, la lucha por el poder tiende a reducirse a la lucha por el control de sus instituciones⁵⁷. Todas las luchas sociales se canalizan a través de la estructura estatal, y esa es la base del sufragio universal, como mecanismo preponderante de participación en los asuntos públicos, y del desarrollo posterior del Estado social, bajo el cual el derecho va a convertirse en una herramienta de emancipación colectiva.

Estos procesos permiten que el derecho del Estado se presente como un instrumento de representación de los intereses de toda la sociedad (a través del sufragio universal) y de respuesta a sus necesidades (garantiza tanto la unidad de mercado como el Estado del bienestar⁵⁸). Los fenómenos descritos produjeron una “despluralización” jurídica⁵⁹ y permitieron que el Estado sostuviera con cierto éxito un paradigma de monismo jurídico⁶⁰ que ocultaba la pervivencia, pese a todo, de muchos otros relatos jurídicos

implicar consenso o certeza alguna acerca de la naturaleza de la vida después de la muerte” (1999: 290-291). Según C. BARKER, por ejemplo, en los ámbitos filosófico y epistemológico, se está produciendo un cuestionamiento de todas las ideas-clave de la modernidad (2008: 211), mientras que las ideas emergentes aún no están consolidadas.

⁵⁶ Según BOBBIO, la máxima consagración teórica del monismo jurídico sería la filosofía de HEGEL, que considera al Estado como el “Dios terreno”, el sujeto último de la historia, a quien los individuos y los grupos sociales deben obediencia (BOBBIO, 1958: 15).

⁵⁷ Esto explica las dinámicas sociales de lucha pero también la concepción jurídica predominante, de carácter monista. El resto de formas de poder presentes en la sociedad se convierten en poderes fácticos sin base jurídica.

⁵⁸ Según SANTOS, el Estado social es la adaptación del Estado liberal a dos necesidades emergentes: la primera, dar respuesta a las convulsiones sociales resultantes de la hegemonía del sistema económico capitalista y las demandas de las clases sociales emergentes; la segunda, regular dicho sistema económico, puesto que iba creciendo en complejidad (2003: 165-168).

⁵⁹ Según el concepto empleado por ROULAND y citado por WOLKMER (2006: 203).

⁶⁰ Cuando KELSEN afirma que las reglas internas que rigen en una “banda de ladrones” no son derecho porque operan en un territorio donde existe un ordenamiento jurídico superior, eficaz, que define la actividad de la banda como criminal (1978: 47-48), está limitado por un paradigma monista. KELSEN llega a afirmar que si el orden coactivo que regula las relaciones en el seno de esa banda de ladrones llegara a ser efectivo en todo el territorio al que se circunscribe su validez, ese orden podría calificarse como jurídico. Una concepción pluralista nos permite reconocer el carácter jurídico de uno y otro sistema (en este caso, se trataría de dos ordenamientos jurídicos que no se entrelazan ni interactúan, puesto que no se reconocen en modo alguno el uno al otro). En este sentido, véase la valoración de BOBBIO (1958: 13-

(que ordenaban la realidad, o pretendían hacerlo).

La situación es distinta en la actualidad. El principio de democracia representativa está en crisis. El Estado social no es capaz de satisfacer las necesidades humanas de las que se le hizo responsable⁶¹. La unidad de mercado en el ámbito estatal no se corresponde ya con las necesidades de una economía organizada con carácter transnacional. Así, la crisis del proyecto moderno abre paso a una fase de transición paradigmática, que se proyecta también en el ámbito del derecho.

De los estudios que hemos analizado sobre el llamado derecho posmoderno⁶² pueden extraerse algunas características del paradigma emergente. Se observa una mayor presencia de los principios de participación, de multiplicidad (que tiende a prevalecer sobre el de uniformidad) y de subsidiariedad (que debilita el de jerarquía⁶³). Estas características traslucen un derecho expresamente pluralista, que es una de las grandes novedades que produce la transición paradigmática en curso. La crisis del proyecto moderno ha desencadenado el desbordamiento del derecho estatal por una serie de fuerzas sociales que, al margen de aquél, crean tramas emergentes de organización social y jurídica. El Estado pierde su papel central (y centralizador) en favor de instancias infraestatales y del derecho internacional.

14) de las aportaciones del pluralismo jurídico a la teoría del derecho.

⁶¹ El Estado social se encuentra en crisis por diversos motivos. Se ha señalado, como elemento central, el “crecimiento en espiral” de la demanda de bienes y servicios, por su generalización y por la asunción de nuevos campos como la ordenación del territorio, preservación del medio ambiente o eliminación de bolsas de pobreza (BAENA, 2008: 4). La inclusión de un número creciente de intereses sociales y su concentración en el campo político “provoca una sobrecarga, una fragmentación y a menudo una política de paralización” (BELL, 1994: 243). La idea de la “sobrecarga” es, sin embargo, criticada por GUERRERO, que afirma que “El Estado ha alcanzado una etapa más progresiva de modernidad política y es políticamente más desarrollado, cuando más personas participan en las relaciones de poder, cuando sus decisiones repercuten en la elección de los dirigentes políticos, y más efectivamente sus demandas se incorporan a los programas de gobierno [...] La sobrecarga de exigencias políticas ha sido un incentivo para el desarrollo de las capacidades del Estado” (1999: 29). Según HOBBSAWM, la falta de sostenibilidad de las cuentas públicas, sumada a la crisis del petróleo de 1973, desembocó en una crisis del pacto entre clases sociales que había hecho posible el Estado del bienestar. Resultaba imposible mantener indefinidamente un crecimiento sostenido tanto de las tasas de ganancia del capital como de los salarios; tampoco fueron los Estados capaces de adaptar el modelo a las condiciones creadas por la globalización económica (1999: 410-411). Puede también afirmarse que el sistema capitalista ha perdido, al hacerse geopolíticamente hegemónico, un importante incentivo para su reforma y, en concreto, para el sostenimiento del Estado del bienestar: “El sistema no tiene ninguna amenaza política creíble, como en su momento parecían ser el comunismo y la existencia de la Unión Soviética o, de un modo distinto, la conquista nazi de Alemania. Estas amenazas, como este libro ha intentado demostrar, proporcionaron al capitalismo el incentivo para reformarse. El hundimiento de la Unión Soviética, el declive y la fragmentación de la clase obrera y de sus movimientos, la insignificancia militar del tercer mundo en el terreno de la guerra convencional, así como la reducción en los países desarrollados de los verdaderamente pobres a una «subclase» minoritaria, fueron en su conjunto causa de que disminuyese el incentivo para la reforma” (HOBBSAWM, 1999: 566).

⁶² Por orden alfabético, destacamos GOMES (2010); HANAU (1996), aunque se refiere específicamente al Derecho del trabajo; SANTOS (1987, 2003); WOLKMER (2006).

⁶³ Existe, en palabras de HANAU, una primacía general de la unidad pequeña frente a la unidad grande. La puesta en marcha del principio de subsidiariedad en el ámbito interno se realiza a través de mecanismos de autorregulación que operan en el espacio que deja la renuncia del Estado a regular un determinado espacio.

El actual derecho pluralista, descrito como la imbricación de diferentes normativas que interactúan entre sí (TEUBNER, 1997: 125; SANTOS, 1995: 429), es en gran medida consecuencia de la emergencia de nuevos sujetos producidos por los procesos de globalización⁶⁴. La interacción entre sistemas puede tender hacia la colaboración o la subordinación; y es en todo caso compleja, ya que los principios orientadores son distintos en cada ámbito y puede ser necesaria la traducción entre lenguajes jurídicos diferentes.

El reconocimiento de los ordenamientos no estatales es muy relevante para nuestro estudio, porque la relación cooperativa se desarrolla, en gran medida, en la inserción de dos sistemas jurídicos, la organización individual y colectiva de las empresas transnacionales –un ámbito en parte autorregulado, en parte permeado por el derecho del Estado– y el derecho tributario estatal. Analizaremos, en el primer capítulo, cómo se produce esta interacción.

Otra de las manifestaciones de la crisis de paradigma jurídico es la pérdida de centralidad de la ley. Tradicionalmente, el procedimiento legislativo ha sido el modo privilegiado para la producción de normas en las democracias occidentales. OLIVECRONA lo definió, precisamente, como una forma “*pacífica y psicológicamente efectiva*” de cambio normativo (1980: 109). Tiene un claro efecto legitimador, que se deriva del modelo de democracia representativa, estrechamente relacionado a su vez con el principio de autoimposición tributaria. Sin embargo, en un momento de transición paradigmática como el actual, estos modelos entran en crisis y pierden paulatinamente su fuerza legitimadora. LEITE DE CAMPOS señala que en la actualidad, las ciencias sociales y la propia experiencia práctica han puesto de manifiesto que es falsa la idea de que el Parlamento sea fiel representación de la ciudadanía; ha afirmado la necesidad de reconstruir el principio de autoimposición desde nuevas perspectivas, donde los ciudadanos sean partícipes en la creación de tributos, en su aplicación y en la resolución de conflictos (2006: 124). En este contexto se inserta la relación cooperativa: como veremos, la administración intenta legitimarse no apelando a la ley y a su carga simbólica, sino favoreciendo una aplicación de la misma en colaboración con su destinatario.

La pérdida de centralidad de la ley implica, también, una revalorización de actividades que son competencia de la Administración, como la interpretación de la norma o su aplicación al caso concreto. Bajo el paradigma posmoderno, según señala GOMES a partir de la doctrina de constitucionalistas norteamericanos como RAKOVE, el legislador deja de considerarse “dueño” de los sentidos de la norma que crea; la ley es, más

⁶⁴ Nos resulta relevante, por nuestro ámbito de estudio, el proyecto de pluralismo jurídico que WOLKMER (2006: 81) denomina “neoliberal o neocorporativista” y que define como “muy adecuada a los objetivos y a las condiciones creadas e impuestas por el capitalismo monopolista globalizado, engendrado por los países ricos del ‘centro’ y exportado técnica, económica y culturalmente para la periferia. Interesa a los bloques hegemónicos defender y propagar tal pluralismo de tenor conservador, pues la liberalización [sic], la privatización y el libre mercado, en contextos periféricos dominados por elites salvajes y egocéntricas (que están al servicio del capital internacional), es el síntoma trágico del desajuste, del conflicto globalizado y de la crisis permanente”.

bien, “o início de um discurso que leve em conta o caso concreto, a argumentação tópica e o contexto” (GOMES, 2010: 201). El legislador es uno, entre muchos, de los actores que toman parte en la elaboración de un discurso jurídico, junto a los jueces⁶⁵, la Administración o diversos grupos sociales⁶⁶. Subrayamos la idea porque concede un margen de actuación a la Administración no poco relevante y nos permite reconocer de manera expresa (desarrollaremos esta idea a lo largo de la tesis) un espacio en el que se puede implementar la relación cooperativa.

Esta concepción recuerda, sin duda, a distintas versiones del realismo jurídico que han subrayado el papel del juez como creador del derecho. Sin embargo, empíricamente observamos que la experiencia jurídica transcurre, en su mayor parte, fuera de dicha instancia⁶⁷. Las prácticas sociales son fundamentales para entender la realidad jurídica; no pueden separarse del derecho entendido como mecanismo para la garantía de determinadas necesidades sociales.

Cierto es que el derecho estatal no las reconoce como jurídicas. Encontramos un ejemplo de esta idea en BOBBIO (1958: 69) cuando afirma lo siguiente:

“Il diritto vivente è puramente e semplicemente un fatto o una serie di fatti da cui il giudice trae la conoscenza delle aspirazioni giuridiche che si vengono formando nella società. Ma perché queste aspirazioni diventino regole giuridiche, occorre che il giudice le accolga, e attribuisca loro l'autorità normativa che inerisce alla sua funzione di organo capace di produrre norme giuridiche”.

Esta afirmación es cierta desde un punto de vista interno, desde la perspectiva del derecho estatal. Pero desde una perspectiva externa, ese “hecho” o esa “serie de hechos” tiene valor jurídico, porque es capaz de establecer un orden que crea expectativas de conducta. Esto enlaza, a su vez, con la idea de pluralismo jurídico a que hemos hecho referencia, ya que diversos espacios jurídicos (que se entrecruzan en nuestras prácticas y

⁶⁵ Por ejemplo, el juez “contribuye al proceso de creación del derecho al interpretar, desarrollar e integrar las normas que aplica” (MONTORO BALLESTEROS, 1984: 62). El papel del juez, reivindicado en su momento por distintos movimientos del realismo jurídico (véase BOBBIO, 1958: 60-70) ha sido subrayado recientemente también por los análisis posmodernos del derecho (GOMES, 2010).

⁶⁶ Según SCHULZE-FIELITZ, “la ley parlamentaria ya sólo puede desplegar una fuerza vinculante relativa a través de la fijación de marcos. Sólo en un proceso –que quepa ser calificado de creador del Derecho– de realización de la ley a través de preceptos reinterpretativos propios de la Administración, de resoluciones judiciales de principio, de la praxis administrativa, de la praxis también de los destinatarios de las normas a la hora de percibir sus derechos y así interpretarlos, etc. –sólo a través de estas formas y de la manifestación de la concretización de la ley en el marco de las leyes y según un modo de proceder jurídico caracterizado por la pérdida de certidumbre acierta a encontrar la ley su contenido programático” (1993: 96).

⁶⁷ En el ámbito de los derechos humanos, SÁNCHEZ RUBIO afirma: “¿cuántas violaciones de derechos humanos suceden todos los días en el mundo o en los estados que se dicen de derecho? Seguro que muchísimas, incalculables. ¿Cuántas de esas violaciones son atendidas judicialmente, con sentencia favorable y además efectiva? Seguro que siendo generosos, la proporcionalidad es de un 99,9999 % de violaciones y un 0,0001 %. Por tanto algo pasa cuando nuestro imaginario camina por paisajes tan pequeños. Si se observa bien, resulta curioso comprobar que circunscribimos derechos humanos a una simple reivindicación o demanda judicial interpuesta ante los tribunales de justicia, una vez que los mismos han sido violados. Luego solemos defender una concepción pos-violatoria de derechos humanos ignorando o haciendo poco caso a la dimensión pre-violatoria” (2010: 224).

en nuestra percepción del mundo social) crean diferentes expectativas de conducta, a veces en contradicción.

Coherentemente con la concepción que hemos expuesto del sistema jurídico como un sistema de actos comunicativos, y no como un sistema de normas, consideramos que la interpretación jurídica, en tanto que actividad lingüística, queda vinculada por los “significados intersubjetivos” inherentes a los términos empleados, en palabras de AARNIO⁶⁸. Esta concepción enlaza con lo que SANTOS califica de carácter tópico-retórico del discurso y la racionalidad jurídica. Según este autor, la argumentación jurídica no puede reducirse a una “*dedução lógica e necessária a partir de enunciados normativos gerais*”, sino que constituye una deliberación que sigue la lógica de lo razonable ante las circunstancias concretas de un problema (1980: 7) y a partir de opiniones o puntos de vista generalmente aceptados (denominados “*topoi*”). Los operadores del derecho están condicionados por el contexto social en que lo aplican y la norma es un punto de referencia más en un espacio pluricéntrico.

¿Qué implica esto? A título de ejemplo, toda norma se aplicará de acuerdo a la “*realidad social de [su] tiempo*” (citamos a conciencia el artículo 3.1 del Código Civil español) pero no necesariamente porque así lo establezca ningún criterio normativamente reconocido, sino por las características del sistema en que se inserta toda norma jurídica, y por la naturaleza de tal norma como simple “primer paso” de un determinado discurso jurídico en el que intervienen numerosos actores.

Tras el análisis realizado en este capítulo preliminar, nos encontramos ya en situación de establecer una aproximación a la realidad compleja del derecho. No se trata de un concepto definitivo, sino un momento intermedio en un proceso teórico; no busca, ni mucho menos, desentrañar la esencia del derecho, sino proporcionar un concepto operativo desde el que analizar la realidad de la relación cooperativa. Pues bien, desde una perspectiva pluralista, encontramos diferentes sistemas dinámicos semiautónomos interaccionan entre sí. Cada uno de estos sistemas es respuesta a una serie de necesidades colectivas, a las que se da respuesta en un contexto cultural determinado. Cada sistema integra una serie de elementos (tales como procesos, normas, roles, valores, símbolos) que tienen como doble objetivo crear expectativas de conducta que protegen las necesidades en las que se fundamenta el sistema y prevenir y resolver conflictos. Cada sistema jurídico contiene además el modelo de un “orden legítimo” que justifica los elementos que lo componen.

⁶⁸ AARNIO, A. (1979), *Denkweisen der Rechtswissenschaft*. Viena: Springer, pág. 159; citado en ÁVILA (2005: 25).

Capítulo 1

Las fuentes jurídicas de la relación cooperativa

Según BOBBIO, son fuentes del derecho “*los actos o hechos a los que ligamos el nacimiento, la modificación o la extinción de una norma jurídica*” (1960: 35). La doctrina diferencia, tradicionalmente, entre fuentes materiales y formales (MONTORO BALLESTEROS, 1984: 58-62). Las fuentes materiales serían aquellos factores, fenómenos o acontecimientos, de diferente naturaleza y significación, que contribuyen a construir el discurso jurídico. Su dimensión es sociológica, y pueden tener un carácter ideal (ideas que informan el contenido del derecho) o fáctico.

Por su parte, las fuentes formales se refieren a los órganos legitimados para crear derecho y a los procedimientos mediante los que se crea; establecen unas reglas de producción que determinan que la norma sea válida (MONTORO BALLESTEROS, 1984: 59). Por tanto, las fuentes formales sólo pueden establecerse desde el interior de un determinado ordenamiento jurídico. HART (2004: 117-118) denomina “reglas de reconocimiento” a aquellas cuya función es proporcionar criterios de autoridad que permitan determinar qué normas son jurídicamente válidas y cuáles no lo son; muchas veces estas reglas de reconocimiento no se enuncian de manera expresa, pero su existencia se muestra de manera implícita en la actuación de jueces u otros aplicadores del derecho.

Como podremos comprobar a lo largo del presente capítulo, los cambios sociales, económicos y políticos de la segunda mitad del siglo XX han dejado atrás los marcos tradicionales de creación de normas. El sistema de fuentes (formales) estatal está en crisis porque el discurso que genera no es suficiente para explicar la realidad jurídica cotidiana. El fortalecimiento de nuevas subjetividades (tanto en el ámbito internacional como en el ámbito interno) produce nuevos actores con capacidad para la creación de reglas. En otras palabras, el sistema de fuentes formales ha sido desbordado por el sistema de fuentes materiales; y sólo podremos recomponer el primero a través de un análisis detallado del segundo.

Para el derecho (monista) estatal es difícil dar reconocimiento a sistemas jurídicos que le son ajenos. Pero estos van ganando protagonismo, hasta el punto que el sistema jurídico estatal no puede seguir ignorándolos. TEUBNER (2002a) analiza un caso muy interesante: la posibilidad de que los jueces de un Estado apliquen la *lex mercatoria* para resolver un determinado asunto. Lo señalamos como simple ejemplo de la insoslayable presencia de sistemas jurídicos que regulan realidades en las que también actúa el derecho estatal, y que por tanto interaccionan con este.

La relación cooperativa no puede entenderse sin conocer los cambios que han experimentado las grandes empresas, sobre todo en el ámbito de la gobernanza, y los

nuevos modos en que las administraciones fiscales operan y planifican sus actuaciones. De acuerdo con las reflexiones anteriores, dedicaremos el primer y segundo epígrafe de este capítulo a analizar cada uno de estos actores; esto es, las subjetividades desde las que se construye la relación cooperativa. Luego, en el tercer epígrafe, veremos cómo estos sujetos se organizan para la creación de instrumentos de *soft law*, y profundizaremos en las problemáticas jurídicas y económicas que se derivan del uso de este tipo de instrumentos.

1. LA AUTORREGULACIÓN EMPRESARIAL Y LA GESTIÓN DE RIESGOS

Las transformaciones económicas de la segunda mitad del siglo XX y principios del siglo XXI han provocado nuevas necesidades a las que los agentes económicos han tratado de dar respuesta por sí mismos, al margen del Estado. Los proyectos de reconstrucción tras la Segunda Guerra Mundial tuvieron como objetivo prioritario rehacer la integración de la economía del planeta. Como consecuencia, la segunda mitad del siglo XX se caracterizó por un incremento del comercio transfronterizo y de los movimientos de capital⁶⁹. La progresiva liberalización económica y comercial, que experimentó una aceleración desde los años 1980, ha supuesto una profunda transformación en el modo de organización y producción empresarial. La organización transnacional⁷⁰ tiende a ignorar la existencia de fronteras, en la medida en que le resulta posible. Los grupos empresariales son horizontales y en red. La nueva etapa se caracteriza por una nueva división internacional del trabajo, con la deslocalización de actividades productivas a los llamados países emergentes, y el surgimiento de actividades offshore o extraterritoriales en paraísos fiscales (HOBSBAWM, 1999: 280).

Estos profundos cambios económicos no estuvieron acompañados del necesario cambio regulatorio. Por ejemplo, STONE SWEET señala que las instituciones estatales que regulaban el comercio dejaron de ser funcionales en los años sesenta (2006: 632). Al entrar las necesidades del capitalismo mundial en conflicto con una organización estatocéntrica, las empresas y transacciones comerciales tendieron paulatinamente a “emanciparse” de aquella y a autorregularse. Tras la crisis del petróleo de 1973, observamos que el sector privado adopta iniciativas de autorregulación que arrastrarán a los poderes públicos. Sucede así con la convergencia de las normas contables, a través de principios desarrollados por el sector privado y reconocidos de manera más o menos di-

⁶⁹ Se ha señalado que las exportaciones crecieron más que la producción, lo cual es un claro indicio de apertura económica. Por ejemplo, HOBSBAWM señala que “La producción mundial de manufacturas se cuadruplicó entre principios de los cincuenta y principios de los setenta, y, algo todavía más impresionante, el comercio mundial de los productos elaborados se multiplicó por diez (1999: 264).

⁷⁰ En una primera fase, multinacional, un mismo grupo económico reproducía estructuras productivas equivalentes en diversos países, pensadas dentro de las fronteras de cada Estado –aunque estas fronteras fueran cada vez más permeables– y orientadas a los respectivos mercados internos. Así, en el período 1950-1970, “anche se in quel tempo le società svolgevano operazioni internazionali, la sua base era eminentemente nazionale, perché la produzione aveva ancora un carattere domestico, vuol dire, nazionale del paese dove, effettivamente, l’attività produttiva occorreva e a cui mercato i beni e servizi erano destinati” (PORTOLESE, 2013: 22).

recta como jurídicamente relevantes por los Estados⁷¹, y los primeros marcos de control interno para la gestión de riesgos de las empresas⁷².

Desde los años 1980, las empresas transnacionales han impulsado con éxito un nuevo sistema jurídico, en gran medida no estatal, que regula las operaciones mercantiles transfronterizas y que recibe el nombre de *lex mercatoria*. Una de sus características más destacadas es que el contrato desplaza a la ley como fuente central del derecho (GALGANO, 1995: 103). Su aplicación se confía a un sistema de tribunales de arbitraje de carácter privado, pero cuyos laudos sí se ejecutan a través del derecho estatal.

La globalización ha provocado también una cierta transnacionalización (mucho más limitada) de los movimientos sociales y sindicales, que ha generalizado un debate sobre las relaciones entre las empresas transnacionales y la sociedad en su conjunto (HERNÁNDEZ ZUBIZARRETA, 2008: 40). La respuesta empresarial se despliega también en el ámbito de la autorregulación y se articula a través de la responsabilidad social corporativa, que no tiene naturaleza vinculante. Las empresas transnacionales se han opuesto sistemáticamente a la creación, en este ámbito, de mecanismos de carácter obligatorio y que fuesen jurídicamente exigibles (*ibíd.*: 42-44).

Resumiendo todo lo anterior, observamos que la autorregulación empresarial se desarrolla, principalmente, en tres ámbitos: la organización interna de las empresas transnacionales (que tiene la gestión de riesgos como paradigma dominante), la relación entre entidades diferentes (mediante la llamada *lex mercatoria*) y la relación con la sociedad (responsabilidad social corporativa). Las empresas pretenden minimizar su relación con el marco de regulación estatal⁷³ porque cada vez les es menos útil; y quieren además evitar cualquier tipo de control externo que no esté sujeto a su aprobación.

⁷¹ Financial Accounting Standards Board, "International convergence of accounting standards – a brief history", <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176156304264>. Tras la crisis del petróleo de 1973, el sector privado impulsó una serie de organismos a estos efectos. La Financial Accounting Standards Board (Junta o Consejo de principios de contabilidad financiera) es una organización privada estadounidense sin ánimo de lucro, cuyo objetivo es el desarrollo de principios contables generalmente aceptados. La Securities and Exchange Commission, la agencia estatal competente para el establecimiento de principios contables en Estados Unidos, ha tradicionalmente externalizado esta función, que en la actualidad recae en la Financial Accounting Standards Board. Por su parte, el International Accounting Standards Committee (Comité de principios de contabilidad internacional) era una fundación internacional sin ánimo de lucro creada para desarrollar principios contables que pudieran ser aceptados con carácter universal. Estaba compuesta inicialmente por asociaciones profesionales de contabilidad de diez países y se financiaba a través de aportaciones de determinados organismos internacionales y firmas de auditoría. En 2001 fue sustituida por la International Accounting Standards Board.

⁷² Existe una vinculación entre los cambios socioeconómicos conocidos como "globalización" y la emergencia de la gestión de riesgos como modo de gobernanza. JAIME ESLAVA identifica cinco factores: crecimiento de las empresas, con la consiguiente complejidad organizativa; informatización de sus procesos; diversificación de la propiedad, incluyendo un componente transnacional, lo que exige actuar en entornos muy diferentes desde el punto de vista jurídico, social o cultural; popularización de los casos de fraude y corrupción empresarial; finalmente, la intensificación de los mecanismos de control externo por parte de las autoridades (2011: 15-16).

⁷³ STONE SWEET ha afirmado que la *lex mercatoria* "parasita" al Estado: al tiempo que lo emplea para garantizar la efectividad de sus normas, las empresas transnacionales intentan minimizar el control estatal sobre su actividad económica (2006: 272).

En este marco, la relación cooperativa implica una aproximación de las autoridades fiscales a la autorregulación empresarial, para así pasar de un control impuesto a un control colaborativo, con el objetivo último de garantizar la correcta aplicación del sistema tributario. La Administración intenta asegurarse de que existe un estándar mínimo de calidad de los marcos de control interno de las empresas, así como adaptar sus actuaciones de control tributario a la efectividad de dichos marcos. Al mismo tiempo, ofrece a las empresas mecanismos que, a cambio de una mayor apertura, les proporcionan información útil para gestionar los riesgos fiscales (mediante la determinación temprana de la deuda tributaria). En otro orden de cosas, la Administración también promueve la extensión de la responsabilidad social corporativa al ámbito fiscal.

1.1. LA GESTIÓN DE RIESGOS Y EL BUEN GOBIERNO CORPORATIVO

El concepto de “gestión de riesgos” ha tenido tal influencia en el ámbito privado –y, como veremos, también en el público– que en la actualidad, en opinión de BECK (1992), podríamos hablar de una “sociedad del riesgo”. El riesgo ha dejado de considerarse como un “acto de la providencia” y ha pasado a ser un evento potencial, medible y gestionable (DAELEN y VEN, 2010: 2). POWER afirma que estamos ante un concepto organizativo con una fuerza “sin precedentes” (2004: 13), aunque –como todo evento reciente– su efectividad real deberá estudiarse con cierta distancia.

Curiosamente, pese a la importancia que se le otorga, el propio concepto de riesgo no ha llegado a ser definido de manera pacífica, tal vez porque su uso se ha extendido a numerosos contextos y eso lo dota de cierta polisemia (POWER, 2004: 14). A partir de las lecturas realizadas⁷⁴, podemos definir el riesgo tributario como la probabilidad de que se produzca cualquier evento que incida negativamente en las expectativas y objetivos de la organización⁷⁵ o provocar un daño económico o en su reputación⁷⁶ que se sea inesperado o se considere inaceptable. La doctrina ha diferenciado diversas facetas del riesgo, como la operacional, estratégica o de reputación, que hemos intentado integrar en la definición propuesta.

Es importante tener en cuenta que esta definición puede considerarse común a la Administración y los contribuyentes en la medida en que es genérica. Puede efectiva-

⁷⁴ Existen definiciones muy generales, como la de ISO, que afirma que el riesgo, desde el punto de vista de una organización, se puede calificar como el efecto de la incertidumbre sobre los objetivos de ésta (2009: V). En el ámbito tributario, suelen proponerse definiciones que se definen desde el punto de vista preponderante de las empresas o de la Administración. En relación con el riesgo fiscal corporativo, véase RABERNORT (2007: 341) o RUSSO (2010: 165-166); en relación con el punto de vista administrativo, véase OCDE (2008a: 10-11) o FREEDMAN (2010: 112).

⁷⁵ Así, las expectativas u objetivos tributarios de las partes abarcan, entre otros, los objetivos de política fiscal de la Administración o de planificación fiscal de la empresa.

⁷⁶ El riesgo de que se dañe la reputación suele estudiarse en relación a las empresas, aunque la psicología social ha señalado la importancia de que la Administración tributaria tenga una reputación de imparcialidad y eficacia para que pueda realizar su cometido de manera adecuada. Parte del estudio anual sobre “Opiniones y actitudes fiscales de los españoles” analiza la percepción que la ciudadanía tiene de los servicios que ofrece la Agencia Tributaria y de cuatro cualidades (imparcialidad, preparación técnica, trato correcto y empatía) de sus funcionarios (2011: 43-51).

mente afirmarse, en abstracto, que ambas partes comparten el objetivo de minimizar los riesgos derivados de la aplicación de los tributos; pero la Administración y los contribuyentes –y estos entre sí– pueden tener diferentes visiones de cuál es el nivel de riesgo aceptable (FREEDMAN *et al*, 2009: 75) o de qué es planificación fiscal agresiva y qué es planificación legítima.

Bajo la relación cooperativa, la Administración espera que las grandes empresas sean capaces de gestionar sus procesos internos de manera adecuada para ofrecer un riesgo fiscal bajo; así como de identificar los supuestos potencialmente conflictivos y que, en mayor o menor grado, van a exponerse ante las autoridades para su discusión. La transparencia y apertura que la Administración espera de las empresas tiene que garantizarse a través de un sistema adecuado de gobierno corporativo y un marco de control interno efectivo (OCDE, 2013a: 30, 57).

Es necesario que la Administración tenga una certeza suficiente de que la empresa realizará las siguientes tareas de manera eficaz: detectar los riesgos y oportunidades tributarias; comunicarlos, internamente y a la Administración tributaria; prevenir los errores en el ámbito tributario; detectar y corregir errores de ese tipo; aprender de los errores pasados y emplearlos para mejorar el marco de control tributario (*ibíd.*: 61). Siendo así, los controles administrativos podrán reducirse⁷⁷.

El informe COSO I, de 1992⁷⁸, define dicho marco de control interno como el conjunto de

“Mecanismos, sistemas, procedimientos y normas, que tratan de asegurar una eficiente gestión, que permita la consecución de los objetivos de la organización y el mantenimiento de su patrimonio, en un clima de participación e integración de todas las personas que emplea y que con ella se relacionan, desde los *stakeholders*, hasta los organismos responsables del control externo empresarial”.

Partiendo del informe COSO II, de 2004, y los trabajos de SIMONS (1995), podemos afirmar que el marco de control interno se refiere a

- rutinas y procedimientos de carácter formal, basados en información (elemento objetivo),
- que implican a la junta directiva, la administración de la empresa y otros miembros de la empresa (elemento subjetivo),
- y que sirven para mantener o modificar modelos de funcionamiento en el seno de actividades organizacionales, definiendo y aplicando las estrategias

⁷⁷ Véase el epígrafe 2.2 del primer capítulo.

⁷⁸ El conocido como “informe COSO I” fue publicado en 1992 por el *Committee of Sponsoring Organizations* de la Comisión Treadway. Dicha Comisión fue una iniciativa conjunta de cinco organizaciones privadas estadounidenses creada en 1985 para realizar estudios y emitir recomendaciones en el ámbito de la información financiera fraudulenta; se considera una respuesta del sector privado a la *Foreign Corrupt Practices Act* de 1977. El informe COSO I analiza la problemática más general del control interno empresarial; su desarrollo es el informe COSO II, publicado en 2004.

de una empresa (elemento funcional).

El modelo de “herramientas de control” (*levers of control*) de SIMONS ofrece un buen punto de partida para desarrollar la estructura funcional del marco de control interno. Este modelo ha sido empleado por la Belastingdienst (la Administración tributaria neerlandesa) como base para el diálogo con cada contribuyente gran empresa para la suscripción de un acuerdo individual de cumplimiento.

SIMONS intenta formular una teoría de la gestión que refleje un equilibrio entre las exigencias de control e innovación que las organizaciones necesitan congeniar. Esto implica emplear el riesgo de manera estratégica, reduciéndolo en lo posible pero también aprendiendo de las situaciones que la entidad afronta y, en su caso, obteniendo beneficios de ellas. Los administradores de una empresa emplean cuatro herramientas de control que operan interrelacionada y simultáneamente, pero tienen diferentes objetivos. Son las que se recogen en el diagrama *infra*:

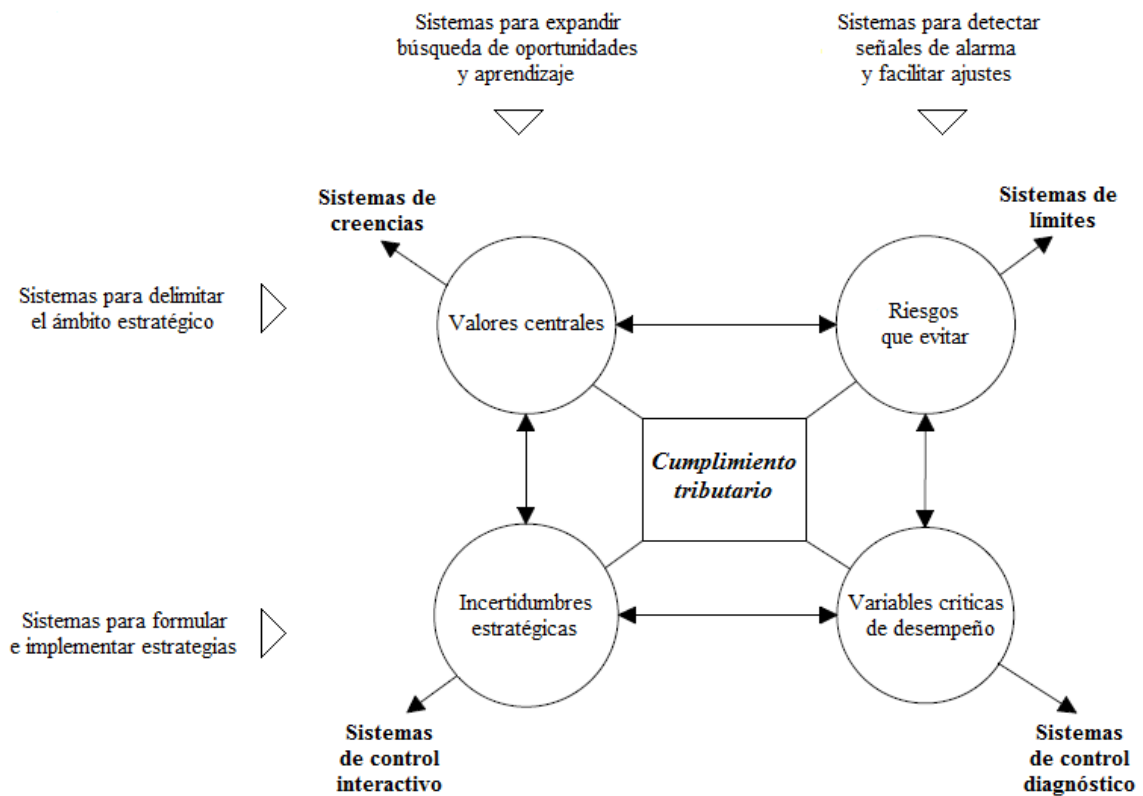


Figura 1: Sistema de “herramientas de control” desarrollado por SIMONS (elaboración a partir de BELASTINGDIENST, 2008a: 16, y BISBE, 2006: 180).

Podemos apreciar que existen cuatro herramientas de control interconectadas por un cuadro central. En el esquema de SIMONS este cuadro central se refiere, de modo general, a la estrategia de la empresa. La Belastingdienst considera que, en la relación cooperativa, la estrategia central (que la empresa comparte con la Administración) es el cumplimiento tributario, y como tal lo hemos reflejado en la figura. Ahora bien, las cau-

telas que hemos señalado al definir el concepto de riesgo (que la Administración y las empresas van a concretar de manera diferente) se aplican también aquí. Ambas partes pueden considerar que el cumplimiento tributario tiene un significado diferente y, de hecho, suelen existir conflictos en torno a la necesidad de cumplir con el “espíritu” de la norma.

Las cuatro herramientas de control, brevemente descritas a partir de SIMONS (1995) y los análisis de la BELASTINGDIENST (2008a: 17), son las siguientes:

- Sistemas de creencias (*belief systems*): se refieren a los valores de la empresa, que inspiran y dirigen la búsqueda de nuevas oportunidades.
- Sistemas de límites (*boundary systems*): establecen límites a la búsqueda de oportunidades.
- Sistemas de control diagnóstico (*diagnostic control systems*): se emplean para motivar, controlar y premiar la consecución de los objetivos que se hayan determinado.
- Sistemas de control interactivo (*interactive control systems*): estimulan el aprendizaje por parte de la organización, y el surgimiento de nuevas ideas y estrategias.

Las dos herramientas de control de la derecha del esquema –sistemas de límites y sistemas de control diagnóstico– tienen un carácter más conservador (detectan señales de alarma, ajustan el sistema), mientras que las herramientas de la izquierda –sistemas de valores y sistemas de control interactivo– tienen un carácter más creativo e innovador (sirven para buscar nuevas oportunidades)⁷⁹. El objetivo debe ser alcanzar un equilibrio entre todas ellas. Así, tal y como señala el informe COSO II, el marco de control interno se diseña para identificar posibles eventos que podrían afectar a la entidad (sistema de límites) y controlar el riesgo para que no vaya más allá del nivel de tolerancia al riesgo (“*risk appetite*”) o nivel de riesgo aceptable para la entidad (establecido por el sistema de creencias), para así dar una seguridad razonable sobre el cumplimiento de los objetivos de la empresa (mediante los sistemas de control diagnóstico). Pero, al mismo tiempo, no se trata (solamente) de reducir el nivel de riesgo, sino controlarlo de manera que se puedan obtener ventajas estratégicas o incrementar el valor de la empresa (sistemas de control interactivo).

El control interno se relaciona estrechamente con el buen gobierno corporativo, pero no se trata de conceptos equivalentes. El gobierno corporativo puede definirse, de manera muy general, como “*el sistema por el cual las empresas son dirigidas y controladas*”⁸⁰. Así, desde un punto de vista objetivo, el gobierno corporativo es más amplio que el control interno (una de sus funciones es la gestión de riesgos, pero no es la única). Desde un punto de vista subjetivo, podríamos considerar que el gobierno corporati-

⁷⁹ SIMONS hace referencia al “yin” y el “yang” del control empresarial.

⁸⁰ La definición se contiene en el informe Cadbury, pág. 15.

vo tiene un carácter más limitado, en la medida en que tiende a centrarse en las potestades de los directivos de la empresa y los mecanismos que controlan el ejercicio de dichas potestades, aunque no siempre es así (OCDE, 2004a: 12). En general, el gobierno corporativo pretende garantizar la integridad del equipo directivo y la existencia un sistema de control transparente sobre la estrategia, resultados y riesgos de la entidad; se considera un medio para frenar planteamientos cortoplacistas perjudiciales y la asunción de riesgos excesivos.

El gobierno corporativo intenta solventar un conflicto entre los propietarios y los gerentes de una empresa, descrito por JENSEN y MECKLING en 1976 bajo el nombre de “conflicto de agencia”. Téngase en cuenta que la internalización de las empresas ha producido una dispersión de la propiedad de la empresa y la separación entre propiedad y dirección. Teóricamente, los propietarios (accionistas, en las sociedades anónimas) tienen una visión a largo plazo, mientras que los directivos están interesados en la obtención del máximo beneficio durante el periodo que participan en la gestión (JAIME ESLAVA, 2011: 15). Desde esta perspectiva, las reglas de gobierno corporativo están destinadas, en primera instancia, a controlar el poder de los administradores de la empresa para que su gestión sea conforme con los intereses de los accionistas⁸¹. Sin embargo, tal y como ha advertido la Comisión Europea, “*there is evidence that the majority of shareholders are passive and are often only focused on short-term profits*”⁸², lo cual pone en cuestión las bases del sistema de control del poder en el ámbito de la empresa.

El gobierno corporativo se ha convertido también, ya en un momento posterior, en un vehículo no sólo para regular la relación entre “*el cuerpo directivo de una empresa, su consejo, sus accionistas*”, sino también con “*otras partes interesadas*”. La definición que reproducimos parcialmente es de la OCDE (2004a: 11). Así, las reglas de buen gobierno se han empleado para instrumentar lo que se ha denominado “responsabilidad social corporativa”, que en su acepción más común regula la relación de las empresas con esas “*otras partes interesadas*”, denominadas en inglés *stakeholders*. El término se refiere a aquellos que tienen una relación estable con la empresa: trabajadores, proveedores... y, también, la sociedad como un todo.

El Estado incide en el sistema de control de riesgos a través del gobierno corporativo. Entendemos que esto obedece a una idea de subsidiariedad o “intervención mínima”, que quiere respetar el espacio de la autorregulación empresarial⁸³. El Estado exige una serie de resultados (por ejemplo, unas determinadas características de la información ofrecida por la empresa) o establece una serie de responsabilidades (civiles,

⁸¹ Como señala GONZÁLEZ DE FRUTOS, debemos tener en cuenta que la relación de los accionistas con la entidad no está definida en términos de obligaciones y derechos. En particular, los accionistas no tienen derecho a ningún tipo de beneficio por su inversión, ya que la sociedad no está obligada a repartir dividendos (2010: 72).

⁸² Green paper “The EU corporate governance framework”: COM(2011) 164 final, pág. 3.

⁸³ Hasta el punto que afirma la OCDE que “None of the countries we surveyed has sought to prescribe the design and implementation of the Tax Control Framework in legislation” (2013a: 58).

administrativas o incluso penales) y de estándares organizativos⁸⁴. Pero no desarrolla de manera directa y detallada la gestión de riesgos, cuyo modelo más representativo, el modelo COSO, procede del sector privado.

Cada corporación tiene que congeniar las lógicas empresariales con las exigencias que se derivan de los instrumentos reguladores que se aplican a la entidad y que inciden sobre el gobierno corporativo. Las empresas aplican una racionalidad económica, basada en un análisis coste-beneficio. En primera instancia interpretan de esta manera, también, las normas jurídicas, lo cual influye en la forma en que se implementan y su grado de eficacia, entendida desde la perspectiva del regulador (TEUBNER, 1997).

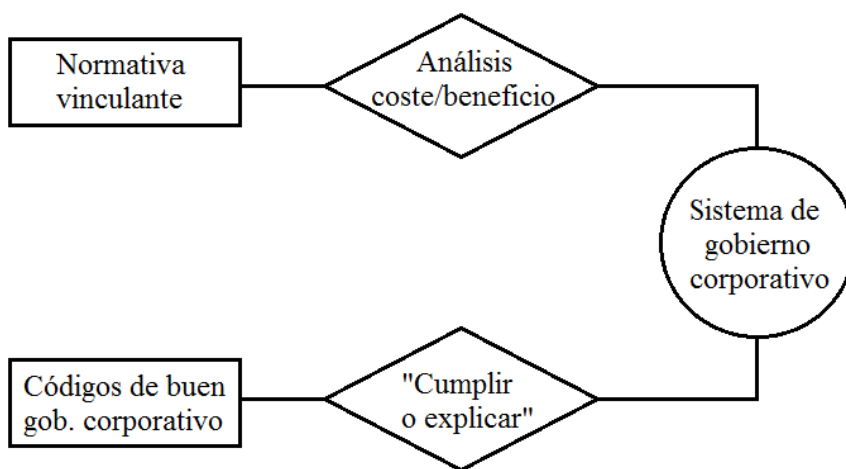


Figura 2: Incorporación de los instrumentos reguladores al sistema de gobierno corporativo.

El esquema *supra* recoge dos tipos de instrumentos que inciden sobre la organización de las empresas. El primero es la normativa estatal jurídicamente vinculante. Sobre todo nos referimos a la mercantil, que es la que regula aspectos relacionados con el buen gobierno de manera directa. Si el gobierno corporativo es una forma de poner límites al poder de los administradores, esta normativa regula la forma en que podrán ejercerlo y otorga una serie de derechos a los accionistas que actúan como contrapeso. Otro tipo de normativa –es el caso de la tributaria– ejerce una influencia indirecta: dado que su incumplimiento acarrea consecuencias negativas desde un punto de vista económico, se crea un incentivo para crear mecanismos de control interno eficaces.

El segundo grupo de instrumentos comprende los códigos de buen gobierno corporativo y otros análogos⁸⁵. En un estudio encargado por la Comisión Europea se definen estos códigos como el “conjunto de principios no obligatorios, estándares o buenas

⁸⁴ Cada Estado presenta un grado diferente de “codificación” y, por tanto, deja más o menos espacio a la autorregulación o la regulación mediante mecanismos de *soft law*.

⁸⁵ Puede encontrarse una lista exhaustiva de los informes y códigos de buen gobierno aprobados en cada país en http://www.ecgi.org/codes/all_codes.php

prácticas, formulados por un determinado colectivo y relacionados con el gobierno interno de las organizaciones” (WEIL, GOTHSHAL & MANGES LLP, 2002: 1). Los códigos de buen gobierno son normas de *soft law* y, por tanto, no son jurídicamente vinculantes desde el punto de vista del ordenamiento del Estado. Pueden ser fruto de la autorregulación (es el caso del *Code de gouvernement d'entreprise des sociétés cotées* en Francia) o ser emitidos por el poder ejecutivo (como el Código unificado de buen gobierno de las sociedades cotizadas español, aprobado por la Comisión Nacional del Mercado de Valores). La Directiva 2006/46/CE⁸⁶ ha dado un importante impulso a los códigos de gobierno corporativo en la Unión Europea, en la medida en que obliga a las sociedades cotizadas a aprobar un informe de gobierno corporativo con referencia al código de esta naturaleza que se les aplique.

La implementación de los códigos de gobierno corporativo se basa en el principio “cumplir o explicar”⁸⁷. No se obliga a la aplicación efectiva de las recomendaciones, pero la empresa que decide no acatar un código debe explicar qué partes ha incumplido y por qué razones lo ha hecho. El principio “cumplir o explicar”, en sí mismo, sí es de obligatorio cumplimiento, hasta el punto que si se informa de manera inexacta se puede producir una reacción de los organismos reguladores⁸⁸. Lo que se impone sobre las empresas es, en último término, una obligación de transparencia; acatada esta, la eficacia de un código se fía a la consideración de que el mercado valorará positivamente su cumplimiento. Se considera que ello constituye un incentivo suficiente (FERRUZ *et al*, 2010).

La regla “cumplir o explicar” dota al sistema de una gran flexibilidad, lo cual merece el apoyo de los reguladores, las empresas y los inversores, tal y como señala el

⁸⁶ Al dar nueva redacción al artículo 46 bis de la Directiva 78/660/CEE.

⁸⁷ En virtud del artículo 46 bis, apartado 1, letra b), de la Directiva 78/660/CEE (en la redacción dada por la Directiva 2006/46/CE), “en la medida en que una sociedad, de conformidad con la legislación nacional, no aplique el código de gobierno corporativo citado en la letra a), incisos i) o ii), la sociedad deberá explicar qué partes del código de gobierno corporativo no aplica y las razones para ello. Cuando la sociedad haya decidido no aplicar alguna disposición del código de gobierno corporativo citado en la letra a), incisos i) o ii), explicará las razones de su actuación”. En España, *vid.* el artículo 61 bis, apartado 4, letra g) de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, que exige que el informe de gobierno corporativo se refiera al “grado de seguimiento de las recomendaciones de gobierno corporativo, o, en su caso, la explicación de la falta de seguimiento de dichas recomendaciones”. En el estudio de FERRUZ *et al* (2010) se analiza la plasmación de este principio en los casos español, francés, británico, alemán (que diferencia este “recomendaciones”, sujetas al principio, y “sugerencias”, cuyo incumplimiento no debe justificarse), Bélgica, Países Bajos. Por el contrario, en Estados Unidos el sistema es diferente (*ibid.*: 16-17).

⁸⁸ Los principales problemas que la Comisión Europea detecta en la puesta en práctica del principio se refieren a las explicaciones que proporcionan las sociedades. Se han propuesto algunas posibles soluciones, que se encuentran bajo estudio. Por ejemplo, exigir una descripción detallada de la solución que se haya aplicado como alternativa a la recomendación del código, como sucede en Suecia; o, incluso, la imposición de sanciones en los casos más graves de incumplimiento, como en España. Otra propuesta es que los órganos supervisores puedan comprobar que la información es suficientemente exhaustiva. A tales efectos, la Comisión propone calificar el informe de gobierno corporativo como “información regulada” a los efectos del artículo 2, apartado 1, letra k), de la Directiva 2006/109/CE, lo cual la sujetaría a la potestad de las autoridades competentes en cada Estado miembro [COM(2011) 164 final, pág. 22].

libro verde sobre el marco UE de gobierno corporativo⁸⁹. Existe acuerdo en que el carácter muy diverso de las compañías mercantiles existentes desaconseja establecer unas reglas comunes a todas ellas. Cada empresa, en función de cuáles sean sus características particulares (ámbito de actividad, tamaño, proyección internacional o complejidad) está sujeta a riesgos diferentes, por lo que no es posible definir una única estrategia⁹⁰. Esta es, precisamente, una razón para que los códigos de buen gobierno se redacten de manera relativamente genérica y, sobre todo, explica la introducción de la regla “cumplir o explicar”. En último término, puede considerarse una traslación jurídica del análisis coste/beneficio que realizan las empresas en toda incorporación normativa, lo cual explicaría su éxito.

Vamos a señalar aquellas reglas de buen gobierno que se consideran fundamentales para el desarrollo de la relación cooperativa⁹¹. La normativa que hace referencia a gestión de riesgos, o las buenas prácticas que se contienen en códigos de gobierno corporativo, directrices u otros documentos no vinculantes no suelen referirse, de manera específica, al riesgo tributario. Esto se debe a que no existen enfoques y marcos de control diferentes para cada área, sino marcos unitarios de control interno que se aplican a una pluralidad de ámbitos. Cuando hablemos en lo sucesivo de marco de control tributario, estaremos haciendo referencia al conjunto de elementos del marco de control interno de una empresa que se refieren a procesos y transacciones con posibles consecuencias fiscales⁹².

Se considera necesario que la política de riesgos de la empresa esté definida desde arriba: es decir, corresponde al Consejo de Administración definir el perfil de riesgo de una organización y de supervisarlos adecuadamente, aplicando los diferentes mecanismos de que dispone (y que SIMONS sistematiza). Tanto la Comisión Europea⁹³ como las Directrices de la OCDE para empresas multinacionales⁹⁴ insisten en la necesidad de que la dirección de la empresa intervenga directamente, pero ambos son instrumentos no vinculantes. Muchas veces el riesgo tributario no se considera estratégico y se gestiona a un nivel inferior.

En concreto, es cuanto menos conveniente que el Consejo de Administración desarrolle y promueva principios adecuados en materia de control tributario. Puesto que

⁸⁹ COM(2011) 164 final, pág. 21.

⁹⁰ *Ibid.*, pág. 11.

⁹¹ Las analizaremos, ya dentro del contexto español, en el epígrafe 2.3.1 del tercer capítulo.

⁹² Tal y como señala la BELASTINGDIENST, un marco de control tributario (“tax control framework”) “forms an integral part of a company’s Business or Internal Control Framework (ICF). In this examination we use the term tax control framework to refer to elements of an ICF that are relevant to tax, the term ‘tax’ covering all types of tax” (2008a: 4). La definición se recoge y amplía en parte en OCDE (2013a: 59).

⁹³ COM(2011) 164 final, pág. 11.

⁹⁴ “Las empresas deberán considerar el gobierno fiscal y la disciplina tributaria como elementos importantes de sus mecanismos de control y de sus sistemas de gestión de riesgos en sentido amplio. En particular, los consejos de administración deberán adoptar estrategias de gestión del riesgo tributario que permitan identificar y evaluar plenamente los riesgos financieros, reglamentarios y de reputación asociados con la tributación” (OCDE, 2011a: 65).

es imposible que las cuentas de una empresa alcancen un grado absoluto de certeza, deberá también fijarse el nivel de tolerancia al riesgo (“*risk appetite*”). Respectivamente, estas actuaciones se relacionan con el sistema de creencias y el sistema de límites, que son los que en el esquema de SIMONS delimitan el ámbito estratégico. Las administraciones tributarias han intentado implicar a los consejos de administración en mayor o menor grado, pero mediante normas no vinculantes. Bajo la relación cooperativa neerlandesa se requiere que intervengan de manera directa en la promoción de valores y procedimientos para minimizar el riesgo tributario (se usa la expresión “*tone at the top*” para describir esta implicación). GONZÁLEZ DE FRUTOS considera que “*el Consejo [de Administración] debería fijar parámetros de riesgo fiscal aceptables y umbrales a partir de los cuales las decisiones deban ser referidas al Comité de Auditoría o al propio Consejo*”, pero adscribe esta idea a la responsabilidad fiscal corporativa (2010: 71).

Para que un marco de control interno funcione de manera adecuada, es necesario que se definan con total claridad los roles y responsabilidades de cada una de las personas u órganos que intervienen en el proceso de gestión del riesgo. Una regla de buen gobierno bastante habitual, aunque de carácter voluntario, es que el Consejo de Administración debería ser el responsable de establecer un marco de control interno adecuado y de asegurarse de supervisar su correcto funcionamiento. Este principio –con carácter meramente voluntario– se introdujo por primera vez en 1992, en el informe Cadbury⁹⁵. La Ley Sorbones-Oxley (SOX), adoptada en Estados Unidos en 2002, exige que los directivos de la empresa certifiquen la eficacia de los marcos de control interno y obliga a que se publiquen los resultados de estos controles junto con los estados financieros de la empresa (artículo 404); pero en el ámbito de la Unión Europea, donde las reformas tuvieron un alcance más moderado, se ha mantenido el carácter voluntario de la norma. Según la normativa vinculante vigente en España, será el Comité de Auditoría el legalmente responsable de supervisar la eficacia del marco de control interno⁹⁶, aunque la recomendación núm. 8 del código de buen gobierno español, ya citada, recomienda que el Consejo de Administración se reserve la competencia del seguimiento periódico de los sistemas de información y control. El Código de buen gobierno neerlandés (el Código Tabaksblat de 2008), aunque mantiene el carácter voluntario, exige del Consejo de Ad-

⁹⁵ En un informe de 1987, reconoció una función central a los órganos de dirección en la identificación y valoración de los elementos que pudieran provocar fraudes en los informes financieros de una sociedad: Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting, de octubre de 1987, disponible *on line* en <http://www.coso.org/Publications/NCFFR.pdf>.

⁹⁶ Este órgano es de creación obligatoria tanto en el ámbito estadounidense (artículo 301 SOX) como en el Unión Europea (en la Directiva 2006/43/CE [Artículo 41 de la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo (DO L 157 de 9 de junio de 2006, págs. 87-107)], que ha sido traspuesta al ordenamiento español en la disposición adicional 18ª de la Ley del Mercado de Valores). En puridad, el Comité de Auditoría se establece por primera vez, con carácter voluntario, en el Informe Olivencia de 1998; y con carácter obligatorio –para las entidades cotizadas– en la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero. Desde entonces, este órgano se ha visto progresivamente reforzado en sus competencias e independencia respecto del Consejo de Administración.

ministración una declaración equivalente a la que se prevé en el artículo 404 SOX. Dicho precepto ha resultado de gran importancia para la construcción de la relación cooperativa en Países Bajos.

La relación cooperativa puede también, en ocasiones, sostenerse en el reconocimiento de poderes especiales a las autoridades del Estado. En Gran Bretaña, una reforma de la Ley de Sociedades Anónimas facultó a las autoridades tributarias, previa autorización judicial, a hacer público que la contabilidad de una empresa no es reflejo fiel de su situación económica real. Esta posibilidad opera como claro incentivo para el reforzamiento de los mecanismos de control; GONZÁLEZ DE FRUTOS la ha vinculado con el surgimiento de la relación cooperativa (2010: 89).

1.2. LA RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA Y SU APLICACIÓN EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO PARA REDUCIR LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA

Aunque existen numerosas definiciones de responsabilidad social corporativa, puede definirse como la integración voluntaria de una serie de reglas de conducta en la gestión y conducta empresarial, que reflejan las preocupaciones y expectativas que surgen de la relación de la empresa con sus grupos de interés en ámbitos como el social, laboral, medioambiental o de derechos humanos. Como resultado, se generan obligaciones jurídicamente no vinculantes. Así, como afirma la mayoría de la doctrina⁹⁷, el ámbito de la responsabilidad social empresarial empieza allí donde se asumen compromisos más allá de las obligaciones jurídicas. En este concepto entenderemos incluido el dar cumplimiento a tales obligaciones con una diligencia superior a la estrictamente debida.

Al revisar la literatura existente en materia de responsabilidad social corporativa, hemos apreciado ciertos problemas en la delimitación de este concepto respecto del de buen gobierno de la empresa⁹⁸. Aunque existe una conexión entre ambos conceptos, en última instancia existen también diferencias claras. El buen gobierno corporativo es una forma de gestión: el modo en que las empresas se organizan, son dirigidas y controladas para alcanzar unos fines determinados (LIZCANO, 2006: 23); la responsabilidad social corporativa está orientada a fijar, o ampliar, dichos fines.

STOHL *et al* (2007, 2009) recogen una propuesta que diferencia tres generaciones de responsabilidad social corporativa, a imagen de las tres generaciones de derechos humanos, que se podrían sistematizar como sigue:

⁹⁷ Por todos, destacamos SÁNCHEZ HUETE (2010), que se refiere expresamente al ámbito tributario.

⁹⁸ Por ejemplo, RIVERO TORRE incluye el buen gobierno “dentro del ámbito económico de la responsabilidad social” (2005: 10); SALAS FUMÁS se plantea si la responsabilidad social sustituye o supera al buen gobierno de la empresa (2005).

	Tipo de conducta	Colectivo protegido	Ámbito	Objetivo
1ª generación	Abstencionista (no violar la ley)	Accionistas	Estado donde la empresa está radicada	Maximización de los beneficios de los accionistas respetando el marco legal
2ª generación	Proactiva unilateral	Trabajadores y otras personas establemente relacionadas con la empresa	Cualquier Estado donde la empresa opere o con el que tenga relación	Protección y promoción activa del bienestar de los trabajadores (y otras personas)
3ª generación	Proactiva dialógica ⁹⁹	Sociedad en su conjunto	Global	Promoción del bienestar de la sociedad en su conjunto

Esta no es la concepción más extendida de responsabilidad social corporativa: la primera generación suele excluirse del concepto¹⁰⁰. No queremos entrar a analizar un debate del que no se derivarían consecuencias prácticas relevantes, ya que cada una de las generaciones supera y amplía, en cierto modo, a las anteriores. Sí consideramos esta clasificación muy útil a efectos explicativos.

A primera vista se aprecian importantes elementos de ruptura entre la primera generación y las siguientes. Pero, en realidad, en las tres generaciones existe una reflexión en torno a los objetivos de la empresa que se basa en la relación de ésta con el concepto de interés público y cómo se integra con la obtención de lucro. En la primera generación se considera que el interés público (tal y como está encarnado en el ordenamiento jurídico) es un límite dentro del que se desarrolla la búsqueda de beneficio económico: de ahí que se compare con la primera generación de derechos humanos,

⁹⁹ Estamos ante una ética basada en la interconexión inherente a la globalización. La globalización favorece la emergencia de una opinión pública mundial que, como hemos señalado antes, está en la base de la responsabilidad social corporativa (véase HERNÁNDEZ ZUBIZARRETA, 2008: 40).

¹⁰⁰ Por ejemplo, el Libro Verde de la Comisión Europea “Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas”: COM(2001) 366 final, epígrafe 21, afirma que ser socialmente responsable implica una inversión reforzada en “el capital humano” (segunda generación) y en “el entorno y las relaciones con los interlocutores” (tercera generación). En España, el Informe del Grupo especial de trabajo sobre buen gobierno de las sociedades cotizadas de 19 de mayo de 2006 afirmó que la responsabilidad social corporativa “afecta principalmente a las relaciones de las compañías con otros grupos de interés distintos de sus accionistas”. La misma idea encontramos en GONZÁLEZ DE FRUTOS, cuando vincula responsabilidad social corporativa con la toma en consideración de las externalidades de la empresa, al objeto de ir más allá del “estrecho punto de mira de los intereses económicos de los accionistas” (2010: 70). Milton FRIEDMAN afirmó que la única “responsabilidad social” de las empresas es emplear sus recursos para maximizar sus beneficios dentro del respeto a las reglas que regulan su actividad (1962, 133), algo que para STOHL *et al* (2007) implica un respaldo al concepto de responsabilidad social corporativa de primera generación. No obstante, entendemos que las palabras del economista deben entenderse como una crítica al concepto, que FRIEDMAN rechaza de plano. El economista afirma que una persona jurídica no puede considerarse responsable y que la única “responsabilidad social” de una empresa es obtener beneficios; llega a sostener que la responsabilidad social constituye una doctrina “socialista” por considerar que la asignación de recursos escasos debe realizarse mediante mecanismos políticos en lugar de mediante mecanismos de mercado (FRIEDMAN, 1970).

derechos negativos. Luego, la relación entre interés público y privado (entendido, en este contexto, como beneficio económico) ha producido un concepto de beneficio económico más amplio, que integra las externalidades y busca una sostenibilidad a largo plazo¹⁰¹. En el marco de la tercera generación de responsabilidad social corporativa, se llega a afirmar que la preservación de intereses públicos forma parte de los objetivos de la empresa.

En cierto modo, la responsabilidad social corporativa rompe los límites entre interés público y privado y entre acciones altruistas y egoístas¹⁰². Como señala SÁNCHEZ HUETE (2010: 64-65) a partir de la teoría ética de CORTINA (1994), la empresa socialmente responsable, por el mero hecho de serlo, consigue abaratar costes al reducir conflictos; además de mejorar la relación con agentes políticos y sociales. Suelen destacarse los efectos de la relación cooperativa en estos mismos ámbitos: sirve para crear un clima de confianza entre la Administración y los contribuyentes, además de proporcionar seguridad jurídica al sujeto pasivo y reducir la conflictividad tributaria.

El reflejo de la responsabilidad social corporativa en el ámbito tributario es lo que se ha denominado “responsabilidad fiscal corporativa” y se integraría en la tercera generación de STOHL *et al.* Tradicionalmente, las empresas han concebido los tributos como costes y han tendido a minimizarlos mediante planificación fiscal. Por el contrario, un comportamiento fiscalmente responsable implica aportar, de manera equitativa, recursos a la Hacienda de cada Estado en el que se opera, contribuyendo así al bienestar colectivo, mejorando la relación con la sociedad en su conjunto y evitando daños a su reputación.

Diversa doctrina (HARTNETT, 2008: 179-181; HICKEY, 2008: 183-185) ha señalado que si este concepto se consolidase sería un pilar básico para la relación cooperativa. Aunque a raíz del escándalo de Enron y otros cercanos en el tiempo pudo observarse un cierto cambio de mentalidad y la introducción de nuevas ideas en la actitud de las empresas ante el sistema tributario, hay análisis que demuestran que su alcance es limitado¹⁰³. La tercera generación de responsabilidad social corporativa es la

¹⁰¹ Según GONZÁLEZ DE FRUTOS, se estaría produciendo una evolución en el concepto de ganancia que tiene en cuenta las externalidades, positivas o negativas, que se deriven de la actuación de la empresa (2010: 70). LIZCANO (2006) hace referencia a un enfoque accionarial puro, donde el objetivo de la empresa es maximizar el valor de la empresa; un enfoque accionarial matizado, donde se atiende a otros grupos de interés por los beneficios que puede acarrear para la generación de valor para los accionistas; y el enfoque *stakeholder*, donde el objetivo principal de la gestión empresarial es la generación de valor para todas las partes interesadas, lo cual será fuente de riqueza a largo plazo para la empresa. Todos estos enfoques son económicos, pero aplican un concepto más o menos amplio de riqueza.

¹⁰² El Tribunal Constitucional ha afirmado que “la única forma de defender el interés personal es sostener el interés común” (STC 62/1983, de 11 de julio). STOHL *et al* (2007) hablan de “permeabilidad” de las fronteras entre lo privado y lo público. Las empresas asumen un rol como agentes sociales en beneficio del interés general, que se suma a sus funciones “clásicas” en el ámbito mercantil.

¹⁰³ Una encuesta realizada para conocer el impacto entre los grandes contribuyentes del “informe Varney” mostró que las empresas no suelen percibir los asuntos tributarios como parte de la responsabilidad social corporativa, ni siquiera entendida esta última en un sentido amplio (FREEDMAN

menos desarrollada de todas y sólo ahora está cobrando cierta importancia.

El contenido de la responsabilidad social corporativa es difuso, puesto que carece de una delimitación concreta, y contingente (SÁNCHEZ HUETE, 2010: 66). Este proceso de concreción se realiza a través de lo que GARCÍA-MARZA denomina un “proceso dialógico”, donde todos los agentes o interlocutores tienen un poder variable (poder entendido, de nuevo, como la probabilidad de imponer la propia voluntad en una relación social). Ello implica afirmar que la responsabilidad social empresarial se define también atendiendo a criterios materiales formales: las condiciones del diálogo. Su práctica ha sido descrita por STOHL *et al* (2007), que destacan la emergencia de nuevos actores (como las organizaciones no gubernamentales para el desarrollo) o del embrión de una opinión pública global. RIVERO TORRE (2005: 10) señala que la emergencia de esta opinión pública se ve favorecida por el hecho de que la sociedad cuenta cada vez con más información sobre cualquier acontecimiento relevante y es más interactiva y participativa. Ya hemos señalado que la emergencia de esta sociedad civil global, que está aún construyéndose, está en el origen de la responsabilidad social corporativa.

1.3. ALGUNAS REFLEXIONES SOBRE LA EFICACIA DE LOS MECANISMOS DE AUTORREGULACIÓN EMPRESARIAL

Hemos señalado los diversos modelos y regulaciones que influyen en la gestión del riesgo empresarial. Ahora bien, si analizamos la evolución reciente de la gestión del riesgo, podremos observar la inutilidad de las diversas regulaciones, emanen del Estado, de organismos independientes de composición mixta pública-privada o de entidades puramente privadas. La evolución histórica de la gestión del riesgo nos evoca el mito de Sísifo: una sucesión de modelos y mecanismos para prevenir que los riesgos se materialicen, seguidos de crisis de diverso tipo causadas por fallos –a veces gravísimos– de los marcos de control y luego de una reformulación de dichos marcos, que no son capaces de impedir una nueva crisis¹⁰⁴. ¿Es prudente hacer uso de un sistema cuya fiabilidad es dudosa para realizar el control administrativo del cumplimiento de las obligaciones tributarias desde un nuevo paradigma?

Nos encontramos, en el momento actual, bajo las consecuencias de la crisis financiera de 2007, que ha demostrado –una vez más– que el sistema existente de gestión de riesgos no funcionaba. “*En muchos casos, el control de riesgos y las prácticas de gestión en las instituciones financieras fracasaron dramáticamente*”, en palabras del in-

et al, 2009: 89). Se ha señalado también que el vínculo entre gobierno corporativo y tributación se ha estado ignorando y que cada uno de estos elementos se ha analizado de manera separada o “segregada” (DESAI, 2008: 181). De hecho, los códigos de buen gobierno sólo han comenzado a introducir una dimensión tributaria a partir de 2004 (GONZÁLEZ DE FRUTOS, 2010: 70).

¹⁰⁴ Véanse POWER (2004), DAELLEN, ELST y VEL (2010: 216-217; 226-227) y GONZÁLEZ DE FRUTOS (2010). Encontramos referencias al “crack” de 1929, la crisis del petróleo de 1973, la crisis de ahorros y préstamos de 1987, el estallido de la burbuja “punto com” y los escándalos de fraude contable en Enron y otras compañías a finales del siglo XX y principios del XXI; y la crisis económico-financiera de 2007.

forme De Larosière, encargado por la Comisión Europea¹⁰⁵. Para algunos autores, paradójicamente, las estrategias de control de riesgos habrían producido un efecto perverso porque habrían minado la ética empresarial o la visión global de los riesgos verdaderamente existentes (POWER, 2004; DOYLE *et al*, 2009; LEECH, 2012); o habrían entrado en contradicción con los “controles blandos”, como la confianza o el liderazgo, que pueden que los marcos de control sean realmente efectivos. Centrarse en los estándares abre un campo al “cumplimento creativo” (POWER, 2004: 56-57); es decir, los marcos de control interno podrían emplearse para legitimar prácticas de riesgo o incluso incrementarlas. DAELLEN, ELST y VEL señalan que la diversificación de inversiones, un mecanismo teóricamente orientado a disminuir el riesgo en que incurre una empresa, ha provocado niveles de riesgo más elevados en una búsqueda de mayores beneficios (2010: 207).

En relación con los “controles blandos”, COOLS (2006: 142) señala que los aspectos culturales –una cultura empresarial basada en la integridad, transparencia y responsabilidad– son más importantes que las reglas y mecanismos formales de control. La complejidad inherente a los sistemas y mercados actuales implica que el conocimiento de los riesgos no supone necesariamente que se empleen adecuadamente para tomar las decisiones, lo cual lleva de nuevo a la necesidad de crear una cultura de cumplimiento de las reglas y, al mismo tiempo, enseñar a reconocer las situaciones para las que no existen reglas o a las que no se aplican las reglas existentes¹⁰⁶ y promover la ética corporativa¹⁰⁷.

Un problema relevante es que, como señala HERNÁNDEZ ZUBIZARRETA (2008), los valores vinculados a la ética de la empresa se construyen en el marco del sistema económico capitalista y entran en contradicción con la lógica económico-mercantil de dicho sistema, que aspira a la maximización del beneficio. Aunque consideramos esta crítica muy acertada, hay que tener en cuenta que se dirige contra el uso de reglas de responsabilidad social corporativa en ámbitos donde no existe una regulación consolidada: por ejemplo, en materia de derechos humanos, donde la eficacia jurídica frente a las empresas multinacionales presenta complejas problemáticas. En el ámbito del derecho tributario de los países desarrollados sí existe, en lo fundamental, una regulación completa y una administración eficaz encargada de su aplicación. La relación cooperativa, que en parte sería una manifestación de la responsabilidad social corporativa, no está destinada a regular un determinado ámbito, sino a mejorar la aplicación de las normas ya existentes.

¹⁰⁵ El informe De Larosière fue encargado por la Comisión Europea a un Grupo de alto nivel sobre supervisión financiera en la Unión Europea presidido por Jacques De Larosière. Fue publicado el 25 de febrero de 2009.

¹⁰⁶ VUAGHAN, D. (1997), «The trickle-down effect: Policy decisions, risky work and the challenger tragedy». *California Management Review*, vol. 39, núm. 2, págs. 80-102 (aquí, pág. 98). Citado en DAELLEN, ELST y VEL (2010: 225).

¹⁰⁷ Véase ETHICS RESOURCE CENTER (2007), *National Business Ethics Survey: An Inside View of Private Sector Ethics*.

Atendiendo al marco de construcción de valores éticos empresariales, es más realista considerar que las empresas integrarán en su gestión objetivos de responsabilidad social corporativa no en atención a los objetivos en sí mismos, sino porque les es conveniente para mejorar su relación con la sociedad en su conjunto y, de esa manera, mejorar sus resultados económicos. No puede soslayarse, por ejemplo, el poder que tienen los particulares en el ámbito del mercado, en la medida en que pueden introducir valoraciones éticas en sus decisiones de consumo (HERNÁNDEZ ZUBIZARRETA, 2008: 38).

Ahora bien, en este escenario existe un riesgo que la doctrina ha señalado frecuentemente. La responsabilidad social corporativa puede degenerar en una estrategia de marketing, una mera coartada para mejorar la imagen pública de determinados agentes económicos (STOHL *et al*, 2007; SÁNCHEZ HUETE, 2010). POWER, al analizar la gestión de riesgos –el mecanismo mediante el cual se harían efectivos los fines de la responsabilidad social corporativa– ha señalado que a veces se produce una “perversión” en los marcos de control interno. El daño a la reputación, un riesgo que debería valorarse como secundario, adopta a veces un lugar central en las estrategias de control empresariales. De esta manera, lo importante deja de ser lo que se hace efectivamente, sino lo que llega a conocimiento de la sociedad. Las consecuencias pueden ser muy negativas, creando entre el personal de la empresa una aversión a la responsabilidad y una “cultura del miedo” (POWER, 2004: 48). Las empresas tienden no a evitar efectivamente los riesgos, sino a elaborar estrategias para proteger dicha reputación en el caso de que un evento incierto se produzca efectivamente (*ibíd.*: 14-15). Se intentaría intervenir en el debate público para manipularlo en el propio beneficio, algo totalmente alejado del espíritu de la responsabilidad social corporativa (cuya construcción, como hemos señalado en el epígrafe anterior, debe tender a ser dialógica).

Otra fuente de conflicto es la fuerte financierización de la economía, sumada a una tendencia a los planteamientos a corto plazo en los mercados de capital, tal y como ha señalado la Comisión Europea en la Comunicación COM(2011) 164 final. Estos fenómenos producen una inestabilidad económica que, desde los mercados financieros, se propaga a la llamada “economía real”. En los mercados de capital, la introducción de productos innovadores y las consecuencias de la evolución técnica han facilitado transacciones más rápidas y eficientes y han incrementado la liquidez, pero han acortado los periodos de posesión de valores (el periodo medio de tenencia se estima en ocho meses). La prevalencia de intermediarios en las inversiones también contribuye a este cortoplacismo, “*lo que puede causar también fijación inadecuada de los precios, comportamiento gregario, aumento de la inestabilidad y falta de responsabilización de las empresas que cotizan en bolsa*”¹⁰⁸. Incluso, algunos inversores –siempre según la comunicación citada– han criticado la existencia un “sesgo normativo” hacia los planteamientos a corto plazo.

¹⁰⁸ *Ibíd.*, pág. 13.

POWER, tras analizar la secuencia constante de quiebras, escándalos y desastres, concluye que pueden ser endémicos en un mundo tan interconectado. Este autor llega a referirse al control del riesgo como un “mito” que “organiza lo que no puede ser organizado” (2004: 10). Tal vez el problema sea, en el sentido de lo anterior, la volatilidad de los mercados más que las carencias de los mecanismos de control interno. Ahora bien, modificar las características de dichos mercados implicaría reformas estructurales que cambiarían por completo el reparto de poder existente. Eso explica, por ejemplo, las reacciones que suscita uno de los mecanismos que podría reducir dicha volatilidad, el impuesto sobre transacciones financieras propuesto por la Comisión.

También en el ámbito de la UE, se ha fijado la atención en la política de incentivos sobre los directivos (que son los responsables de que exista un sistema de control interno) y cómo configurarla para que fomente actitudes de bajo riesgo¹⁰⁹. Tras una serie de análisis previos¹¹⁰, las Directivas 2009/111/CE y 2010/76/UE son las que han llevado estas reflexiones al plano normativo. Concretamente, la Directiva 2010/76/UE ha modificado una serie de artículos de la Directiva 2006/48/CE. El nuevo artículo 22.1 incluye, entre los elementos de buen gobierno que los Estados deberán exigir en las entidades de crédito, políticas y prácticas de remuneración que sean compatibles con una gestión adecuada y eficaz del riesgo y la promuevan. Una nueva sección en el Anexo V contiene los (numerosos) criterios que deberá seguir la política de remuneraciones de las entidades, incluyendo resultados del individuo, de su unidad y globales y basados en criterios financieros y no financieros¹¹¹. Y el nuevo apartado 4 del artículo 22, siempre de la Directiva 2006/48/CE, permite que el Comité de Supervisores Bancarios Europeos controle las políticas de remuneración de las empresas.

Por último, consideramos necesario subrayar una idea: el riesgo de fraude no debería tratarse de la misma manera que cualquier otro riesgo, porque el objetivo de la gestión de riesgos –lo refleja bien el modelo de SIMONS– no es evitarlos, sino adaptarlos a las necesidades de la empresa y, llegado el caso, aprovechar las oportunidades que

¹⁰⁹ Existen dudas sobre si es más conveniente asociar o no la remuneración de los gestores a los resultados de la empresa. Se ha afirmado tradicionalmente que dicha vinculación les hace prestar más atención a los intereses de los accionistas. Por otra parte, se afirma que puede tener un efecto negativo al impulsar acciones de alto riesgo; aunque muchas veces son los propios accionistas, especialmente fondos de capital privado o fondos de inversión libre o *hedge funds*, los que incentivan la asunción de riesgos elevados.

¹¹⁰ La recomendación núm. 11 del informe De Larosière afirmó que los incentivos debían ser coherentes con los intereses de los accionistas y el rendimiento de la empresa a largo plazo, fomentando un “lucro sostenible”. La Comunicación de la Comisión COM(2009) 114 final propuso una única medida en el ámbito de la gestión interna de riesgos, y se refería a la revisión de la remuneración de los consejeros en el sentido de lo contenido en el informe De Larosière. Por último, señalaremos que el Libro Verde sobre gobierno corporativo de las entidades financieras y las políticas de remuneración [COM(2010) 284 final, de 2 junio de 2010] observó que la falta de un interés adecuado de los accionistas por pedir responsabilidades a la dirección de las entidades financieras contribuía a que esta no asumiera debidamente la obligación de rendir cuentas y podía haber facilitado una asunción de riesgos excesivos en las entidades financieras.

¹¹¹ Véase la letra g) del número 23 en la sección 11 del Anexo VI de la Directiva 2006/48/CE, en la redacción dada por la Directiva 2010/76/UE.

presentan. Tratar el riesgo de fraude como cualquier otro riesgo podría ser la razón (o una de las razones) que explicase que los marcos de control interno y gestión de riesgos no detecten adecuadamente las conductas fraudulentas graves de manera temprana.

Hemos señalado en varias ocasiones a lo largo de esta sección que las empresas integran las normas reguladoras desde una lógica económica, que puede ser concebida desde un punto de vista más o menos estrecha (el principio de responsabilidad social corporativa está llamado a ampliarla). Por eso consideramos que las medidas administrativas que tendrán más éxito en la reducción de riesgos son aquellas que ofrecen incentivos específicos. La lógica subyacente a la relación cooperativa, claramente reflejada en los documentos de trabajo y declaraciones de la OCDE, es un “intercambio” de transparencia empresarial por seguridad jurídica.

2. EL ROL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN LA RELACIÓN COOPERATIVA

Cada modelo de Estado es fruto de una determinada correlación de fuerzas sociales y, consecuentemente, conlleva un sistema tributario específico y una específica regulación de la relación jurídico-tributaria. También el principio de legalidad se ha ido concibiendo de manera diversa a lo largo de la edad contemporánea, porque han evolucionado el concepto de ley y las funciones atribuidas a la Administración. Todos estos elementos son relevantes para explicar la posición de la Administración tributaria en el momento de lanzar el proyecto de la relación cooperativa.

2.1. LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y EL SISTEMA TRIBUTARIO EN PERSPECTIVA HISTÓRICA

El modelo vigente de Administración pública hunde sus raíces, históricamente, en la Revolución francesa y el Consulado napoleónico; desde ahí se extendió por Europa y más allá de sus fronteras durante el siglo XIX (RÉMOND, 1983: 165-167). Se trata de un producto histórico, tal y como señala BARRERA RESTREPO (2010: 71), por lo que deberemos estudiarlo dentro de su contexto:

“Es a través de la Historia, sólo cuando aparece el Estado liberal con su modernidad, que se da la existencia de la Administración pública, tal como la apreciamos hoy; es decir, que ella obedece a unas normas generales y en abstracto a un Estado de voluntades populares”.

Las características generales¹¹² de la Administración están claramente relacionadas con el nuevo orden político y económico y con el nuevo paradigma sociocultural¹¹³

¹¹² Téngase en cuenta que, aunque existen aspectos generales de principio entre los países de nuestro entorno, la organización administrativa depende del momento histórico. Por eso “no es posible o, mejor dicho, no es válido científicamente hacer generalizaciones excesivas sobre la Administración, ya que ésta debe estudiarse en cada país y en el contexto de cada sociedad” (BAENA, 1985: 36).

¹¹³ Con “paradigma sociocultural” nos referimos a la modernidad, tal y como ha sido definida en

que surgen tras el triunfo revolucionario de la burguesía. Consideraciones análogas pueden realizarse respecto del sistema impositivo liberal, reflejo de las aspiraciones de esta clase emergente¹¹⁴.

Organizativamente, el nuevo paradigma fue el de una administración burocrática, racional y científica, cuyos miembros serían escogidos por mérito y capacidad y sólo estarían vinculados por los deberes objetivos de su cargo. Al mismo tiempo, sus competencias estarían fijadas y quedarían sujetos a disciplina y vigilancia administrativa (WEBER, 1996: 176). La Administración moderna refleja la despersonalización del poder derivada de la transición del sistema absolutista al sistema liberal (BAENA, 1985: 25). La unificación de la actividad administrativa deja de tener como punto de referencia el monarca¹¹⁵ y se unifica a través de una serie de técnicas instrumentales: fundamentalmente, la ciencia de la Administración y el derecho administrativo.

La función de nueva Administración fue compleja. Tal y como señalan destacados autores, el nuevo orden social y económico implementado por la burguesía (creación de mercados nacionales, liberalización económica) necesitó de una intensa intervención administrativa (KOSELLECK, 1994: 296-297; POLANYI, 2003: 41-147). Pero, con carácter general, la intervención administrativa *ordinaria* en el Estado liberal es más limitada que en otros modelos de Estado. Tras la creación de mercados nacionales y la instauración plena de las relaciones capitalistas de producción (BARRERA RESTREPO, 2010: 71), el orden jurídico estatal asumió como objetivo fundamental garantizar las condiciones de estabilidad y seguridad jurídica necesarias para la actividad económica bajo dicho sistema capitalista; así como la libertad del ciudadano –*stricto sensu*, del ciudadano varón, blanco y propietario–, que hasta ese momento tenía la posición de un mero súbdito pasivo.

Para garantizar que así fuera, la Administración debía quedar sujeta a la norma legal¹¹⁶. La centralidad de la ley¹¹⁷, en tanto que norma escrita de rango superior (matizada posteriormente por la juridificación de la Constitución) tenía como fundamento su

la nota al pie núm. 55 del marco metodológico.

¹¹⁴ La creación de un sistema impositivo es reflejo de políticas de clase, tal y como afirma MARONGIU respecto del sistema italiano creado tras la unificación (1988: 636-641); es extrapolable a cualquier época y lugar.

¹¹⁵ Señalan GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ la importancia, para abandonar “las explicaciones personalistas y místicas del feudalismo y el absolutismo”, de la concepción del Estado como una persona jurídica, idea nacida en Alemania hacia mediados del siglo XIX, y de la Administración como “una función de del Estado-persona” (1999: 26).

¹¹⁶ Aunque la actuación administrativa está teóricamente sujeta a la voluntad general en virtud del principio de legalidad, diversa doctrina –normalmente, no del ámbito del derecho– ha señalado que el carácter profesional de la administración liberal supuso la creación de un cuerpo de funcionarios que constituía un grupo o clase social diferenciada (KOSELLECK, 1994: 301; RÉMOND, 1983: 168) con capacidad de influir en la formulación de la ley misma. KOSELLECK afirma que, en Francia, “el Consejo de Estado suponía (si consideramos no tanto las instituciones cuanto sus funciones) una especie de parlamento de funcionarios que ejercía una influencia real sobre la actividad legislativa” (1994: 297).

¹¹⁷ Hemos hecho referencia a esta cuestión en el epígrafe 3 del marco metodológico, aunque hemos tratado la problemática desde el punto de vista del sistema jurídico en su conjunto. Ahora se tratará desde el punto de vista de la relación de la Administración con la ley.

concepción como expresión de la voluntad general¹¹⁸. Se trata por tanto de una normatividad que la comunidad impone sobre sí misma, a través de órganos que tienen atribuida su representación política. La capacidad de ruptura de la ley así concebida respecto al régimen anterior, como señalan GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ, fue decisiva (1999: 110). Una segunda característica, en línea con la filosofía de la Ilustración y que es reacción ante los privilegios propios del Antiguo régimen, es la idea de generalidad de la ley; y que esta ley, desde su generalidad, debe ser capaz de regular todos los actos singulares del poder (*ibíd.*: 426).

El mecanismo de auto-imposición normativa se traslada claramente al ámbito tributario, lo que explica la enorme relevancia del principio de legalidad en esta materia. En perspectiva histórica, se observa con claridad que las luchas de la burguesía contra el Antiguo régimen no pretendían abolir la imposición, sino asociar el deber de pagar impuestos con el derecho a decidir sobre los asuntos públicos. Tal y como se plasma en el lema “*no taxation without representation*”, se trataba de vincular las figuras de contribuyente y ciudadano, algo que conlleva un giro de ciento ochenta grados en la percepción del sistema tributario. DELGADO y GUTIÉRREZ (2004: 145) describen este proceso como el paso de un modelo donde la no sujeción al tributo es garantía de libertad¹¹⁹ a otro modelo donde es la sujeción al impuesto la que se convierte en título de ciudadanía y fuente de derechos.

Posteriormente, el Estado social vuelve a modificar la concepción predominante del tributo. En primer lugar, se destaca como un mecanismo fundamental para que las instituciones públicas del Estado social puedan cumplir las tareas que se les encomiendan, hasta el punto que la doctrina alemana ha afirmado que el “Estado impositivo” es inherente al Estado social (BARQUERO ESTEVAN, 2002). Segundo, la política fiscal emerge como el instrumento principal para llevar a la práctica la capacidad de acción del derecho moderno, estatal y científico, permitiendo al Estado la dirección de la política económica y la redistribución de la riqueza (DELGADO y GUTIÉRREZ, 2004: 149). Tercero, el tributo cumple una función de “ligamen social” basado en la solidaridad con los demás¹²⁰. La idea base es la constatación de que los miembros de la sociedad son interdependientes; y que, en virtud de esta interdependencia, como señala UCKMAR (2005: 816),

“aquellos que han recibido ventajas de la sociedad por obra de todos, se encuentran ahora obligados a restituir al bien común parte de la propiedad, las actividades y la libertad que provienen del esfuerzo común”.

¹¹⁸ La propia Constitución española afirma en su preámbulo que la ley es “expresión de la voluntad popular”.

¹¹⁹ En el Estado premoderno, la obligación tributaria era una forma de explotación de los extranjeros, de los vencidos y de los súbditos (GOLDSCHIED, 1970: 170-176).

¹²⁰ Todo esto lleva, en el discurso dominante, a la superación del tributo como “mal menor” propia del Estado liberal; que hacía que, jurídicamente, se concibiera como norma excepcional (GARCÍA PRATS, 2001: 298).

La asunción por parte del Estado de nuevas funciones, en el marco de una realidad social y económica cada vez más compleja, crea problemas en torno al principio de legalidad. La aceleración de la política provoca la prevalencia del ejecutivo, puesto que los plazos que rigen la actividad parlamentaria se manifiestan incompatibles con una realidad que, aparentemente, se encuentra en continuo cambio¹²¹. La propia ley es intrínsecamente incapaz de prever contener todos los supuestos de hecho a que deberá aplicarse, pero esta limitación se agrava de manera reseñable en el Estado social, porque debe dar respuesta a un número creciente de demandas sociales que se encauzan a través del ordenamiento jurídico¹²². Se erosiona la idea de generalidad de la ley; y, también, su capacidad para determinar la actividad administrativa.

La misma Administración se complejiza. Aunque la función tributaria es anterior al Estado social, aparecen en esta fase diversos elementos que imprimen una mayor complejidad al sistema tributario. Primero, la necesidad de adaptarse a las profundas modificaciones que tienen lugar en el ámbito económico; segundo, la expansión de los sistemas tributarios para incrementar el nivel de recursos disponibles (principios de generalidad y progresividad; tendencia a la intervención del obligado tributario en la aplicación normativa); tercero, la adscripción de nuevas funciones al sistema fiscal, tal y como hemos señalado anteriormente.

En el Estado social de derecho, la legitimidad democrática de la Administración se basa, como en el Estado liberal, en su sujeción a la ley; pero también se legitima en la medida en que pueda garantizar con eficacia los fines de interés general que tiene encomendados. La Administración tributaria está encargada de la aplicación de un sistema tributario complejo que resulta fundamental para la obtención de recursos que financien el gran número de tareas asumidas por el Estado; este sistema tributario es además, en sí mismo, vehículo de implementación de políticas extrafiscales. Pero la consecución de tales objetivos está en riesgo porque hay una crisis del modelo que se manifiesta, en lo que ahora nos interesa, en la incapacidad de la Administración para intervenir en la sociedad y también en la incapacidad de la ley para ordenar la actuación administrativa.

En el contexto de disminución de recursos e incremento de necesidades que provocó la crisis del Estado social, se impuso un nuevo paradigma de gestión de los asuntos públicos. Se ha extendido la idea de que la Administración opera de manera excesivamente burocratizada y poco flexible; como respuesta, se han implementado nuevos modos de gestión administrativa que se vinculan con lo que se ha llamado “nueva gestión pública”, y que supone una prevalencia de los valores económicos sobre los

¹²¹ Podría afirmarse que el Parlamento ya no es el lugar donde se definen las políticas: se convierte, en mayor o menor medida, en una mera instancia de legitimación formal de las decisiones del Ejecutivo.

¹²² En este sentido, según AGUDO GONZÁLEZ, “en el moderno Estado social de derecho, la Ley despliega una fuerza vinculante a través de diferentes tipos normativos con estructuras variables, sustituyéndose la clásica programación precisa y condicionada [por la Ley] de la actuación administrativa por la fijación de una programación condicional no precisa y por ello no «dominada» por el legislador” (2011: 27).

políticos: la Administración pública sería eficiente en tanto que rentable, y se daría respuesta a los problemas sociales no mediante procesos burocráticos sino a través de lógicas de mercado (BAENA, 2008: 6). Este es el primero de los cambios históricos en que se ensarta la relación cooperativa.

El segundo cambio, aunque mucho menos consolidado que el primero, se vincula de manera directa con la pérdida de legitimidad por parte de la Administración, derivada de la crisis de la idea de ley como reflejo de la voluntad general y de la pérdida de eficacia de sus actuaciones. Esta compleja problemática intenta solventarse a través de un derecho consensuado, a través de técnicas que favorecen la participación de los agentes sociales en la aplicación del Derecho. Se pretende el paso de un Estado interventor a un “Estado cooperativo”, donde la función del Estado sería dirigir los procesos sociales a partir de una idea de gobernanza (AGUDO GONZÁLEZ, 2011: 17).

2.2. LA TRANSFORMACIÓN DE LOS MODOS DE GESTIÓN ADMINISTRATIVA

Durante los últimos treinta años se ha promovido una transformación del sector público que se corresponde con un movimiento denominado “nueva gestión pública” y que, como tendremos ocasión de demostrar, implica la introducción de una serie de cambios pero siempre dentro del paradigma dominante.

La nueva gestión pública, según BAENA (2008: 7), opera en tres campos vinculados entre sí: la reducción del gasto público, la disminución del volumen orgánico del Estado –que GUERRERO (2003: 386) califica de “exprivatización”– y la implantación de aspectos gestores propios del sector privado en la propia Administración, o “endoprivatización”. Los dos primeros campos han tenido un alcance menor sobre la función tributaria –con algunas excepciones, conflictivas, en el ámbito local– porque se trata de una función esencial del Estado y con fuertes limitaciones para una posible gestión privada. En el tercer aspecto, la importación de lógicas privadas de gestión, sí podemos apreciar cambios más relevantes.

Es necesario introducir una importante apreciación ya desde este momento: la implementación de las ideas de la nueva gestión pública no ha desplazado completamente a los esquemas tradicionales. Las posibilidades de la gestión burocrática no están agotadas, sino que ambos sistemas coexisten (BAENA, 2008: 10).

Según GARCÍA SÁNCHEZ (2007: 37), las bases teóricas de la nueva gestión pública son cuatro, que se desarrollan en los ámbitos y de acuerdo con las directrices que se indican:

<i>Public choice</i>	Costes de transacción	Neo-tailorismo	Teoría de la agencia
<p>Introducción del sector privado en la producción pública</p> <p>Introducción de mecanismos de competencia</p>	<p>Reestructuración organizativa en relación con la función de coste óptima</p>	<p>Reducción de la burocracia y sus normas de actuación</p> <p>Simplificación de la estructura jerárquica</p> <p>Perfeccionamiento de los mecanismos de motivación, vinculados a sistemas de control</p>	<p>Implantación de herramientas de control vinculadas al ejercicio de responsabilidades</p> <p>Implantación de procesos de rendición de cuentas</p>

La Administración tiende a hacerse mucho menos jerárquica y su estructura se controla u orienta indirectamente mediante la implementación de procesos de control y de rendición de cuentas y también (aunque este, de nuevo, sea un fenómeno más limitado en el ámbito fiscal, por lo característico de la función tributaria) por la introducción de mecanismos de competencia entre las propias unidades administrativas. Como consecuencia, emergen entes con una considerable autonomía en materia financiera, de gestión de personal y otros ámbitos. La Agencia tributaria es un ejemplo de este fenómeno, y es precisamente su autonomía organizativa y funcional lo que le permite poner en práctica la experiencia de relación cooperativa.

En el ámbito del funcionamiento administrativo en sentido estricto, se tiende a una gerencia por objetivos y resultados, “*donde se formulan estándares explícitos y medidas de rendimiento, así como la definición de metas e indicadores de éxito, preferentemente expresados en términos cuantitativos*” (GUERRERO, 2003: 388) y también a una gestión orientada al cliente. Ambos procesos son fácilmente observables en las Administraciones tributarias, y se reflejan, por ejemplo, en los planes de control tributario o en las cartas de servicio emitidas por determinados órganos. Además, “*se antepone los resultados a los procedimientos y se enfatiza la importancia de la [...] eficiencia*” (*ibíd.*: 389). Esto podría relacionarse con el uso, en la relación cooperativa, de mecanismos informales que se alejan del modo de funcionamiento administrativo tradicional en una búsqueda de consenso y eficacia.

Los cambios impulsados desde las doctrinas de la nueva gestión pública no ponen de manifiesto una transición de paradigma, sino que son, en su mayor parte, un intento de adaptarse a las nuevas circunstancias dentro de los parámetros marcados por la modernidad. Hay un énfasis en los principios de eficacia y eficiencia, que son consecuencia de trasladar a la Administración los modos de gerencia de las empresas privadas y una lógica general de naturaleza económica, basada en la eficiencia y un buen resulta-

do coste/beneficio. Se trata de una nueva manifestación del proceso de cientificación del derecho que ha analizado SANTOS¹²³, pero en un momento histórico en que la lógica económica y la institución del mercado prevalecen claramente sobre la lógica burocrática y la institución del Estado. Consideramos, en suma, que se trata de modificaciones en el interior del paradigma moderno.

Un presupuesto de la relación cooperativa es la adopción de criterios de funcionamiento vinculados a la gestión de riesgos por parte de la Administración (OCDE, 2013a: 29). Para la Administración es fundamental que el mayor número posible de contribuyentes opere de manera abierta, lo cual le permite tratar a cada uno en función del riesgo que presente y favorece una mejor asignación de recursos (FREEDMAN *et al*, 2009: 106). Son muchos los Estados que están adoptando esta estrategia administrativa: el nivel de riesgo asignado a cada contribuyente¹²⁴ determina la intensidad de las actuaciones de control que realizarán las autoridades tributarias y el tipo de relación de trabajo que existirá entre ambas partes.

Según el documento de trabajo sobre riesgo tributario del grupo de análisis que realizó el estudio sobre intermediarios fiscales (OCDE, 2007e: 2), la gestión de riesgos permitiría a las administraciones disponer de elementos de juicio para asignar mejor los recursos de que disponen¹²⁵. Al ordenar a los contribuyentes en función del riesgo que presentan, se pueden concentrar los recursos administrativos en los que presentan mayor probabilidad de incumplir sus obligaciones tributarias. La doctrina señala que, además, este sistema incentiva que los contribuyentes adopten estrategias de bajo riesgo tributario (FREEDMAN *et al*, 2009: 77; GRIBNAU, 2008).

El reconocimiento de que existen diferentes niveles de riesgo implica alejarse del modelo clásico de ALLINGHAM y SANDMO sobre las causas de la evasión fiscal (1972), al que hemos hecho referencia en el marco metodológico. Consideramos oportuno señalar que el Plan de Prevención del Fraude Fiscal español de 2005 afirma que es un error basarse exclusivamente en “*explicaciones económicas simplificadoras*” que consideran que los contribuyentes realizan un “*cálculo económico racional de beneficios, costes y riesgos individuales*”¹²⁶. El modelo clásico puede ser útil para determinar

¹²³ Concretamente, SANTOS (2003: 133 y ss). Si la modernidad preveía una ordenación científica de la sociedad, el derecho moderno pasó a ser un “racionalizador de segundo orden de la vida social”, en tanto la ciencia moderna no fuese capaz de regular por completo la sociedad. A tales efectos, “el derecho moderno tuvo que someterse a la racionalidad cognitivo-instrumental de la ciencia moderna y convertirse él mismo en científico”.

¹²⁴ En la medida de lo posible, “The result of risk assessment is a risk profile for each taxpayer” (OCDE, 2007e: 2).

¹²⁵ En otro orden de cosas, siempre según este documento de trabajo, les ayudaría a identificar áreas donde la normativa no está funcionando correctamente o está produciendo costes de cumplimiento excesivos, y llamar la atención del legislador sobre el particular. Además, cuando se identifiquen perfiles específicos que presenten un nivel de riesgo elevado, ello podría servir como justificación para solicitar un refuerzo a nivel de recursos.

¹²⁶ La misma crítica existe en los estudios de la OCDE: “Revenue bodies recognise the limitations to the explanatory power of economically rational models of taxpayers behaviour. The importance of personal and social norms as determinants of compliance behaviour has also long been acknowledged;

en qué condiciones un contribuyente decidido a incumplir sus obligaciones tributarias lo hace finalmente o no. Pero soslaya la cuestión básica: ¿qué determina que ese contribuyente, en un primer lugar, esté inclinado hacia el cumplimiento o incumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos? Porque, como también hemos señalado, un sistema jurídico basado exclusivamente en la coacción o amenaza sería insostenible: es necesaria la colaboración “voluntaria” de una parte del grupo. Precisamente, la Actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal de 2008 incluye la relación cooperativa en el bloque de medidas denominado “fomento del cumplimiento voluntario”¹²⁷.

Las administraciones tributarias deben ir más allá de analizar la conducta del contribuyente; es necesario comprender su actitud. Australia ha sido pionera en el análisis sistemático de las actitudes ante el sistema tributario¹²⁸, determinando hasta cinco categorías de contribuyentes atendiendo a la “distancia social” que colocan entre sí mismos y la Administración. Se trata de categorías pretendidamente amplias, que no constituyen compartimentos estancos sino un continuo. Inicialmente se señalaron actitudes de compromiso y aceptación (favorables hacia el sistema) y de resistencia y descreimiento (desfavorables). Posteriormente se ha añadido la actitud del jugador (*game player*), que percibe la Ley no como una institución que define los límites entre lo permisible y lo no permisible, sino como una materia que puede modelarse en beneficio de los intereses particulares (V. BRAITHWAITE, 2003b; McBARNET, 2003). La actitud de los descreídos y los jugadores tienen muchos puntos de conexión, puesto que ambos rechazan sentirse vinculados por la regulación existente y establecen una importante distancia social frente a la Administración. Pueden englobarse en una categoría más amplia de displicencia¹²⁹ (BRAITHWAITE *et al*, 2007: 139).

people are not solely motivated by self-interest and do not act as a result of cost-benefit analyses alone” (2013a: 44).

¹²⁷ No puede olvidarse que, de acuerdo con la estrategia de “regulación receptiva”, la Administración debe combinar actuaciones basadas en la cooperación y también en un control más vertical y represivo. Por ejemplo, la Resolución de 10 de marzo de 2014, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2014 (BOE núm. 78, de 31 de marzo) prevé una serie de actuaciones de naturaleza vertical en relación a las grandes empresas: el apartado 7.a) afirma que “se profundizará en el análisis de riesgos específicos con el objeto de potenciar actuaciones de control parcial que incidan en un mayor número de contribuyentes. El análisis de riesgos específicos incluirá, entre otros, el control de los ajustes al resultado contable, la compensación de bases imponibles negativas y la aplicación de deducciones en cuota”, mientras que el apartado e) prevé el “control extensivo de los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades llevados a cabo por las grandes empresas”.

¹²⁸ Concretamente, a partir de los trabajos de la *Cash Economy Task Force* (un comité mixto creado, en principio, para combatir la economía sumergida) publicados en 1998. El comité estaba compuesto por trece miembros que representaban a la Administración y a organizaciones relacionadas con la industria, la contabilidad, el comercio, la asistencia social y la universidad. La OCDE ha recogido estos análisis en su estudio *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*, publicado en 2004. Los estudios de la *Cash Economy Tax Force* han sido desarrollados por la doctrina.

¹²⁹ El término usado en inglés es *dismissiveness*: el diccionario de la Real Academia Española define displicencia, en su primera acepción, como “Desagrado o indiferencia en el trato”, y es aplicable a la relación que estas personas establecerían con las autoridades tributarias. La segunda acepción define el término como “Desaliento en la ejecución de una acción, por dudar de su bondad o desconfiar de su

La *Australian Taxation Office* (ATO) ha adoptado un modelo, conocido como BISEP, en el que se analizan el perfil de la empresa y factores empresariales, sociológicos, económicos y psicológicos¹³⁰ que influyen en el comportamiento de la entidad (a estos cuatro elementos, en el caso de grandes empresas, se añadiría el componente internacional). Los documentos de la OCDE señalan también que es necesario que la Administración comprenda mejor las lógicas que inspiran las decisiones empresariales.

Del análisis de la actitud de las empresas se han extraído dos ideas fundamentales que diferencian su comportamiento del de las personas físicas contribuyentes. Primero, mientras que la distribución de las personas físicas en relación a su tendencia al cumplimiento voluntario es en forma de pirámide (con una mayoría de sujetos cumplidores situados en la base), la distribución en las empresas toma una forma ojival: existe una mayoría en la zona central o “gris”, a mitad de camino entre el cumplimiento y el incumplimiento totales de las obligaciones tributarias. Como ejemplo, un programa británico sólo consideró que entre el 30 y el 40% de las grandes empresas desarrollaban una planificación fiscal de bajo riesgo (FREEDMAN *et al*, 2009: 81).

La segunda gran diferencia son las causas de la falta de cumplimiento. El grupo que ofrece más resistencia entre las personas físicas son los descomprometidos, que se caracterizan por una concepción negativa del papel del Estado. Entre las empresas, por el contrario, es frecuente más encontrar jugadores que realizan planificación fiscal abusiva o, en palabras de McBARNET (2003) “cumplimiento creativo”, o cumplimiento con la letra de la norma ignorando su finalidad. En el ámbito de un mercado competitivo, las empresas se ven obligadas a adoptar estrategias para minimizar los gastos; como ya hemos señalado, la “ética empresarial” es resultado de esta realidad. Desde la perspectiva empresarial tradicional, los tributos son un tipo de gasto: las reglas empresariales son, en palabras de J. BRAITHWAITE, “anti-impuesto” (2003a: 188). Esto implica que el comportamiento de una entidad de este tipo sí se aproxima más al modelo de ALLINGHAM y SANDMO, como señalan FREEDMAN *et al* (2009: 88), aunque esta idea se matiza desde las ideas de responsabilidad social corporativa y gestión de riesgos (incluidos aquellos a largo plazo¹³¹) a que hemos hecho referencia.

McBARNET pone de manifiesto que el cumplimiento creativo es fruto de dos factores: la naturaleza de la ley y la actitud del contribuyente ante ella (o del destinatario en general, puesto que no es un problema exclusivo del derecho tributario). Hasta la fecha, los esfuerzos de las autoridades se han enfocado en el primero de ellos, creando nuevos instrumentos legales que, por su naturaleza, fueran más difícilmente susceptibles de abuso: legislación basada en principios, cláusulas anti-elusión redactadas en términos

éxito”: está presente la idea de falta de adhesión a los principios que inspiran el sistema tributario (como actitud) y su plasmación en la conducta del sujeto.

¹³⁰ BISEP es el acrónimo para la denominación en inglés de cada uno de estos cinco elementos.

¹³¹ En este sentido, el Código Unificado de Buen Gobierno español, en su página 12, “aconseja que el objetivo último de la compañía [...] sea la maximización, de forma sostenida, del valor económico de la empresa”. La sostenibilidad del crecimiento debería implicar renunciar a estrategias cortoplacistas.

amplios o adopción de criterios que hacen prevalecer la sustancia sobre la forma (por ejemplo, la “imagen fiel” en contabilidad). El problema de estos mecanismos es que su amplitud y abstracción va necesariamente decreciendo a medida que se ponen en práctica. De la práctica administrativa o la jurisprudencia pueden ir extrayéndose reglas concretas que, luego, serían nuevo material para el “cumplimiento creativo”. Por tanto, McBARNET considera necesario poner el énfasis en el segundo de los factores que lo producen, la actitud del contribuyente (2003: 240-241). Ése es uno de los objetivos de la relación cooperativa.

Cada Administración establece una serie de criterios que les permite clasificar los contribuyentes en función del nivel de riesgo que presentan. Según el documento de trabajo núm. 5, sobre riesgo tributario, la calificación de los contribuyentes en función del riesgo que presentan es una tarea compleja que llevaría a la creación de un perfil específico para cada contribuyente individualmente considerado, donde la conducta del contribuyente y su actitud ante la norma y su interpretación (en gran medida, que siga o no el modelo de “*game player*” que acabamos de describir) se analizarán en relación a los diferentes tipos de riesgo potencial que se detecten (OCDE, 2007e: 6)¹³². El perfil de cada contribuyente debe ser suficientemente amplio¹³³.

La Administración británica ofrece un modelo bastante elaborado¹³⁴ que aplica dos categorías de criterios: estructurales (cambio, complejidad y relaciones y operaciones transnacionales) y conductuales (gobernanza, historial y estrategia fiscal). Los riesgos estructurales constituyen un punto de partida, pero los aspectos decisivos se refieren a los riesgos conductuales. Una empresa transnacional de gran tamaño, con una estructura compleja y que opere en un mercado particularmente dinámico puede considerarse de bajo riesgo en la medida que sus mecanismos de control de riesgo sean suficientes para gestionar la incertidumbre que afrontará. Los riesgos conductuales están relacionados con el marco de gestión interno de la empresa, incluida la clarificación de responsabilidades y el papel de la junta directiva; la forma en la que trata sus obligaciones fiscales y la planificación fiscal; y la exigencia de una comunicación transparente hacia las autoridades tributarias. A todo lo anterior se suma un análisis del tipo de gravamen efectivo que soporta la empresa en comparación con sus competidores. Este criterio adicional actúa como una especie de cláusula de control: si la carga fiscal es anormal e in-

¹³² Afirma el estudio de la OCDE sobre “cumplimiento colaborativo” que la valoración de los marcos de control tributario se realiza a nivel del contribuyente individual (2013a: 60).

¹³³ El documento de trabajo se refiere al tipo de gravamen efectivo que soporta la empresa; su tamaño, estructura y complejidad, y su forma de financiación; aspectos de gobernanza en el ámbito tributario; tendencia a interpretar la norma de una manera que difiera de la interpretación administrativa; nivel de tolerancia al riesgo tributario (“*risk appetite*”); fortaleza de los mecanismos de control interno; complejidad jurídica de los esquemas implementados; y a la apertura, transparencia e historial de colaboración con la Administración.

¹³⁴ Téngase en cuenta que el grupo de estudio de la OCDE sobre el papel de los intermediarios fiscales estaba formado, en su mayoría, por personal de la HMRC, lo cual explica los paralelismos que se encuentran con el documento de trabajo núm. 5 citado.

justificadamente baja, puede que sea necesario revisar las conclusiones alcanzadas¹³⁵.

Del perfil de riesgo de cada contribuyente dependerá el tipo de relación que podrá tener con las autoridades fiscales. Este sistema de modulación de la actuación de la Administración al nivel de riesgo fiscal del contribuyente supera un enfoque tradicional donde el control era vertical y la acción represiva tenía lugar de manera prácticamente automática; y que, como muestra la literatura, provoca problemas en aquellas áreas (como la tributaria) donde el cumplimiento o no-cumplimiento constituyen fenómenos complejos y con diversas facetas. La ATO lo ha conceptualizado a partir de dos ideas básicas: “regulación receptiva” y “pirámide normativa”.

La idea básica inherente a la regulación receptiva es que el Estado debe decidir cuándo intervendrá y cuando no, teniendo en cuenta los agentes que operan en el ámbito de que se trate y sus motivaciones o actitudes ante el ordenamiento (AYRES y BRAITHWAITE, 1992: 3-4). Los modelos de regulación receptiva, a los que la doctrina se refiere con terminología diversa (autorregulación impuesta, autorregulación regulada o meta-regulación) se apoyan en gran medida en los sistemas de control interno de los agentes privados (POWER, 2004: 21). La planificación administrativa basada en la fiabilidad de dichos sistemas de control interno es lo que se ha denominado “enfoque basado en el nivel de riesgo” (*risk rate approach*). Según POWER, el Estado ha comenzado a tratar el riesgo de manera consciente y explícita¹³⁶, colocándolo en el centro de la agenda pública (*ibíd.*: 17). Esto permite una mejor asignación de recursos y crea un vocabulario común entre el regulador y el agente regulado (*ibíd.*: 21).

Por su parte, la pirámide normativa prevé una jerarquía de actuaciones administrativas que dependen de la actitud del contribuyente:

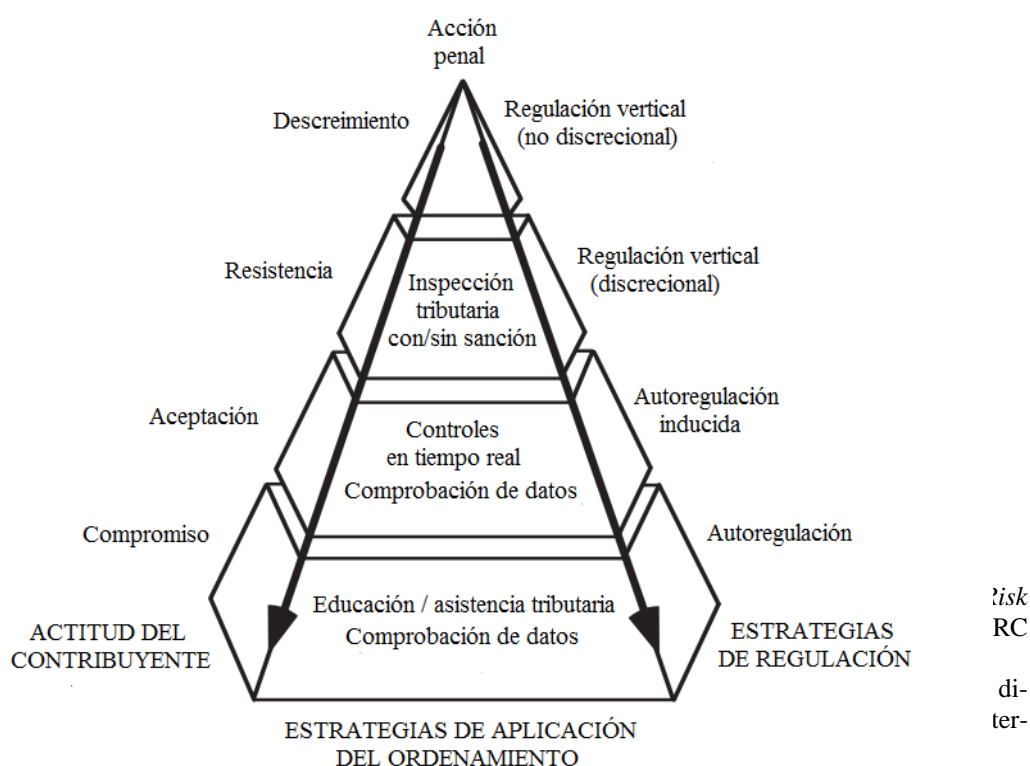


Figura 3: Estrategias de la Administración en función de la actitud del contribuyente (J. BRAITHWAITE, 2003a).

Con esta forma piramidal de organización y actuación, la Administración procura aplicar medios proporcionales a los fines perseguidos. Así, ante quienes estén más dispuestos a colaborar se adoptan medidas menos intrusivas, lo cual redundaría en una mayor eficacia administrativa y un mayor respeto a los derechos de los contribuyentes. Los recursos de control de la Administración se concentran en la cúspide, aunque ofrecer servicios de ayuda a los contribuyentes también puede implicar una importante inversión. Pero, en cualquier caso, es menos costoso resolver un problema en la base de la pirámide, donde se aplica un enfoque colaborativo, que dejar que dicho conflicto “suba” y deba aplicarse una medida más represiva (véase FELD y FREY, 2007: 110). Puesto que el cumplimiento voluntario unánime es imposible, la aplicación del sistema impositivo depende en la práctica de una mezcla de coacción y colaboración; este tipo de estrategias intentan determinar cuál es la estrategia idónea en cada caso¹³⁷.

La relación cooperativa se aplica en la mitad inferior de la pirámide¹³⁸. Vemos que en su base se encuentran instrumentos relativos a la prestación de determinados servicios a los contribuyentes y el control de empresas en tiempo real, para cuya efectividad las partes implicadas deberán compartir información con relevancia tributaria. Diversos estudios muestran que la aplicación correcta y equitativa de las reglas procedimentales refuerza las actitudes de adhesión de los contribuyentes y reduce las de confrontación (HARTNER *et al*, 2008: 150). El enfoque cooperativo sería por tanto adecuado para garantizar el cumplimiento a largo plazo, reforzando así la sostenibilidad del sistema tributario (BRAITHWAITE *et al*, 2007: 153).

Las estrategias descritas se trasladan al plano organizativo en la forma de organizaciones duales, tal y como describe DÍAZ YUBERO (2003: 13-14). La mayoría de los contribuyentes (los contribuyentes cumplidores) se gestionan a través de procedimientos normalizados, servicios de información muy amplios, controles de baja intensi-

¹³⁷ Por ejemplo, en el sistema británico, de la calificación de riesgo de una entidad dependerá el tipo de relación que tenga con la Administración. Las empresas de bajo riesgo tienen una relación que podemos calificar de “relación cooperativa”. En pocas palabras, sólo recibirán una nueva revisión (*Business Risk Review*) pasados tres años. Durante ese tiempo, sin embargo, existirá una interacción frecuente que permitirá que ambas partes se mantengan informadas de los riesgos relevantes que puedan surgir a través de mecanismos de consulta formales e informales. El resto de empresas se verán sujetas a un control de mucha mayor intensidad, y que se concreta en tres elementos. Primero, se valorará el riesgo inherente a la empresa anualmente (y no cada tres años). Segundo, se analizarán de manera sistemática sus declaraciones y autoliquidaciones, para identificar áreas de riesgo potencial. Tercero y último, las actuaciones de inspección serán más frecuentes. Existe una retroalimentación entre estas tres fases, porque los resultados del control de declaraciones y autoliquidaciones, así como de las inspecciones, se tienen en cuenta para la siguiente valoración de riesgo de la empresa.

¹³⁸ “In particular, revenue bodies need to be capable of responding appropriately to the range of risks and behaviours presented by taxpayers and tax intermediaries. Part of this response is the enhanced relationship approach – providing benefits for those demonstrating low-risk behaviour” (OCDE, 2007d: 2).

dad con un fuerte apoyo informático y procedimientos de recaudación accesibles en vía voluntaria (mediante la colaboración de entidades financieras). Esta área es muy eficiente y tiene costes de gestión muy bajos. La segunda área, por el contrario, va dirigida a la aplicación del sistema tributario en aquellos casos más complejos y opera a través de procedimientos individualizados (no masivos) e intensivos, realizados por personal altamente cualificado.

A veces, la diferenciación entre diferentes tipos de contribuyente también se refleja en la estructura de las agencias tributarias. En el caso español, encontramos una organización mixta funciones-tipo de contribuyentes. La AEAT se estructura, fundamentalmente, por tipos de procedimientos administrativos pero, al mismo tiempo –y esto es fundamental para nuestro tema de investigación– existe una Delegación Central de Grandes Contribuyentes, en cuyo seno se está desarrollando la experiencia española de relación cooperativa. La Delegación, creada en virtud de la Orden EHA/3230/2005, de 13 de octubre¹³⁹ y regulada también por la Resolución de 26 de diciembre de 2005 de la Presidencia de la AEAT¹⁴⁰, reúne las actuaciones de gestión, inspección y recaudación relativas a este tipo de contribuyentes. Iremos analizando su estructura a lo largo del trabajo.

3. LA IMPLEMENTACIÓN DE LA RELACIÓN COOPERATIVA EN LAS FRONTERAS DEL SISTEMA JURÍDICO

Hemos analizado diversos elementos en la evolución reciente de la posición de las grandes empresas y de la Administración tributaria que han permitido una aproximación entre ambas. Existen elementos comunes como la gestión de riesgos, que son relevantes para la construcción de la relación cooperativa (tendremos ocasión de analizarlo en profundidad). La adopción, por parte de la Administración, de métodos de gestión propios del sector privado permite que opere de un modo más cercano a las necesidades de las grandes empresas; la inclusión de principios de responsabilidad social corporativa por parte de éstas, por último, podría producir –aunque por ahora no parece que sea un camino que se recorra con gran éxito– empresas que no consideraran los tributos como meros gastos que deben ser minimizados.

Entendida la posición de cada uno de los agentes de la relación cooperativa, ahora vamos a centrarnos en la construcción de dicha relación. Diferenciamos dos momentos fundamentales: la implementación de las bases de la relación cooperativa, a la que

¹³⁹ Orden EHA/3230/2005, de 13 de octubre, por la que se crean, en la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la Delegación Central de Grandes Contribuyentes y la Subdirección General de Tecnologías de Análisis de la Información e Investigación del Fraude del Departamento de Informática Tributaria, y se modifica la Orden de 2 de junio de 1994, por la que se desarrolla la estructura de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (BOE núm. 250, de 19 de octubre).

¹⁴⁰ Resolución de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se establece la estructura orgánica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (BOE núm. 313, de 31 de diciembre de 2005).

haremos referencia en este epígrafe y en el segundo capítulo; y la práctica de dicha relación, que se produce a partir de los mecanismos que estudiaremos en el tercer capítulo.

Aunque podemos afirmar que la implementación de la relación cooperativa se realiza mediante instrumentos de *soft law*¹⁴¹, este término no es suficientemente claro. Invocarlo, sin más, no nos basta para elaborar un mapa de la problemática. Antes de continuar profundizando en la cuestión, vamos a desarrollar un concepto de *soft law* que nos servirá como base para el análisis.

3.1. REFLEXIONES SOBRE EL CONCEPTO DE *SOFT LAW*

La propagación del término *soft law* pone de manifiesto el desbordamiento del sistema tradicional de fuentes del derecho y su incapacidad para expresar la realidad jurídica, tal y como ha señalado la doctrina en el ámbito internacional¹⁴² y luego interno¹⁴³. El concepto de *soft law* carece de un significado unívoco: es más bien un término “comodín” bajo el que se agrupa una gran variedad de instrumentos, cuya expansión es consecuencia de la emergencia de nuevos actores y nuevos discursos jurídicos.

DEL TORO ha llegado a afirmar, no sin ironía, que su función “*no es, evidentemente, aclarar conceptos, pues tendría que empezar por aclararse a sí mismo*” (2006: 543). Muchas de las definiciones doctrinales del *soft law* hacen referencia a su carácter limítrofe: THÜRER lo ha definido como el “*área gris entre el Derecho y la política*”¹⁴⁴; DEL TORO como “*el ámbito en el que se transforma la norma social en norma jurídica*” (2006: 530).

Como base de nuestro análisis, vamos a proponer una definición concreta: el *soft law* comprendería todos aquellos instrumentos que son jurídicos desde la perspectiva amplia de derecho que hemos desarrollado en el marco metodológico (tienen como objetivo normar las conductas humanas y se insertan en un determinado sistema que expresa un orden legítimo) pero a los que, sin embargo, un ordenamiento de referencia no reconoce naturaleza jurídica¹⁴⁵. De esta definición se deriva que el *soft law*, como con-

¹⁴¹ Los acuerdos mediante los cuales se lleva a la práctica la relación cooperativa (que analizaremos, como anunciamos, en otro capítulo) no serían cuasi normas (*soft law*) sino que se trataría más bien de cuasi actos administrativos. En ambos casos se trata de elementos situados al borde de lo jurídico, según las concepciones más extendidas: de ahí el énfasis que hemos puesto, en la exposición del marco metodológico, en la existencia de teorías que contemplan el fenómeno jurídico de manera amplia.

¹⁴² Se afirma que el *soft law* responde al desbordamiento de las fuentes del derecho internacional tal y como se reflejarían en el artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia (ALARCÓN GARCÍA, 2010: 279).

¹⁴³ En este sentido, véase SARMIENTO (2006) y ALARCÓN GARCÍA (2010).

¹⁴⁴ THÜRER, D. (1990), «The Role of Soft Law in the Actual Process of European Integration», en JACOT-GUILLARMOD, O.; PESCATORE, P. (ed.), *L'avenir du libre-échange en Europe: vers un Espace économique européen?* Zürich: Schulthess Polygraphischer Verlag. Citado en SENDEN (2004: 111).

¹⁴⁵ Esta definición puede ser contradictoria con otras definiciones propuestas por la doctrina: existe un concepto más amplio de *soft law*, como conjunto de normas jurídicamente no vinculantes, que incluiría aquellas expresamente reconocidas en un sistema de fuentes. El ejemplo que recoge la doctrina

cepto, se emplearía necesariamente desde la perspectiva interna de un ordenamiento jurídico concreto (puesto que sólo cobra sentido a partir de unas determinadas reglas de reconocimiento). Así, la tradicional discusión sobre si el *soft law* es derecho o no dependerá de si adoptamos, en la terminología de HART, un punto de vista interno (desde un sistema jurídico) o externo (desde fuera del mismo). Dado el carácter estatal de las experiencias de relación cooperativa, el marco que adoptaremos como referencia, cuando proceda, será normalmente el del Estado.

Podemos distinguir dos motivos fundamentales por los que el ordenamiento jurídico estatal considerará que un determinado instrumento de *soft law* no es derecho. Primero, porque no reconoce a determinados actores como competentes para la creación de normas. Estaríamos ante una limitación derivada del carácter monista del paradigma jurídico dominante. Segundo, porque no se ha producido a través de los cauces previstos: la “regla de cambio” en la terminología que emplea HART (2004: 119-123). Todo ordenamiento jurídico reconoce la capacidad de crear normas a una serie de órganos específicos, que deberán adoptarlas siguiendo un determinado procedimiento. La limitación se derivaría, en este caso, del carácter formalista del derecho del Estado.

Cabe así definir las reglas de *soft law* como aquellas que, desde la perspectiva de un determinado sistema, no constituyen derecho pero sí tienen cierta relevancia jurídica porque se elaboran con la voluntad de influir en la conducta de sus destinatarios. La mayoría de la doctrina adopta un punto de vista interno cuando afirma que las normas de *soft law* no son vinculantes. Con esto queremos decir que también el concepto de vinculación debe observarse desde dentro y fuera del sistema. Consideraremos que una norma es no vinculante cuando, dentro del marco de referencia que la califica como tal, no existen mecanismos de coacción jurídica para garantizar su cumplimiento. La doctrina ha afirmado que la aplicación del *soft law* se basa, en gran medida, en la buena fe de las partes¹⁴⁶. Existen además mecanismos de “coacción blanda” o “informales”, en virtud de los cuales el cumplimiento no queda estrictamente al arbitrio del destinatario¹⁴⁷, pero que el Estado no considera que tengan carácter jurídico.

Considerando que el carácter unitario del concepto de *soft law* tiene sentido ex-

es el de las fuentes del Derecho de la Unión Europea (por ejemplo, ALONSO GARCÍA, 2001). Téngase en cuenta, con todo, que las recomendaciones y dictámenes (que “no serán vinculantes”, según el artículo 288 TUE), comenzaron por ser actos atípicos (véase, por ejemplo, las conclusiones del Abogado General LA PÉRGOLA presentadas el 30 de septiembre de 1997, NIFPO, C-4/96, Rec. p. I-681) y sólo luego se incorporaron al sistema oficial de fuentes. Por lo demás, como afirma SENDEN, “Community instruments should be assessed within the framework of the Community’s own legal system and, in particular, they should not be judged against standards derived from national or international law [...] soft law instruments have acquired a particular meaning, significance and legal status in EC law” (2004: 110).

¹⁴⁶ ALARCÓN GARCÍA destaca que estos instrumentos, en el ordenamiento jurídico español, “son dictados acompañados de la buena fe como elemento presente y dominante en las relaciones que establece” (2010: 293).

¹⁴⁷ Por ejemplo, se considera que el incumplimiento de los códigos de buen gobierno tendrá un reflejo negativo en la valoración de la empresa en los mercados financieros. En el marco de la relación cooperativa, si una empresa incumple las reglas acordadas, la Administración intensificará los mecanismos de control sobre la misma, lo cual implicará mayores cargas y costes para aquella.

clusivamente desde el punto de vista de un ordenamiento jurídico determinado, no debe sorprendernos que su contenido sea muy heterogéneo. Por eso analizaremos por separado cada instrumento concreto que, calificándose bajo el término genérico de *soft law*, se emplea para la implementación de la relación cooperativa.

3.2. FUNCIONES Y APLICACIONES CONCRETAS DEL SOFT LAW

La relación cooperativa recibe un importante impulso, en el ámbito internacional, a través de directrices o informes de la OCDE, algunos de los cuales ya hemos mencionado. Aunque la OCDE tiene, según el artículo 5.a) del Convenio que la instituye, la capacidad de establecer normas vinculantes para sus Estados miembros, en la práctica –especialmente en asuntos tributarios– suele emplear mecanismos de *soft law* que contienen principios y políticas como respuesta a los problemas que enfrentan los Estados (VEGA, 2012: 12). Se trata de “herramientas técnicas” que despliegan su eficacia “*en el plano principalista, de denominación o de tendencia*” (ANEIROS, 2011: 5).

Estos mecanismos son, en el ámbito de la OCDE, una alternativa al derecho vinculante y están destinados a influir no en la producción normativa estatal en sentido estricto¹⁴⁸, sino en las prácticas de la Administración.

La OCDE tomó nota de las experiencias que se estaban desarrollando en algunos Estados y las plasmó en el estudio sobre intermediarios fiscales de 2008, actuando como un catalizador. Desde ese momento, puede apreciarse una nueva oleada de experiencias estatales entre las que se encuentra España. La OCDE ha mantenido una retroalimentación constante entre las experiencias estatales, a través de los trabajos coordinados desde el Foro de Administraciones Tributarias y con consultas permanentes a las empresas a través del Comité Consultivo Empresarial e Industrial o BIAC, por sus siglas en inglés (*Business and Industry Advisory Committee*). Existen diversos análisis e informes de seguimiento entre los cuales destaca el informe *Co-operative Compliance: A Framework*, de 2013, que reflexiona sobre el desarrollo de la relación cooperativa durante los últimos cinco años.

En cada experiencia estatal también se emplean instrumentos de *soft law* que, como complemento del derecho dictado por los cauces constitucionalmente previstos, ayudan a reforzar su efectividad y a proporcionar certeza en su aplicación¹⁴⁹.

Según la OCDE, la implementación de la relación cooperativa puede hacerse a partir de tres tipos de instrumentos:

- Una declaración unilateral por parte de las autoridades tributarias, afirmando

¹⁴⁸ Una de las funciones del *soft law* es la de influir en los procesos de elaboración de normas, tal y como señala numerosa doctrina (DEL TORO, 2006: 516; HERNÁNDEZ ZUBIZARRETA, 2008: 44; ALARCÓN GARCÍA, 2010: 274)

¹⁴⁹ Como señala ALARCÓN GARCÍA (2010), la función de complementar el *hard law* es muy relevante en un contexto fáctico cada vez más complejo, como es el de la fiscalidad (y más aún aquella en la que existe un componente internacional).

cómo pretende trabajar en lo sucesivo; los contribuyentes decidirían luego si se adaptan a estas “reglas del juego” o no lo hacen. Es el modelo seguido en Gran Bretaña.

- Una carta adoptada conjuntamente por todas las partes implicadas. Es el caso del Código de Buenas Prácticas Tributarias español¹⁵⁰.
- Una serie de acuerdos individuales, de carácter formal o informal, entre las autoridades tributarias y cada contribuyente concreto, como los acuerdos individuales de cumplimiento en Países Bajos.

Debemos diferenciar dos grupos principales de instrumentos. Uno de ellos lo constituyen las declaraciones unilaterales de la Administración tributaria, primero de los medios de implementación de la relación cooperativa en el elenco que establece la OCDE. Podría decirse que tienen un carácter bifronte. Por una parte, son manifestación de potestades administrativas como las de planificación o de auto-organización. Se dirigen a las personas al servicio de la Administración, para quienes pueden ser obligatorias y vinculantes o no serlo, en función de sus características específicas¹⁵¹. Normalmente, los códigos de conducta o planes administrativos requieren de un posterior desarrollo para su ejecución, a través de normas más concretas que sí son obligatorias para el personal al servicio de la Administración al que se dirigen.

Además de lo anterior, la publicación de las declaraciones unilaterales administrativas con la voluntad de establecer unas “reglas del juego” a las que se adhieran los contribuyentes las convierte en un mecanismo alternativo al derecho duro, dándoles una función propia del *soft law*. Con su publicidad expresa, el autor de estos dispositivos se dirige a una serie de sujetos con la intención de que estos ajusten su conducta al mismo, aunque no sea para ellos de obligatorio cumplimiento. Desde este punto de vista, la relación de los códigos de conducta administrativos con los contribuyentes es equivalente a la de cualquier norma de *soft law* con sus destinatarios.

Dicha afirmación puede extenderse a las circulares, instrucciones u otros mecanismos que, vinculando a la Administración, se publican con la intención de que los

¹⁵⁰ Considera por el contrario SOLER ROCH (2012: 295) que estamos ante una “declaración unilateral de la Administración”, a la que luego se adhieren las empresas. Como desarrollaremos en el epígrafe 2.2 del segundo capítulo, la elaboración del Código de Buenas Prácticas Tributarias ha sido conjunta, en el seno del Foro de Grandes Empresas. Ciertamente es necesaria la adhesión individual de las empresas, mediante el procedimiento descrito en el apartado segundo de su Anexo.

¹⁵¹ Por ejemplo, la Actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal de 2008, que introdujo el concepto de relación cooperativa en España, no era de aplicación directa. Se afirmó que “su actualización se complementará con un calendario de aplicación de las distintas medidas y con la designación de los responsables de la ejecución de cada una de ellas”. En Gran Bretaña, se considera que el punto de partida es el llamado informe Varney, oficialmente denominado “*2006 Review of Links with Large Business*”, y que es un mero informe sin ningún tipo de carácter vinculante. Por otra parte, SARMIENTO incluye “las Circulares, las Instrucciones o las Cartas de Servicios” entre los instrumentos de *soft law*; pero entre aquellos que solo despliegan efectos *ad intra* (2006). Consideramos que en este caso podemos estar ante normas (típicas, como las previstas en el artículo 21 LRPJAC, o atípicas) que sí son vinculantes para sus destinatarios. El artículo 21 citado se refiere a disposiciones dirigidas a los “órganos jerárquicamente dependientes” del emisor.

obligados tributarios adecuen su comportamiento a los criterios administrativos que contienen o, cuanto menos, ofrecer mayor seguridad jurídica para aquellos. Es cierto que de esta manera se están difuminando los límites entre la creación de normas y su interpretación. Pero, en realidad, el carácter abierto de todo dispositivo normativo da cierta naturaleza creadora al acto interpretativo¹⁵².

Se ha señalado que el *soft law* –y aquí entramos ya en el análisis de los mecanismos que se construyen entre la Administración y los particulares, en el segundo y tercer lugar de la lista de la OCDE– dota de mayor efectividad al derecho vinculante por la legitimidad y el consenso que se deriva de la intervención de agentes no estatales en su producción (DEL TORO, 2006: 541), y porque “*llega dónde éste no llega, completando su regulación, rellenando sus lagunas, interpretándolo y sirviéndole de base para una construcción imperativa posterior*” (ALARCÓN GARCÍA, 2010: 295). El concepto de efectividad de una norma, tal y como se define por LANDA ZAPIRAIN (2005), se refiere a “*su contribución a la plena realización de los objetivos y fines que persigue un determinado sistema normativo*”.

REINICKE y MARTIN WITTE señalan que el *soft law* puede actuar como “*herramienta para establecer vínculos entre instituciones públicas y entidades privadas transnacionales y no gubernamentales*” (2000: 94-95). Desde este punto de vista, la relación cooperativa se inserta en un fenómeno mucho más amplio: la crisis del instituto de la ley y del principio de representatividad en que se fundamenta; y la necesidad de una intervención más participativa que legitime el derecho. El *soft law* comprende mecanismos que permiten la intervención de agentes que no son actores estatales ni tienen potestad normativa, de nuevo en aplicación de un principio de subsidiariedad, puesto que “*el empleo del soft law es un reconocimiento de que existen sujetos alternativos a la hora de llevar a cabo la regulación*” (SARMIENTO, 2006). Según este autor, la existencia de sujetos más adecuados para regular una determinada materia puede estar relacionado, en el marco de un *soft law* paccionado, con

“una función legitimadora de la actuación de los poderes públicos [...] desplegando un marco normativo de cumplimiento voluntario que va a condicionar la actuación del Estado [...] el *soft law* pretende generar confianza en la actividad del poder público, integrando a los destinatarios de las políticas públicas u ofreciéndoles garantías adicionales mediante técnicas que incrementan la transparencia”.

DEL TORO afirma que el *soft law* constituye “*el ámbito en el que se transforma la norma social en norma jurídica*” (2006: 530). Instrumentos como el Código de Buenas Prácticas Tributarias español o los acuerdos individuales de cumplimiento neerlandeses poseen ese carácter limítrofe. Son la formalización de relaciones sociales que pertenecen, al mismo tiempo, al sistema jurídico y al sistema económico; y deben valorarse desde los parámetros de ambas esferas. Según TEUBNER, cada sistema comprenderá e interpretará un mismo acto comunicativo de manera diferente (1989: 177). Esto

¹⁵² Véanse el epígrafe 3 del marco metodológico y el epígrafe 3.1.2 del tercer capítulo.

es fundamental, siguiendo las reflexiones del citado autor, para entender hasta qué punto cada uno de estos acuerdos entre la Administración y las empresas va a tener un efecto real en el comportamiento de estas últimas.

Una característica importante de estos instrumentos es que superponen varios lenguajes. El subsistema jurídico los analiza a partir de conceptos como derechos y obligaciones (aunque de naturaleza no vinculante); interpreta expresiones del tipo “La Administración hará [...]” como expectativas de comportamiento. Por su parte, como ya hemos señalado, el sistema económico aplica una racionalidad basada en el análisis coste/beneficio (interpretado en un sentido amplio, puesto que paradigmas como la gestión de riesgos y la responsabilidad social corporativa enriquecen dicho análisis) y considera desde esta perspectiva las expresiones que contiene el texto. Obviamente, ambos análisis pueden llevar a soluciones contradictorias¹⁵³, y es interesante desarrollarlas con algo más de extensión.

El análisis coste/beneficio (a largo plazo) implica que la empresa tendrá en cuenta el intercambio subyacente a los textos en los que se implementa la relación cooperativa. Hemos dedicado el primer epígrafe de este capítulo a analizar, entre otros aspectos, las lógicas mediante las cuales se gobiernan las empresas y los diferentes cambios experimentados en la evolución reciente. Los estudios de la OCDE pusieron gran parte de sus esfuerzos en analizar las expectativas o aspiraciones de los contribuyentes (2007f: 6-10) mediante un amplio proceso de consultas que involucró a firmas jurídicas y de auditoría, incluidos los “*big four*”; directores de los departamentos financieros y de tributos de multinacionales o entidades financieras, el BIAC y otros representantes del sector empresarial, la profesión contable y la asesoría fiscal (ROMANÍ SANCHO, 2010: 275). El debate se produjo tanto a nivel internacional como, previamente, en el interior de cada Estado, siguiendo la propuesta del equipo de trabajo que elaboró el estudio de 2008 (OCDE, 2007a).

Los diversos trabajos de la OCDE identifican cinco características que la Administración tributaria deberá poner en práctica en sus relaciones con los contribuyentes. La primera de ellas, en la traducción al castellano que consta en el Comunicado de Ciudad del Cabo, es “comprensión fundada en conocimientos del mundo de la empresa”, y es el que más directamente muestra la necesidad de interrelacionar los diferentes lenguajes (fundamentalmente, jurídico y económico). El documento de trabajo sobre relación cooperativa afirma que las empresas realizan actividades tanto por motivos económicos como por motivos fiscales; y que la Administración debe ser tan capaz de entender los primeros como entiende los segundos (2007f: 6), lo cual incluye, en relación a cada empresa específica y el mercado en el que opera (*ibíd.*: 7),

¹⁵³ TEUBNER (1989) explica estas contradicciones al señalar que cada uno de estos sistemas (jurídico, económico) tiene una relación limitada con el medio que lo rodea. Cada sistema es capaz de tomar elementos del medio, pero los traduce según un código propio. Hemos desarrollado estas ideas en el epígrafe 1 del marco metodológico.

“... how companies operate in domestic and global markets, the dynamics of market competition, public company financial reporting and accounting matters, and corporate governance issues”.

Dado que la ética empresarial, como mecanismo para limitar o reformular la maximización del lucro, no ha sido suficiente para evitar desequilibrios y crisis económicas¹⁵⁴, no podemos considerar que los instrumentos de la relación cooperativa resultarán eficaces por el mero hecho de haberse formalizado. Las empresas los analizan desde parámetros económicos, así que es necesario que el dispositivo que implementa la relación cooperativa esté equilibrado desde dicho punto de vista; que los costes sean proporcionados atendiendo a los beneficios que se obtendrán. Obviamente, cada empresa valorará costes y beneficios de manera diversa, y se encontrarán también en una situación diferente, por lo que algunas estarán dispuestas a entrar en la relación cooperativa y otras no.

El carácter sinalagmático de los dispositivos bilaterales mediante los que se instrumenta la relación cooperativa es un dato muy importante para garantizar su eficacia. No sólo la relación cooperativa en su conjunto, sino los principales mecanismos específicos (como los mecanismos de consulta previa¹⁵⁵) están configurados de acuerdo con esta lógica. Una de las principales ventajas que se ofrecen a las empresas es la determinación, de manera anticipada, de los efectos tributarios de una determinada operación, algo muy útil para una correcta gestión del riesgo. Pero para que ese mecanismo pueda funcionar (y, ante todo, para que la respuesta administrativa sea válida para el futuro¹⁵⁶) es necesario que la empresa actúe de manera transparente, comunicando todos los elementos y datos que puedan ser necesarios para la labor de la Administración. Esta se asegura así disponer de información de relevancia tributaria.

Otra importante fuente de eficacia de los instrumentos de *soft law*, y al que ya hemos hecho referencia, es su formulación en un modo colaborativo (lo cual los dota de mayor legitimidad). Las normas de *soft law* se producen al margen de las reglas de cambio del ordenamiento estatal, a través de un diálogo particularmente intenso entre las Administraciones tributarias, las empresas y, en su caso, los intermediarios fiscales. El grado de estructuración de este diálogo es variable.

De entre las experiencias analizadas, tal vez Países Bajos sea aquella donde la formalización es menor. Existe una larga tradición de diálogo y consulta entre las instituciones y los grupos más representativos de la sociedad civil, a la que se hace referencia con la palabra “*polder*”, y que ha sido señalada como la base cultural de la relación cooperativa en ese Estado (HAPPÉ, 2007: 541). Probablemente, el hecho de que este diálogo constituya un elemento socialmente consolidado es lo que hace que no sea ne-

¹⁵⁴ Véase el epígrafe 1.3 del primer capítulo.

¹⁵⁵ Véase el epígrafe 1.2.1 del tercer capítulo.

¹⁵⁶ El carácter vinculante o no de una respuesta administrativa de carácter informal es una cuestión compleja, que analizaremos en detalle en el tercer capítulo.

cesaria la creación de estructuras específicas para su desarrollo.

En el ámbito de la OCDE, el diálogo se realiza a través de un organismo privado, el BIAC, al que se le reconoce un estatus especial. La OCDE considera que el BIAC es representativo del sector empresarial de los países miembros y le concede la función de interlocutor permanente.

El principal órgano de la OCDE responsable para el tratamiento de los asuntos tributarios es el Comité de Asuntos Fiscales (*Committee on Fiscal Affairs*), compuesto por altos funcionarios de los Estados miembros expertos en materia tributaria, así como observadores de algunos estados no miembros. La relación cooperativa se ha desarrollado en el Foro de Administración Tributaria (FAT), creado en 2002, cuyo objetivo es promocionar la cooperación entre las administraciones estatales y tratar específicamente la forma de desarrollar buenas prácticas en la administración tributaria.

El Comité de Asuntos Fiscales y el Foro de Administración Tributaria forman parte de lo que RIXEN (2008: 20-21) denomina una “expertocracia” transgubernamental con un acceso limitado de la sociedad civil, que en materia tributaria sólo participa de manera oficial a través del BIAC. Este es el marco en el que se ha desarrollado el estudio de la relación cooperativa, según afirma la Declaración de Seúl. El documento *Study on the Role of the Tax Intermediaries* fue dirigido por un equipo de análisis compuesto por representantes de la Administración tributaria británica y de la Secretaría de la OCDE, con la participación de todos los miembros del FAT y consultas al sector privado, entre los que se destaca el papel del BIAC¹⁵⁷.

RIXEN señala que la “despolitización” de la cooperación internacional en materia tributaria, unida al carácter formalmente “técnico” de las discusiones en el seno de la OCDE, aconsejan limitar la participación de la sociedad civil; podría hacerlo, sin perder legitimidad, gracias a la *auctoritas* (de nuevo, técnica) que disfruta en la materia¹⁵⁸. La intervención del sector empresarial sí es más frecuente y, en el caso concreto de la relación cooperativa, insoslayable; ya que, en último término, son actores de dicha relación.

El diálogo entre la OCDE y organizaciones privadas como el BIAC ha recibido una valoración positiva, en la medida en que implica una influencia y un aprendizaje

¹⁵⁷ Según el Comunicado de Ciudad del Cabo, en sus páginas 2 y 3, “El estudio se inició hace más de quince meses bajo la dirección de representantes de la Administración Tributaria del Reino Unido (HM Revenue and Customs) y de la Secretaría de la OCDE, en adelante denominado “Equipo de Análisis”. Todos los miembros del FAT han participado en el estudio y han consultado la opinión del sector privado. Varios miembros del ámbito contable y jurídico, junto con asociaciones empresariales que incluían al [BIAC] han aportado información y valiosa asesoría según ha ido avanzando el estudio”.

¹⁵⁸ “The OECD, while it can certainly not take binding decisions, has developed into the most well-known and most important forum for discussion of international tax policy because of its access to sufficient resources and its disposition over a large body of expertise. A stronger inclusion of civil society actors would thus endanger the OECD’s present status. In the first place, activists and their arguments could disrupt the presumably depoliticized discussion of technical-administrative details. Most importantly, this would contradict the interests of its member countries, whose desire it is to handle tax policy matters foremost as a national concern and to achieve nothing more on the international level than a sovereignty-preserving coordination of different national tax systems (2008: 23).

mutuos (WISE, 2008: 187). Con todo, se crea un problema de legitimidad que está asociado con la exclusión de otros grupos de contribuyentes de la relación cooperativa y con el riesgo de que los agentes participantes accedan a una posición privilegiada, problema sobre el que insistiremos en el cuarto capítulo.

Al analizar el papel de la OCDE, la doctrina ha sido también crítica con la falta de transparencia de los debates que se desarrollan en su seno (CHRISTIANS, 2010, 33-34). Aunque estas críticas se dirigen, sobre todo, a una OCDE que estaría sustituyendo la labor de los parlamentos sin tener suficiente legitimidad para ello, en el caso de la relación cooperativa esta objeción pierde parte de su fuerza porque, en el caso de la relación cooperativa, las funciones que se arroga la OCDE pertenecen, en el ámbito interno, a la Administración. Con todo, la transparencia es un elemento fundamental para el control de cualquier poder público y la opacidad del proceso (cuasi) legislativo de la OCDE dificulta la discusión pública y el control democrático sobre asuntos que interesan a la sociedad en su conjunto. Es el mismo problema que señalamos antes al afirmar que el acceso de la sociedad civil a los espacios de discusión de la OCDE es excesivamente limitado.

Otro mecanismo, más estructurado, es la creación de foros de diálogo. Encontramos esta iniciativa incluso en la Unión Europea. En este sentido, es del mayor interés la Decisión de la Comisión de 3 de julio de 2012 por la que se crea el Foro de la UE sobre el IVA¹⁵⁹ y que consideramos una manifestación de relación cooperativa. El considerando segundo de la Decisión hace referencia al papel fundamental que desempeñan los contribuyentes para el buen funcionamiento del sistema del IVA y “el hecho de que su relación con las autoridades debe basarse en la confianza” como forma de alcanzar, entre otros objetivos, una reducción en los costes de gestión del sistema. Las bases de esta relación serían el cumplimiento voluntario, el análisis de riesgos y un seguimiento continuado.

En Gran Bretaña¹⁶⁰ y en España se han creado foros de grandes empresas. En ambos casos, se trata de organismos de composición mixta (representantes de las corporaciones de mayor tamaño y de la Administración tributaria) que se reúnen periódicamente con el objetivo de mejorar la relación entre ambas partes, facilitar que la Administración entienda el entorno en que operan las empresas y los asuntos que son del interés de estas; tratar asuntos de política fiscal y hacer más eficaz la aplicación del sistema tributario.

Vemos, en resumen, que la producción colaborativa del *soft law*, a través de mecanismos como los que acabamos de señalar, y el carácter sinalagmático de muchos de los instrumentos a través de los que se lleva a la práctica son las principales fuentes de

¹⁵⁹ DO C 198, de 6 de julio de 2012, páginas 4-6.

¹⁶⁰ En la página <http://www.hmrc.gov.uk/businesses/bustaxforum.htm> se describe la composición y objetivos del *Business Tax Forum* británico y se recogen las actas de sus reuniones [página consultada el 26 de septiembre de 2013].

eficacia de estas normas, jurídicamente no vinculantes desde la perspectiva estatal.

Estas reflexiones atienen a la perspectiva de la Administración tributaria, cuya función es la de fomentar el cumplimiento de las normas fiscales y que tienen que afrontar el problema central de la falta de eficacia de la norma. Por el contrario, el interés de las empresas (que puede ligarse con el principio de seguridad jurídica) es clarificar hasta qué punto puede tener una confianza razonable en que la Administración cumplirá con las expectativas que reflejan las normas de *soft law*.

Para dilucidar dicho problema, que es central en este trabajo y que ahora sólo esbozaremos, resulta decisiva la integración del *soft law* en el conjunto del sistema de fuentes y los posibles efectos jurídicos que puedan derivarse de ella. La interacción de las normas de *soft law* con las normas de *hard law* que las integran en el ordenamiento (SARMIENTO, 2006) o con los principios generales del derecho (INGELSE, 1993: 84-85) puede producir un efecto vinculante que variará en función de las circunstancias específicas. Aunque la controversia está abierta¹⁶¹, consideraremos que la vinculatoriedad jurídica no es un concepto binario, sino una cuestión de grado.

SHAFFER y POLLACK (2010: 744) han afirmado que el *soft law* y el *hard law* pueden complementarse cuando exista un acuerdo en los objetivos y términos de la colaboración entre las partes (en este caso, Administración y contribuyentes) y que no existan contradicciones de fondo entre uno y otro tipo de normas. La cuestión debe analizarse preferentemente en relación a cada supuesto específico, tal y como haremos luego; pero sí es interesante destacar desde este momento algunas ideas básicas señaladas por SARMIENTO (2006), y que suscribimos. Se basan en la auto-vinculación de los poderes públicos, y por tanto son aplicables cuando la Administración dicte principios o normas de *soft law* que deban influir en su propia conducta.

En primer lugar, el *hard law* deberá interpretarse, en la medida en que sea posible, de acuerdo con los dispositivos de *soft law* que se hayan creado. Esto es una exigencia del principio de seguridad jurídica, puesto que un mecanismo de *soft law* genera expectativas en sus destinatarios que deben satisfacerse, bajo determinadas en la medida en que ello no implique una violación de la norma (lo contrario implicaría permitir actuaciones arbitrarias de los poderes públicos, algo prohibido por el artículo 9.3 de la Constitución).

En segundo lugar, cuando no sea posible la interpretación conforme, podría llegar a producirse una responsabilidad extracontractual de la Administración, siempre que concurren los requisitos previstos en la Ley.

Estos dos ejes nos servirán como base de cualquier análisis de las diversas disposiciones de *soft law* a través de las que se implementa la relación cooperativa; y ello a la luz, como anticipamos, de cada caso concreto.

¹⁶¹ Véase VEGA (2012: 10-11), que recoge argumentos a favor de una y otra postura.

Es importante también apuntar en este momento la importancia de diferenciar entre las normas de *soft law* y los posibles actos administrativos, o actividad administrativa en un sentido más general, que puedan producirse en aplicación de dichas normas. Trataremos los posibles efectos de dicha actividad también a la luz del caso concreto y, también, a la luz de los principios de seguridad jurídica y protección de la confianza legítima. Sin embargo, la aplicación de estos principios en uno y otro caso es diferente, puesto que la naturaleza de una norma de *soft law* y la de un acto administrativo no son comparables y sus efectos no deben confundirse.

Capítulo 2

La construcción de la relación cooperativa en España

Hemos analizado los aspectos generales de la construcción de la relación cooperativa; ahora vamos a centrarnos en este proceso en el ámbito español. La propia construcción de la relación cooperativa es, precisamente, cooperativa; se produce a través de un diálogo intenso y parcialmente estructurado entre la Administración tributaria y determinados obligados tributarios: las corporaciones de mayor tamaño adscritas al Foro de Grandes Empresas. El diálogo entre la Administración estas corporaciones tiene como base constitucional el principio de participación; como base legal, en cierta medida, la colaboración social en la aplicación de los tributos, regulada fundamentalmente en el artículo 92 LGT.

Con el fin de ofrecer un análisis fundamentalmente jurídico (aunque entrelazado con otras disciplinas), vamos a subrayar las conexiones de la experiencia española con el ordenamiento jurídico estatal y, en especial, con la Constitución. Junto al principio de participación, en sus diferentes manifestaciones, como base de la relación cooperativa, analizaremos cómo los principios o compromisos administrativos que, según la OCDE, fundamentarían la relación cooperativa se relacionan con principios constitucionales. Estos principios están muy vinculados con el de buena administración.

Existen también otras conexiones con la legislación española, fundamentalmente con el capítulo primero, titulada “principios generales”, del título III de la Ley General Tributaria. La sección segunda (artículos 85 a 91) regula las actuaciones administrativas de información y asistencia a los obligados tributarios. Constituyen el punto de partida desde el que la Administración podría ofrecer seguridad jurídica a las grandes empresas, mediante la información sobre criterios administrativos, el régimen, clasificación o calificación tributaria de determinadas actividades u operaciones, o la valoración a efectos fiscales de determinados elementos patrimoniales. Hemos señalado también que la sección tercera de este título III (artículos 92 a 95), relativa a la colaboración social en la aplicación de los tributos, es de la mayor relevancia porque establece los fundamentos legales para la colaboración entre el sector privado y la Administración tributaria u otras administraciones públicas.

El diálogo que articula la relación cooperativa y que toma el Foro de Grandes empresas como elemento central se concreta en España a través del Código de Buenas Prácticas Tributarias. El Código es un ejemplo del segundo de los modos de puesta en marcha de la relación cooperativa según el estudio sobre intermediarios fiscales de la OCDE, puesto que tiene carácter multilateral.

1. EL FORO DE GRANDES EMPRESAS COMO MARCO PARA LA COLABORACIÓN SOCIAL EN LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

Para profundizar en la experiencia española, consideramos imprescindible analizar el funcionamiento del principal órgano de producción de normas de *soft law* en la relación cooperativa, que es el Foro de Grandes Empresas. El artículo 92 LGT prevé la colaboración en la aplicación de los tributos de entidades públicas, entidades privadas o entidades semipúblicas (“*instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales*”). Aunque el principio de participación, en el marco de un Estado democrático, debe tender a englobar a todos los ciudadanos y grupos (tal y como se establece en el artículo 9.2 CE), SÁNCHEZ MORÓN destaca que lo que se ha producido es una participación selectiva de determinados agentes sociales y grupos económicos en la vida pública (2008: 226). Este foro se incardina en dicha tendencia a una participación limitada desde un punto de vista subjetivo.

La actualización del Plan de Prevención del Fraude de 2008, que es la que introdujo expresamente el concepto de relación cooperativa en el sistema español, preveía su implementación con un número reducido de grandes empresas en dos fases. La primera, que se realizaría de forma inmediata, implicaría la creación de un foro de discusión con los grandes contribuyentes; la segunda, la posible implantación de un marco especial a través del cual la Administración proporcionaría a las empresas un criterio sobre las consecuencias fiscales de sus operaciones, a cambio de un compromiso de apertura y transparencia. La primera fase se culmina con la creación del Foro de Grandes Empresas¹⁶², que es el órgano en el que se producen las normas de *soft law* que permiten implementar la siguiente fase. Por su parte, el Código de Buenas Prácticas Tributarias destaca entre las normas que se integran en la segunda etapa.

1.1. LA EVOLUCIÓN DEL CONCEPTO DE “COLABORACIÓN SOCIAL”

Es oportuno analizar el concepto de colaboración social para analizar hasta qué punto la relación cooperativa se inserta en él. En última instancia, la relación cooperativa tiene como objetivo mejorar la aplicación de la norma reforzando el cumplimiento voluntario (a cuyo servicio se encuentran el fomento de la participación de los obligados tributarios en la aplicación de la norma y la simplificación). Esta idea se incorpora a la colaboración social sólo en 1995, como veremos ahora.

En la Ley General Tributaria de 1963, la colaboración social –regulada en sus artículos 96 a 100– consistía en la intervención de los contribuyentes en el régimen de estimación objetiva de las bases tributarias y, sobre todo, la distribución individual de bases y cuotas, de acuerdo con el sistema tributario de “evaluaciones globales” vigente

¹⁶² Las conversaciones para su constitución comenzaron tras el Acuerdo del Consejo de Ministros de 14 de agosto de 2008.

entre 1958 y 1978. La colaboración social está estrechamente relacionada con dicho sistema, implantado a través de la ley de presupuestos para 1958-1959 y que es una respuesta a las necesidades de recaudación del Estado, así como a una percepción de excesiva conflictividad, elevado fraude tributario y alta presión fiscal indirecta (COMÍN y VALLEJO, 2012: 156).

Las evaluaciones globales se realizaban a través de las Entidades o grupos de contribuyentes encuadrados en la Organización Sindical o en Colegios Oficiales profesionales; así como Juntas y Comisiones de composición mixta de funcionarios y contribuyentes. El hecho de que el Foro de Grandes Empresas tenga también una composición mixta de funcionarios y contribuyentes no debe llevar a engaño. En primer lugar, no tiene la naturaleza de órgano administrativo, ya que encontramos una arquitectura que transcurre en el margen del sistema jurídico, en la forma de instrumentos de *soft law*. En segundo lugar, como veremos a continuación, los principios inspiradores de la colaboración social en 1963 y los que se introducen en 1995 son muy diferentes.

La exposición de motivos de la LGT de 1963 dedicó algunas líneas a presentar la colaboración social. La intervención corporativa en la actividad tributaria constituía un elemento básico en el sistema tributario, que implicaba

“incorpora[r] a la ordenación general del Derecho tributario el principio de organización social y política que supone la colaboración del contribuyente, como parte de un conjunto profesional, en la gestión de los tributos”.

Curiosamente, en la Ley de 1963 encontramos la misma crítica a la “relación básica” entre Administración y contribuyentes de la que parte la relación cooperativa, aunque desde puntos de partida muy diferentes:

“El planteamiento liberal de la gestión tributaria como un proceso en el que se enfrentan y contraponen el contribuyente individualizado y la Administración, tiene que ser por fuerza superado para convertirse en un procedimiento de colaboración a un fin común, en el que aquel figure como miembro de su profesión con todos los derechos, deberes y responsabilidades consiguientes”.

Existen diferencias de calado en relación al paradigma desde el que se critica la “relación básica”. La Ley General Tributaria de 1963 se redacta desde un planteamiento organicista y antiliberal, en el marco de un Estado corporativista. Su propia exposición de motivos afirma que la colaboración social se inspira “*en un principio esencial de la doctrina política del Estado español*”; y es, en efecto, plasmación de una doctrina nacionalsindicalista¹⁶³. La participación de los contribuyentes en la gestión tributaria se

¹⁶³ MARTÍN MARTÍN define el orden nacionalsindicalista como “la integración orgánica de la comunidad en el Estado, la vigorización de las instituciones estatales mediante la inserción en ellas de las fuerzas colectivas” (2011: 197). Según COMÍN y VALLEJO, “los Sindicatos, en la concepción nacionalsindicalista –mantenida durante el franquismo–, eran un órgano activo de la comunidad política y un instrumento cualificado del intervencionismo estatal” (2012: 160). Estos dos autores señalan que Navarro Rubio, el Ministro de Hacienda que impulsó la reforma, afirmó ante las Cortes que el nuevo régimen de

realizaba a partir de “*la naturaleza corporativa del régimen, expresada en la organización de empresarios y trabajadores en un Sindicato único, estructurado de forma vertical en grandes ramas sectoriales*” (COMÍN y VALLEJO, 2012: 160).

La colaboración social regulada en la LGT de 1963 dejó de ser aplicable tras la eliminación de las evaluaciones globales y convenios con grupos de contribuyentes en 1978. La Ley 25/1995, de 20 de julio, modificó el artículo 96, dándole una redacción similar a la del vigente artículo 92 LGT¹⁶⁴. La exposición de motivos de la norma no se refiere a esta reforma específica: la razón es que la modificación del artículo 96 no estaba prevista en el proyecto de Ley que se remitió a las Cortes. Fue introducida a través de una enmienda propuesta por el Grupo Socialista, incorporada al informe de la ponencia con el criterio favorable de los grupos parlamentarios Popular y Catalán y luego ratificada en el Dictamen de la Comisión (PONT MESTRES y PONT CLEMENT, 1995: 155).

La justificación de la enmienda en la Ley 25/1995 hacía referencia a la voluntad de “*potenciar la colaboración social en la gestión de los tributos para fomentar, de esta manera, el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias*”¹⁶⁵. Es aquí cuando se adopta una nueva idea de colaboración social como instrumento de impulso del cumplimiento voluntario, que refleja una postura menos intervencionista y es coherente con una concepción política más individualista. La Ley General Tributaria de 2003 revisó la sistemática del artículo 96, que pasaba a ser artículo 92 en el nuevo texto; pero sin introducir grandes cambios de fondo.

La relación cooperativa, aunque tenga carácter grupal, está en línea con la “colaboración social” tal y como se plantea en 1995 y no con la introducida en la LGT de 1963 y vigente hasta 1978. La relación cooperativa no niega los conflictos entre clases sociales y no tiene una concepción “orgánica” de la sociedad. Existen intereses enfrentados (la relación cooperativa se ha calificado como un “matrimonio de conveniencia”) y, a partir del reconocimiento de la posibilidad de que el conflicto surja, se insiste en la necesidad de gestionarlo adecuadamente. La comunidad social no se integra en el Esta-

evaluaciones implicaba adecuar el sistema tributario a los principios del Movimiento.

¹⁶⁴ Afirma el artículo 96, en la redacción que se le dio entonces:

“1. La colaboración social en la gestión de los tributos podrá instrumentarse a través de acuerdos de la Administración tributaria con entidades, instituciones y organismos representativos de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales.

Dicha colaboración podrá referirse, entre otros, a los siguientes aspectos:

- a) Campañas de información y difusión.
- b) Educación tributaria.
- c) Simplificación del cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios.
- d) Asistencia en la realización de declaraciones.
- e) Régimen de estimación objetiva de bases tributarias.

2. Asimismo, la colaboración social podrá llevarse a cabo mediante la participación de las entidades, instituciones y organismos a que se refiere el apartado 1 en la configuración de los principios inspiradores de las reformas tributarias [...]”

¹⁶⁵ Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, V Legislatura, Serie A, núm. 92-7, de 15 de marzo de 1995, pág. 42.

do, sino que existe cierta distancia entre ambos¹⁶⁶. La idea de subsidiariedad a que tantas veces hemos hecho referencia está llamada a reforzar la autonomía de los grupos sociales. La colaboración social tiene, además, un carácter totalmente voluntario.

En el caso español, la relación cooperativa se pone en práctica en el Foro de Grandes Empresas. La actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal, de 18 de noviembre de 2008, previó introducir un “Marco general de relación con los grandes contribuyentes”¹⁶⁷, que se considera deudor de los estudios de la OCDE y que se concretaría, entre otras medidas, en la

“Creación de un Foro de discusión con los grandes contribuyentes en el que se analicen, a través de reuniones conjuntas o sectoriales, los principales problemas que se plantean en la relación entre las grandes empresas y la administración tributaria y se valore la extensión del modelo de relación cooperativa”.

Las normas de funcionamiento del Foro¹⁶⁸ se refieren a la promoción de “*una mayor colaboración entre las empresas y la Administración tributaria del Estado, basada en los principios de transparencia y confianza mutua*”. Estas normas de funcionamiento constituyen un código de auto-organización, aprobado por consenso entre los integrantes del Foro y modificable a través del mismo mecanismo. El Foro está destinado al estudio y puesta en común de “*los problemas generales que puedan plantearse en la aplicación del sistema tributario*”, siempre según las normas de funcionamiento.

El ámbito de actuación del Foro de Grandes Empresas se organiza en torno a cuatro áreas que, a la vista de las normas de funcionamiento, podrán incrementarse (el elenco está encabezado por la expresión “entre otras”). Los cuatro bloques son: primero, la mejora de la relación entre la AEAT y las empresas y el establecimiento de canales fluidos de comunicación; segundo, la simplificación y favorecimiento del cumplimiento de las obligaciones fiscales; tercero, el estudio de cambios normativos y adaptación a los mismos; cuarto, la evaluación de la actuación interna de las empresas en relación con la aplicación del sistema tributario¹⁶⁹.

El Foro y su objetivo último –la puesta en marcha de la relación cooperativa– son un ejemplo de colaboración social tal y como se regula en el artículo 92 LGT y en los artículos 79 a 81 RAT. Estos artículos, sobre la base de los principios que hemos ya analizado, determinan el ámbito objetivo y subjetivo de la colaboración social. En ambos casos, dicha determinación queda abierta. Pueden ampliarse a través de la interven-

¹⁶⁶ Analizaremos, en el epígrafe 3 del cuarto capítulo, el modelo de Estado al que parece corresponder la relación cooperativa, de acuerdo con los principios que la inspiran; un “Estado articulador”.

¹⁶⁷ Antes, el Acuerdo del Consejo de Ministros de 14 de agosto de 2008 previó el establecimiento de contactos directos con los Consejos de Administración de las grandes empresas y la creación de un foro de empresas.

¹⁶⁸ Normas de funcionamiento del Foro de Grandes Empresas, modificadas en la 3ª sesión del Pleno, de 20 de julio de 2010. Puede accederse a través del portal web de la Agencia Tributaria, en Inicio > Empresas y profesionales > Foro Grandes Empresas > Normas de Funcionamiento

¹⁶⁹ Epígrafe II.1 de las Normas de funcionamiento del Foro.

ción del Ministro de Hacienda¹⁷⁰ de conformidad con los artículos 79.1.f) RAT, en relación con el ámbito objetivo, y 80 RAT, sobre el ámbito subjetivo. En el caso de la relación cooperativa, fue un Acuerdo del Consejo de Ministros, de 14 de agosto de 2008, el que determinó el establecimiento de contactos directos con los Consejos de Administración de las grandes empresas y la creación de un foro de empresas con estos contribuyentes para debatir temas del su interés, como “*la reducción de las cargas administrativas asociadas al cumplimiento de los requerimientos de información*”.

Desde un punto de vista subjetivo, el artículo 92.1 LGT se refiere simplemente a “*los interesados*”, que colaborarán “*en los términos y condiciones que reglamentariamente se determinen*”. Se trata de una remisión muy amplia al reglamento, posible porque el principio de legalidad tiene escasa virtualidad en este campo. El artículo 79 RAT desarrolla el ámbito subjetivo de la colaboración social, estableciendo una lista abierta con diferentes grupos de sujetos. La letra más adecuada para adscribir la relación cooperativa sería la e), que se refiere a las “*personas o entidades que realicen actividades económicas, cuando su localización geográfica o red comercial pueda ayudar a la consecución de los fines de la Administración tributaria*”. Sería necesario, con todo, una interpretación amplia, porque no son la localización geográfica o la red comercial de las grandes empresas, *stricto sensu*, las que ayudan a la Administración en la aplicación del sistema tributario. Sin embargo, estos términos pueden interpretarse como reflejo del carácter transnacional de estas empresas, elemento relevante para la integración en el Foro. Y, en cualquier caso, no habría reproche jurídico alguno si entendemos que el Acuerdo del Consejo de Ministros de 14 de agosto de 2008, que establece qué tipo de contribuyentes se invitarán para participar en el Foro, da cumplimiento al artículo 79.1.f), que prevé la intervención del Ministro de Hacienda para ampliar el ámbito subjetivo de la colaboración social en la aplicación de los tributos.

El ámbito objetivo de la colaboración social se regula en el artículo 92.3 LGT. De nuevo, como en el artículo 79 RAT, se trata de una lista abierta. Hay, en este caso, dos elementos que están vinculados con la relación cooperativa. El primero es la letra a) del artículo 92.3, que prevé la “*realización de estudios o informes relacionados con la elaboración y aplicación de disposiciones generales [...]*”¹⁷¹; también la letra c), relativa a la “*simplificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias*”, puede vincularse con la relación cooperativa. Es precisamente esta simplificación la que se establece como objeto, entre otros, del Foro de Grandes Empresas. Su mención expresa se com-

¹⁷⁰ La referencia al Ministro de Economía y Hacienda debe entenderse realizada al Ministro que tenga las competencias en materia de Hacienda.

¹⁷¹ La LGT de 1963, en el momento en que se comenzaron los análisis para su reforma que desembocaron en la Ley de 2003, contenía un artículo 96.2 que afirmaba que “*la colaboración social podrá llevarse a cabo mediante la participación de las entidades, instituciones y organismos a que se refiere el apartado 1 en la configuración de los principios inspiradores de las reformas tributarias*”. El Informe para la reforma de la Ley General Tributaria de 2001 consideró que este aspecto “*deb[ía] regularse dentro de los principios que inspiran la normativa tributaria*”; pero el artículo 3 LGT, finalmente, no contiene ninguna disposición en este sentido. Lo que se hizo fue integrarlo junto con el resto de aspectos a que se podría referir la colaboración social.

prende al ver que el Acuerdo del Consejo de Ministros tenía como objetivo la aprobación de medidas a corto plazo para reducir cargas administrativas.

1.2. ESTRUCTURA Y FUNCIONAMIENTO DEL FORO DE GRANDES EMPRESAS

El foro tiene carácter “*informal, asociativo, flexible y desburocratizado*” según la nota informativa disponible en el portal *web* de la Agencia Tributaria¹⁷². No puede considerarse, por tanto, órgano administrativo; ni tampoco se trata de un órgano semi-público que ejerza funciones administrativas. No es más que un foro de diálogo que se ha dotado de estabilidad y ciertas reglas de auto-organización, y que sólo puede emitir sugerencias, orientaciones o reglas no exigibles jurídicamente. Según el epígrafe II.1 *in fine* de las normas de funcionamiento del Foro, “*Los acuerdos adoptarán la forma de informes o recomendaciones [...] por lo que carecerán de efectos jurídicos vinculantes*”.

El Foro está compuesto por representantes de la Administración tributaria y de las grandes empresas, en ambos casos a un alto nivel. Por parte de la Administración habrá un total de siete miembros: el Presidente de la AEAT, que será presidente del Foro; el Director de la AEAT, que será vicepresidente del Foro; los titulares de los Departamentos de Gestión Tributaria, Inspección Financiera y Tributaria, Recaudación y Aduanas e Impuestos Especiales; y el Delegado Central de Grandes Contribuyentes. Aunque en un primer momento la Administración se planteó la inclusión de un miembro de la Dirección General de Tributos (y las empresas lo sugirieron en la primera reunión del Foro¹⁷³), se optó por no hacerlo con carácter permanente, sin descartar su participación en algunos grupos de trabajo y ocasionalmente en alguna reunión del Pleno.

Hay también un representante de cada empresa participante. La primera reunión del Foro, celebrada el 10 de julio de 2009, contó con la asistencia de 27 empresas. Tal y como señala también la nota informativa, la Administración estableció contacto con un conjunto de empresas adscritas a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes que, por sus características, se consideraban representativas de todas ellas. La búsqueda de un grupo representativo pero pequeño se basó en motivos de agilidad (aunque en comparación con la experiencia británica, se trata de un grupo numeroso que, además, se ha visto luego incrementado).

El representante de la empresa deberá ser un miembro del Consejo de Administración o un miembro de la empresa expresamente designado para su representación ante el Foro (en la práctica, es frecuente que se trate miembros del Departamento Fiscal¹⁷⁴). En el borrador inicial se preveía que el representante de cada empresa fuera

¹⁷² Puede accederse a través del portal *web* de la Agencia Tributaria, en Inicio > Empresas y profesionales > Foro Grandes Empresas > ¿Qué es el Foro?

¹⁷³ Acta de la primera reunión del Foro de Grandes Empresas, de 10 de julio de 2009, pág. 2.

¹⁷⁴ Así se extrae de la lectura de las actas de cada sesión.

un miembro del Consejo de Administración en todo caso; pero durante el debate sobre dicho borrador, algunas empresas consideraron que sería más conveniente que representara a las empresas el Director del Departamento Fiscal¹⁷⁵. La redacción final, como puede apreciarse, es una solución de compromiso. Existe, en este sentido, una tensión entre el carácter técnico de muchos de los asuntos que se tratan y la voluntad de involucrar a los miembros del Consejo de Administración en los trabajos del Foro. Lo más conveniente sería, a nuestro entender –y esa era la idea inicial de la Agencia– que la intervención de los especialistas fiscales se reservase para los grupos de trabajo, de carácter técnico; y que en el Pleno, cuya función es decisoria, estuvieran representantes del Consejo de Administración. En la práctica, como se extrae de la lectura de las actas, se está permitiendo que las empresas, si lo desean, acudan a las reuniones del Pleno con dos representantes (un miembro de alto nivel y un asesor en temas jurídico-tributarios).

La estructura organizativa del Foro es sencilla: funciona mediante un Pleno y grupos de trabajo. Además, existe una Secretaría Técnica compuesta por un funcionario designado por el Director General de la Agencia tributaria y un representante de las empresas, que será rotatorio por períodos anuales.

A grandes rasgos, el Pleno identifica las problemáticas concretas que interesan a la relación entre estos grandes contribuyentes y la Administración, las cuales se analizan en el grupo de trabajo correspondiente (cuya naturaleza es más técnica). Luego, el grupo de trabajo propondrá soluciones al Pleno y éste adoptará las decisiones definitivas. El Presidente realiza una labor de coordinación y la Secretaría Técnica, de apoyo.

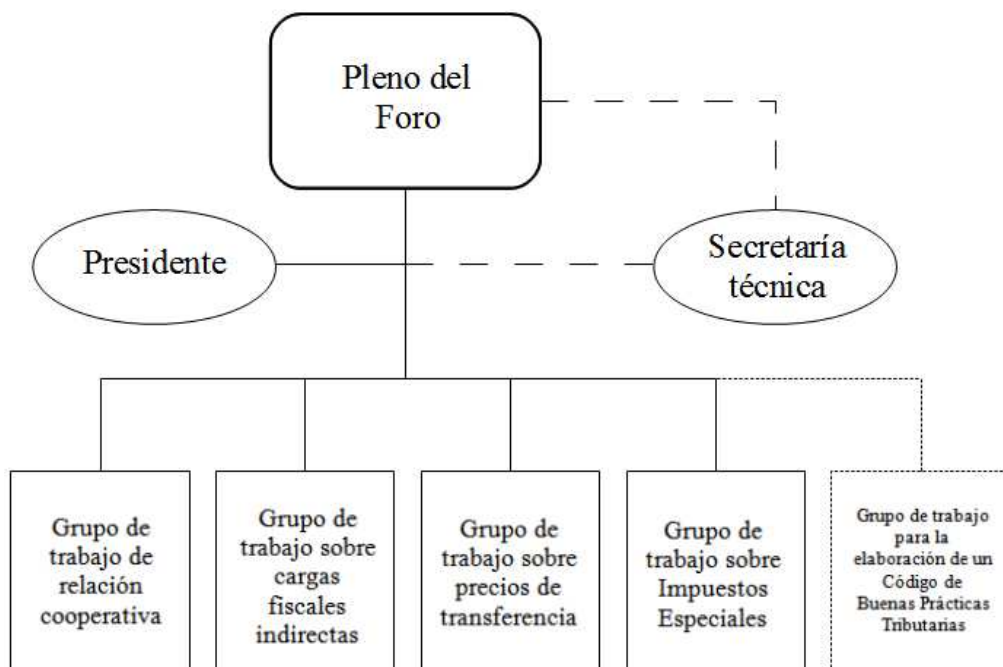


Figura 4: Organigrama del Foro de Grandes Empresas.

¹⁷⁵ Acta de la primera reunión del Foro de Grandes Empresas, de 10 de julio de 2009, pág. 5.

El Pleno es el órgano central del Foro. Está integrado por la totalidad de sus miembros, bajo la dirección de la Presidencia y asistido por la Secretaría Técnica. Se reúne con carácter ordinario al menos una vez cada semestre¹⁷⁶, previa convocatoria con una antelación mínima de quince días. Podrán convocarse sesiones extraordinarias a iniciativa de la Presidencia o de los representantes de, al menos, cinco empresas; el plazo entre la convocatoria y la celebración se reducirá en este caso a setenta y dos horas. Para la válida constitución del Pleno se establece un quórum del 50% tanto de los representantes de la Administración como de las empresas. Además, es necesaria la presencia de quienes representen a la Presidencia y a la Secretaría Técnica. Los acuerdos se adoptarán por consenso, algo que entendemos muy relevante para dotar de eficacia a unas disposiciones que no serán vinculantes jurídicamente.

La convocatoria se realiza siempre por la Presidencia, a través de la Secretaría Técnica; y no sólo contendrá el orden del día, sino que irá acompañada de la documentación pertinente sobre los temas que se tratarán. El orden del día se configura de manera participativa, bajo la coordinación de la Presidencia, de acuerdo con el apartado II.2.b) de las normas de funcionamiento. Su apartado II.4.a) afirma que corresponde a los miembros del Foro *“propon[er] al Presidente la inclusión de temas en el orden del día con suficiente antelación”*. En el caso de sesión extraordinaria a instancia de las empresas, estas deberán proponer desde el principio el orden del día de dicha reunión, de acuerdo con el apartado III.1.3.b). Finalmente, cabe destacar que en las sesiones ordinarias podrá deliberarse sobre cualquier tema no incluido en el orden del día, *“siempre que, a propuesta del Presidente, así se acuerde por los miembros presentes al comienzo de la sesión”*.

Corresponde a la Secretaría Técnica impulsar los trabajos del Foro, proponiendo temas a tratar y preparando la documentación relativa a los mismos, que se entregará a los participantes. Además, la Secretaría realizará los estudios, informes o trabajos que le encomienden el Foro o la Presidencia. En el apartado II.3.b) se hace una referencia expresa a la elaboración de *“estudios comparativos a nivel internacional sobre las materias propias del foro”* ya que, como hemos subrayado, la relación cooperativa se está impulsando a través de la puesta en común de buenas prácticas de un Estado a otro, en foros internacionales entre los que destaca el Foro sobre la Administración Tributaria de la OCDE.

Si la función del Pleno es la de identificar los problemas o cuestiones de interés para la relación entre la Administración y las grandes empresas, y adoptar las recomendaciones, declaraciones o compromisos pertinentes, los grupos de trabajo son los meca-

¹⁷⁶ Podemos señalar que no se ha respetado esta regla. Aunque en 2009 y 2010 sí se celebraron dos reuniones anuales, en 2011, 2012 y 2013 sólo ha tenido lugar una. La última reunión que consta en el sitio *web* de la Agencia Tributaria es de 29 de octubre de 2013. No se publica el acta de una reunión hasta su aprobación en la siguiente, lo cual hace que la publicidad de las actuaciones del Foro se demore bastante (en los últimos tiempos, todo un año). Consideramos que debería publicarse el acta tan pronto como fuera posible, señalando que se trata de un acta provisional.

nismos para realizar el trabajo más técnico.

Cada uno de los grupos de trabajo está compuesto por los representantes de algunas empresas y los representantes de un número variable de órganos de la Administración tributaria (y no sólo de la Agencia, ya que –entendemos que este dato es relevante– la Dirección General de Tributos ha estado o está representada en todos los grupos de trabajo creados, con excepción del grupo de relación cooperativa¹⁷⁷). La participación en los grupos de trabajo es “flexible”, según la nota informativa; en los cuatro grupos en funcionamiento hay entre 7 y 11 representantes empresariales¹⁷⁸ más el que está integrado en la Secretaría Técnica, que participa en todos los grupos.

Los grupos de trabajo son creados y, en su caso, suprimidos por el Pleno, a quien corresponde también delimitar el ámbito de acción de aquéllos, determinando “*sus cometidos, competencias y régimen de funcionamiento*”, según el apartado III.2.1 de las normas de funcionamiento; el apartado III.2.3 prevé además el establecimiento de un plazo temporal específico para el cumplimiento del encargo que se les haya encomendado. El resultado de los trabajos de los grupos se entregará al Presidente del Foro y se incluirá en el orden del día de la siguiente sesión del Pleno.

2. EL CÓDIGO DE BUENAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS

2.1. LOS “ACUERDOS DE ENTENDIMIENTO” PARA LA PREVENCIÓN DEL FRAUDE COMO ANTECEDENTE DEL CÓDIGO

El Código de Buenas Prácticas encuentra una suerte de antecesor en los “acuerdos de entendimiento” previstos en el Plan de Prevención del Fraude de 2005 y que son “*una fórmula para extender la colaboración social a la prevención del fraude*” que, antes de ese momento, no existían más allá del ámbito aduanero (véase la pág. 48 del Plan). Su objetivo es que empresarios, profesionales o asociaciones representativas colaboren con la Administración tributaria en el ámbito de la lucha contra el fraude fiscal.

Los acuerdos de entendimiento son un ejemplo de documento que podría haberse adscrito al artículo 92 LGT y su desarrollo reglamentario. El tipo de entidades que han suscrito tales acuerdos entran en el ámbito del artículo 79.1.c) RAT, que se refiere a “*instituciones y organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, labora-*

¹⁷⁷ La composición de los grupos de trabajo se recoge en la actualidad en la *web* de la Agencia Tributaria. Previamente se publicó una nota sobre la constitución de grupos de trabajo que explicitaba la composición del Grupo de Trabajo para la elaboración de un Código de Buenas Prácticas Tributarias (ya disuelto), del Grupo de Trabajo para el Análisis y la racionalización de cargas fiscales indirectas y del Grupo de Trabajo sobre Precios de Transferencia. En la tercera reunión del Foro, celebrada el 20 de julio de 2010, se constituyó un nuevo grupo de trabajo, sobre Impuestos Especiales, sin que constara en ese momento su composición. Ahora, como decimos, se ha hecho pública en la *web*.

¹⁷⁸ El máximo posible es de ocho representantes de la AEAT y otros ocho del sector empresarial, según se expresa en el acta de la primera reunión del Foro de Grandes Empresas, de 10 de julio de 2009, pág. 6; en las actas del Pleno no se recoge ninguna modificación de dicho criterio. Si esta regla sigue en vigor, se incumple en el caso del Grupo de Trabajo sobre Precios de Transferencia, que cuenta con 11 representantes empresariales.

les, empresariales o profesionales". En cuanto al ámbito objetivo, es cierto que la prevención del fraude no se prevé expresamente en la lista del artículo 92.3 LGT pero el artículo 80 RAT permite ampliarlo. Pese a ello, los acuerdos de entendimiento se han introducido, sin más, en el Plan de Prevención del Fraude elaborado por la AEAT, la cual parece que ha renunciado a seguir los cauces del artículo 92 LGT y su desarrollo reglamentario. Entendemos que esto no causa un problema de legalidad, puesto que estos acuerdos no tienen efectos jurídicos¹⁷⁹.

La estructura de los acuerdos de entendimiento es equivalente en todos los casos. Incluyen una identificación de las partes (los firman un representante de la Agencia Tributaria y otro de la entidad colaboradora) y una especie de preámbulo, redactado de manera similar en todos los casos, donde se identifican las partes y sus objetivos particulares, además de una referencia al Plan de Prevención del Fraude y a los beneficios de una colaboración corporativa o asociativa para evitar actuaciones fraudulentas. El contenido del acuerdo, como tal, también suele presentar una estructura análoga, que se distribuye en los siguientes epígrafes: objeto del acuerdo, ámbito, principios de la colaboración, objetivos del acuerdo, constitución de una comisión de seguimiento y disposiciones sobre la vigencia.

Queremos llamar la atención sobre algunos de estos elementos. En todos los acuerdos de entendimiento se destaca el carácter voluntario y no jurídicamente vinculante de las medidas que se prevén. La aplicación del acuerdo se realizará de acuerdo con un principio de proporcionalidad, pero *"no supondrá obstáculo a las facultades y competencias de la Agencia Tributaria en el marco de la legislación aplicable al control del fraude fiscal"*. Partiendo del respeto a la normativa, las empresas van más allá de lo que esta les exige¹⁸⁰.

Este tipo de acuerdos se sustancian, sobre todo, a través de mecanismos de comunicación para compartir informaciones relevantes para la prevención del fraude. Se subraya también el deber de confidencialidad de las partes, de acuerdo con la normativa sobre el secreto profesional, la protección de datos personales y el secreto comercial; y con la propia LGT.

En cada acuerdo de entendimiento se crea una "comisión de seguimiento" para la aplicación, supervisión y evaluación de los acuerdos, así como para la interpretación de sus preceptos. Por el contrario, no podrán en ningún caso analizar regularizaciones

¹⁷⁹ La Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo, única que desarrolla la colaboración social, se refiere a la presentación telemática de determinados modelos de declaración y otros documentos tributarios. Se observa que sí existe una normativa allá donde la colaboración social implica un supuesto de representación voluntaria del obligado tributario (al amparo del artículo 46 LGT, y especialmente su apartado 4) puesto que la incidencia en la esfera jurídica de los beneficiarios es clara.

¹⁸⁰ "Los Acuerdos de Entendimiento parten del principio de la voluntariedad en la colaboración, es decir, las asociaciones representativas de empresas y profesionales y otros agentes sociales y económicos colaboran porque desean hacerlo, aportando información más allá de lo que la normativa les impone", según la página 26 del Plan Integral de Prevención y Corrección del Fraude Fiscal, Laboral y a la Seguridad Social, de 5 de marzo de 2010.

concretas en curso o realizadas a contribuyentes concretos. Estas comisiones son mixtas, formadas por un número igual de representantes de la AEAT y de la entidad colaboradora.

Atendiendo a la configuración de estos acuerdos de entendimiento, no es irrazonable considerar que han servido como inspiración para redactar el Código de Buenas Prácticas Tributarias. Comparten su carácter voluntario, que la transparencia y colaboración sean sus principios inspiradores fundamentales, la existencia de comisiones de seguimiento que sólo realizan una supervisión general. Hay un doble enlace con la responsabilidad social corporativa: el primero, que en ambos casos se promueve la asunción de principios éticos de actuación que van más allá de las obligaciones legales; el segundo, que se considera que la suscripción del acuerdo mejorará la imagen de la entidad adherente ante la sociedad¹⁸¹.

2.2. ELABORACIÓN Y CONTENIDO DEL CÓDIGO DE BUENAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS

La elaboración de un Código de Buenas Prácticas Tributarias ha sido un objetivo del Foro de Grandes Empresas desde el primer momento. Inicialmente, la Administración tributaria preveía que solo contuviera los compromisos que adoptarían las empresas. Sin embargo, ya en la primera reunión del Foro estas señalaron que, junto con las buenas prácticas de los servicios fiscales de las empresas, el Código debería contener mejoras en los procedimientos tributarios, especialmente en el ámbito del control tributario¹⁸² (que es el más conflictivo y del que las sociedades ofrecieron una valoración más negativa en la encuesta que impulsó la Dirección General de Grandes Contribuyentes¹⁸³). Se puso de manifiesto que para que las empresas acepten el Código sería necesario que perciban una contrapartida por parte de la Administración tributaria. Así, se pidió que la Administración aporte confianza a las empresas a través del reforzamiento de los mecanismos que proporcionan seguridad jurídica, de la inmediatez en la contestación a consultas, de una mayor proximidad del control respecto del momento en que se realizan las operaciones y de un acercamiento a la realidad empresarial. También se espera una gestión moderna en cuanto al análisis de riesgos¹⁸⁴.

Por tanto, el carácter bilateral del Código es fruto de la influencia de las empresas en su proceso de elaboración. Como señala su introducción (equivalente a una exposición de motivos), contiene recomendaciones, voluntariamente asumidas por la Administración tributaria y las empresas. Entendemos que la Administración se compromete, en principio, a poner en práctica estas buenas prácticas también en relación a

¹⁸¹ “El prestigio e imagen derivado de la suscripción de los Acuerdos sería su principal elemento incentivador”, según la página 49 del Plan de Prevención del Fraude Fiscal de 2005.

¹⁸² Acta de la primera reunión del Foro de Grandes Empresas, de 10 de julio de 2009, págs. 3-4.

¹⁸³ “Nota informativa” sobre el Foro de Grandes Empresas disponible el sitio web de la AEAT, en Inicio > Empresas y profesionales > Foro Grandes Empresas > ¿Qué es el Foro?

¹⁸⁴ Acta de la primera reunión del Foro de Grandes Empresas, de 10 de julio de 2009, pág. 3.

las empresas no adheridas al Código: la “nota informativa” publicada en Internet¹⁸⁵ afirma que “*los acuerdos que se adopten en el Foro serán de aplicación general a todos los obligados tributarios afectados*”. Sin embargo, su materialización efectiva depende de una serie de circunstancias que iremos analizando luego: requiere que los obligados tributarios actúen de manera transparente y está condicionada por la disponibilidad de medios materiales suficientes por parte de la Administración.

Desde un punto de vista subjetivo, el Código de Buenas Prácticas no señala de manera expresa qué empresas podrán adherirse: encontramos una simple referencia genérica a “*las empresas que lo suscriban*”. Sabemos que sólo las personas jurídicas (nunca las personas físicas) podrán adherirse; se requiere, de manera implícita, ser sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades¹⁸⁶.

La exigencia de que la adhesión al Código se formalice mediante un acuerdo del Consejo de Administración u órgano equivalente¹⁸⁷ circunscribe su ámbito a las sociedades de capital, que actualmente están reguladas por el Real Decreto-Legislativo 1/2010 (o a aquellas entidades públicas empresariales que aplican también dicha norma salvo cuando ejerzan potestades administrativas, como ADIF¹⁸⁸). Normalmente se tratará de sociedades cotizadas, que también estarán sujetas a la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores. De hecho, el Código contiene una referencia al “informe anual de gobierno corporativo”, cuya presentación es obligatoria para las sociedades cotizadas; pero existen empresas adherentes que no lo están, entendiéndose en este caso que la referencia es al informe de gestión o la memoria¹⁸⁹.

Materialmente, el Código parece situarse en el escenario de grandes empresas que tienen carácter transnacional. La introducción afirma que respecto de “*aquellas con un componente internacional*” parece demandarse “*una mayor cooperación recíproca con la Administración Tributaria*”, además, existen disposiciones específicas relativas a los grupos de empresa [el epígrafe 3.2(4) contiene una disposición sobre las inspecciones de grupos]. El Acuerdo de la Comisión de Seguimiento de 8 de julio de 2011 establece que las entidades pertenecientes a un grupo de entidades podrá adoptar un único acuerdo de adhesión del grupo, a través de la entidad dominante, que vinculará a todas

¹⁸⁵ Inicio > Empresas y profesionales > Foro Grandes Empresas > ¿Qué es el Foro?

¹⁸⁶ Concretamente, el epígrafe 1.4 del Código dice: “Antes de presentar las cuentas anuales y presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades [...]”.

¹⁸⁷ Se recoge en el apartado 2 del Anexo del Código de Buenas Prácticas Tributarias.

¹⁸⁸ La Comisión de Seguimiento acordó, ante la solicitud de ADIF de suscribir el Código de Buenas Prácticas Tributarias, que pueden adherirse aquellas entidades pertenecientes a la Administración pero que están sujetas, fundamentalmente, al Derecho privado, como las entidades públicas empresariales (Acuerdos de la Comisión de Seguimiento del Código de Buenas Prácticas Tributarias en la sesión de 11 de febrero de 2011, págs. 3-4).

¹⁸⁹ Acuerdos de la Comisión de Seguimiento del Código de Buenas Prácticas Tributarias en la sesión de 5 de noviembre de 2010, pág. 2. Algunos ejemplos, entre las empresas actualmente adheridas, son El Corte Inglés o Mercadona. El Código, en su epígrafe 1.4, también se refiere a la “Comisión de Auditoría”: entendemos que se refiere al comité de auditoría, regulado en la disposición adicional decimoctava de la LMV, y que también es sólo preceptivo en el caso de las sociedades cotizadas (la intervención del comité de auditoría se prevé sólo en la medida en que este exista).

las entidades que lo componen; pero también podrán adherirse empresas del grupo a título individual.

Aunque parece que el Código de Buenas Prácticas Tributarias está dirigido a grandes empresas, en realidad no existe ninguna limitación explícita en el propio Código. Existe una limitación implícita, derivada del hecho de que se adopta en el ámbito del Foro de Grandes Empresas (aunque la participación en el Foro de Grandes Empresas no es un requisito: el tamaño del Foro está limitado por razones de operatividad, mientras que se espera que el mayor número de empresas posible suscriba el Código). La delimitación más clara del ámbito del Código se encuentra, en realidad, en la Actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal de 2008, puesto que lo incluye en el marco de “Nuevos cauces de relación con los grandes contribuyentes”.

Si consideramos “gran contribuyente” al que queda en todo caso bajo el ámbito de actuación de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, se tratará de aquellas personas jurídicas y entidades cuyo volumen de operaciones a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido o tributos equivalentes¹⁹⁰ haya superado los cien millones de euros durante cada uno de los tres ejercicios anteriores; o cuyo volumen de información suministrado a la AEAT haya superado los diez mil registros durante el mismo periodo, siempre que su ámbito territorial exceda el de una Comunidad o una Ciudad Autónoma¹⁹¹. Ahora bien: curiosamente, no se exige que la empresa esté necesariamente adscrita a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes¹⁹².

El Código tiende a interpretarse de manera flexible para incluir aquellas situaciones que podrían considerarse fronteras; pero esta interpretación flexible no debe desvirtualizar su sentido, derivado de la experiencia de relación entre la Administración y los grandes contribuyentes en que se inserta. La Comisión de Seguimiento se ha considerado competente en el pasado, en el caso de ADIF, para decidir sobre si una empresa cumple los requisitos generales para adherirse al Código; y entendemos que podría realizar un filtro similar en un futuro.

Las obligaciones del Código de Buenas Prácticas tienen naturaleza voluntaria y jurídicamente no vinculante. La voluntariedad se refiere al modo en que se asumen; la no vinculatoriedad, a la imposibilidad de instar su cumplimiento.

En lo que se refiere a la voluntariedad, el Código es un instrumento de *soft law*. No podría ser de otra forma, atendiendo a las características del Foro en que ha sido elaborado. Al no ser un órgano administrativo, sino una mera reunión de representantes

¹⁹⁰ En las Islas Canarias, el Impuesto General Indirecto Canario; en Ceuta y Melilla, el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación.

¹⁹¹ Artículo 3.1 de la Resolución de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se establece la estructura orgánica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (BOE núm. 313, de 31 de diciembre de 2005).

¹⁹² Sabemos esto porque el documento de conclusiones del Grupo de Trabajo sobre Relación Cooperativa afirma: “En la medida en que haya empresas adheridas al Código que no formen parte de grupos de empresas adscritos a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes [...]”.

de la Agencia tributaria y de las empresas (aunque formalizada hasta cierto punto), no se le puede atribuir competencia normativa de ningún tipo.

Las empresas asumen las obligaciones a través de una declaración de voluntad expresa que se ha revestido del menor formalismo posible, por así considerarlo conveniente la Secretaría Técnica responsable de dar cuenta de las adhesiones¹⁹³. El procedimiento se regula, brevemente, en el Anexo: simplemente deberá remitirse el documento de acuerdo de adhesión del Consejo de Administración, sea por vía telemática o mediante el registro de la Delegación Especial a que esté adscrita la empresa o el de la Dirección General de Grandes Contribuyentes¹⁹⁴. Por otra parte, la adhesión deberá ser a la totalidad del Código de Buenas Prácticas Tributarias; no son admisibles la adhesión o baja parciales. La introducción del Código señala que se ha buscado una redacción flexible, para permitir que las empresas que las asuman puedan adaptarlas a sus características y necesidades. La AEAT –es competencia de la Secretaría Técnica del Foro– podrá informar públicamente de cuáles son las entidades adheridas (salvo manifestación expresa en contra). La publicación se ha hecho efectiva a través de la *web*¹⁹⁵.

Además de voluntarias, hemos afirmado que las obligaciones del Código son no vinculantes. En caso de no seguimiento de estos compromisos no existen consecuencias jurídicas ni mecanismos para instar a su cumplimiento. Aunque el Código prevé la constitución de una Comisión de Seguimiento, ésta no podrá conocer sobre situaciones particulares ni intervenir en procedimientos tributarios en curso. Sí establece el Código el procedimiento para la baja, mediante comunicación a la Agencia tributaria.

Existe un mecanismo, a medio camino entre la baja implícita y la resolución por incumplimiento, que afirma que si el informe anual de gobierno corporativo de las empresas adheridas al Código no refleja su efectivo cumplimiento, “*se entenderá, salvo que medie justificación suficiente, que la entidad ha decidido renunciar al mismo*”. El artículo 79.3 RAT, que recoge los efectos de la falta de seguimiento de las obligaciones asumidas en un acuerdo de colaboración, prevé que la Administración podrá resolver el acuerdo, previa instrucción de expediente con audiencia del interesado. Ahora bien, los acuerdos previstos en el RAT suelen ser bilaterales; no multilaterales, como el Código de Buenas Prácticas Tributarias. Aunque deberá garantizarse el derecho del interesado a ser escuchado, puede instrumentarse a través del propio Foro de Grandes Empresas, si fuera necesario (la Comisión de Seguimiento del Código, por el contrario, no puede co-

¹⁹³ Así lo afirmó Elena Guerrero Martínez, entonces Directora del Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales de la AEAT, en su ponencia «El caso de España: El Foro de Grandes Empresas» durante el Seminario “Modelos de cooperación con los contribuyentes: experiencia internacional”, coorganizado por la OCDE y la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos y celebrado en el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, el 25 de noviembre de 2010.

¹⁹⁴ Según el documento “Procedimiento de adhesión de las entidades al Código de Buenas Prácticas Tributarias”, de 14 de octubre de 2010, publicado en la página web de la AEAT, en Inicio > Empresas y profesionales > Foro Grandes Empresas > Código de Buenas Prácticas Tributarias.

¹⁹⁵ La adhesión al Código tendrá consecuencias positivas para la imagen de la empresa ante la sociedad, por lo que este precepto puede considerarse una nueva manifestación de la conexión del Código con el concepto de responsabilidad social corporativa.

nocer de situaciones particulares).

El Código de Buenas Prácticas, precisamente por ser una norma de *soft law*, no ha sido objeto de publicación por los cauces oficiales. Como afirma CUBERO TRUYO, el modo de introducción de normas en el ordenamiento influye poderosamente en el grado de seguridad jurídica que se garantiza (2010: 331-332) y sería absolutamente inaceptable que el uso de instrumentos de esta naturaleza conllevara grado alguno de oscurantismo. Aunque el *soft law* no posee normas generales de publicación, debe exigirse “*su difusión a través de un soporte adecuado para dar cumplimiento a la exigencia de publicidad*” (SARMIENTO, 2006).

Un instrumento como el Código no se engloba en el contenido ordinario del Boletín Oficial del Estado. Sin embargo, de acuerdo con el artículo 6.1 del Real Decreto 181/2008¹⁹⁶, el Consejo de Ministros podría haber acordado su publicación con carácter excepcional, ya que el artículo 6.2 así le faculta en relación con “*informes, documentos o comunicaciones oficiales, cuya difusión sea considerada de interés general*”. En este sentido, entendemos que la relevancia específica del Código no es pequeña, hasta el punto de que se ha afirmado que engloba los objetivos del Foro¹⁹⁷.

En cualquier caso, el Código de Buenas Prácticas Tributarias está disponible en la página *web* del Foro, accesible a través del portal de la Agencia Tributaria¹⁹⁸, y se acompaña por una traducción (no oficial) al inglés, para facilitar su conocimiento por las empresas transnacionales que, normalmente, usan esta lengua como idioma de trabajo¹⁹⁹. La aprobación del Código fue anunciada mediante una nota de prensa, de 20 de julio de 2010, que se divulgó a través de los medios de comunicación²⁰⁰. No puede considerarse, en suma, que se trate de un instrumento opaco.

La publicación en Internet debe entenderse en un contexto caracterizado por el fomento general del uso de los medios telemáticos, tanto en el ámbito de la Administración como de las sociedades de capital²⁰¹. Las actividades y trabajos del Foro que se consideran más relevantes se hacen públicos también por vía telemática, a través del sitio de la Agencia Tributaria en Internet.

¹⁹⁶ Real Decreto 181/2008, de 8 de febrero, de ordenación del diario oficial “Boletín Oficial del Estado” (BOE núm. 37, de 12 de febrero). Dentro de su artículo 6, el apartado primero establece el contenido normal del Boletín y el apartado segundo, la habilitación al Consejo de Ministros.

¹⁹⁷ Acta de la primera reunión del Foro de Grandes Empresas, de 10 de julio de 2009, pág. 6.

¹⁹⁸ Concretamente, en Inicio > Empresas y profesionales > Foro Grandes Empresas.

¹⁹⁹ En las conclusiones de otro grupo de trabajo del Foro (dedicado al examen de la normativa en materia de precios de transferencia) se constata esta realidad y se propone que las autoridades administrativas “acepten en la medida de lo posible la documentación en una lengua extranjera de general uso y comprensión [...] normalmente el inglés” (el documento también está disponible en el portal *web* de la AEAT).

²⁰⁰ Nota de prensa disponible también en la página *web* de la AEAT, en Inicio > La Agencia Tributaria > Sala de prensa > Notas de prensa.

²⁰¹ Son interesantes, en este sentido, los artículos 11 *bis* a 11 *quater* LSC. Establecen, entre otras medidas, que las sociedades de capital podrán tener una página *web* corporativa y que será obligatoria para las sociedades cotizadas; y se promueve el uso de medios electrónicos para la comunicación entre la sociedad y los socios.

Los principios inspiradores del Código de Buenas Prácticas Tributarias se explicitan, fundamentalmente, en su introducción. En ella podemos encontrar, en gran medida, los principios inspiradores de la relación cooperativa y la propia definición de esta. El objetivo último es “*la colaboración recíproca basada en la buena fe y confianza legítima entre la Agencia Tributaria y las propias empresas*”. Esta es una definición de la relación cooperativa, objetivo expreso por tanto del Código y a cuyo servicio se encuentran los compromisos que contiene, para la creación de un clima de confianza.

¿Cuáles son estos compromisos? La Administración tributaria, a grandes rasgos, proporcionará seguridad jurídica a las empresas: se compromete a “*velar por la máxima publicidad y perdurabilidad de sus criterios interpretativos y de actuación*” y a reforzar la prestación de servicios de información y asistencia al contribuyente. A lo largo del Código encontramos referencias al compromiso de comprensión basada en conocimientos del mundo de la empresa (la introducción afirma: “*esta proximidad debe caracterizarse [...] por un conocimiento mejor y más detallado de la actuación del contribuyente*”), a la transparencia y la apertura (mediante la publicación de criterios administrativos, por ejemplo), proporcionalidad (con diversas referencias a la reducción de cargas formales) y agilidad (referencia a actuaciones administrativas “*con la rapidez requerida por el caso*”). Por su parte, las empresas que suscriban el Código de Buenas Prácticas se comprometen a aplicar políticas fiscales responsables en las empresas (basadas en un criterio de transparencia) y desarrollarlas siempre con conocimiento del Consejo de Administración.

Los compromisos del Código se estructuran en tres partes: “transparencia, buena fe y cooperación con la Agencia Tributaria en la práctica fiscal empresarial”, “transparencia y seguridad jurídica en la aplicación e interpretación de las normas tributarias por parte de la Agencia Tributaria” y “Reducción de la litigiosidad y evitación de conflictos”. Es decir, buenas prácticas de las empresas, buenas prácticas de la Administración y mecanismos de aplicación bilateral para la prevención de conflictos. Los fundamentales son los siguientes:

Buenas prácticas empresariales	Buenas prácticas administrativas	Mecanismos de prevención de conflictos
<p>Evitación del uso de estructuras tributarias opacas (1.2)</p> <p>Colaboración para detección y solución del fraude fiscal (1.3)</p> <p>Información al Consejo de Administración de las políticas fiscales de la empresa (1.4)</p>	<p>Promoción de la unidad de criterio administrativo (2.1)</p> <p>Publicación de criterios (2.2)</p> <p>Consultas previas (2.3)</p> <p>Promoción de anexo explicativo que contenga criterios aplicados por el contribuyente (2.4)</p>	<p>Promoción del acuerdo en el seno del procedimiento inspector (3.2)</p> <p>Delimitación del objeto y limitación de la duración de los procedimientos (3.3)</p> <p>Diligencia de las empresas al facilitar información a la Administración (3.3)</p>

Estos elementos se analizarán con detalle en el tercer capítulo. Todos son no vinculantes jurídicamente y, en aras de su eficacia, se han construido de manera participativa y procurando que las ventajas a que accede cada parte –sobre todo las empresas– compensen cualquier carga que puedan derivarse de sus compromisos. Hemos calificado esta propiedad de sinalagmaticidad²⁰².

Por otra parte, como también hemos señalado, la interacción de las normas de *soft law* con las normas o principios jurídicamente vinculantes del sistema puede dotar a aquéllas de cierta vinculatoriedad²⁰³. Ambos aspectos –eficacia en sentido amplio y carácter vinculante– serán los principales ejes del análisis de cada instrumento específico en el tercer capítulo.

3. EL ENTRONQUE CONSTITUCIONAL DE LA RELACIÓN COOPERATIVA

3.1. COMPROMISOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN LOS ANÁLISIS DE LA OCDE

Según la OCDE, las actuaciones administrativas deben regirse a partir de cinco compromisos: comprensión fundada en conocimientos del mundo de la empresa, imparcialidad, proporcionalidad, apertura y transparencia y agilidad.

Algunos de estos términos se emplean con un determinado significado en el ámbito jurídico, pero la OCDE analiza estos principios desde un punto de vista diferente, más cercano a la economía o a las teorías de gestión empresarial. Por eso es oportuno estudiarlos con mayor detalle, para entender el contenido que la OCDE da a los términos señalados arriba. La OCDE analiza estos principios en el estudio de 2008 sobre intermediarios fiscales y, con mayor detalle, en el documento de trabajo número 6 sobre relación cooperativa, redactado en 2007 en el marco de los trabajos para la elaboración del estudio de 2008. Téngase en cuenta que aunque este documento de trabajo, que citaremos profusamente a continuación, ha sido elaborado en el marco de la OCDE, su contenido no ha sido expresamente asumido por el FAT²⁰⁴.

3.1.1. Comprensión basada en los conocimientos del mundo de la empresa

El equipo que desarrolló el documento de trabajo sobre relación cooperativa consideró necesario que la Administración sea capaz de entender adecuadamente cómo operan las empresas. Según el análisis de la OCDE (2008a: 34-35), este requisito comprende tres vertientes.

²⁰² Véase el epígrafe 3.2 del primer capítulo.

²⁰³ Véase, también, el epígrafe 3.2 del primer capítulo.

²⁰⁴ En el sitio *web* donde estos documentos están disponibles para su descarga se afirma lo siguiente: “These draft working papers have been written by the study team for the purposes of the study. They have not been endorsed in advance by the FTA which established the study. They therefore do not necessarily reflect the views of the FTA. The study team has made them available to facilitate full consultation with business and tax intermediaries and to provide an update on the progress being made”.

La primera vertiente se refiere a los aspectos generales que comparte cualquier empresa: la lógica económico-comercial común a toda entidad mercantil. Incluye, entre otros, entender cómo las empresas operan en mercados locales y globales, las dinámicas de la competencia de mercado, aspectos de información financiera y contabilidad o asuntos relacionados con el gobierno corporativo.

En segundo lugar, la Administración debe entender las características del sector económico en que opera una determinada empresa (reglas, estándares, productos, competición y marco regulador, riesgos económicos, etcétera).

Por último, debe entenderse las características específicas de cada empresa y de su organización interna. Es particularmente relevante que la Administración entienda cómo cada empresa decide sobre los aspectos fiscales y, a tales efectos, diversas administraciones tributarias analizan la organización interna de las empresas, su estrategia de gestión de riesgos y propensión al riesgo, procesos de toma de decisiones en el ámbito tributario y la relación entre las tareas tributarias y la estructura de la empresa.

Se pretende que la Administración entienda las razones, tanto tributarias como económicas, de la actividad de las empresas y de sus decisiones en el ámbito fiscal. A tales efectos, el anexo 7.1 del estudio sobre intermediarios fiscales contiene algunas recomendaciones dirigidas a las autoridades fiscales, que se agrupan en torno a dos ideas: la organización administrativa y la formación del personal.

En relación a la organización, existe una clara tendencia al establecimiento de una estructura administrativa que incluye unidades específicas para tratar los asuntos tributarios de los contribuyentes que presentan una mayor complejidad. La Delegación Central de Grandes Contribuyentes es un ejemplo de esto. También se recomienda contratar a personas del sector privado, que aportan conocimiento práctico y experiencia sobre el funcionamiento de determinados sectores de la economía. El segundo conjunto de recomendaciones se refiere a programas específicos de formación, que pueden incluir habilidades personales relevantes para la negociación o la promoción del diálogo.

3.1.2. Imparcialidad

La idea de imparcialidad, tal y como se describe en los documentos de la OCDE, se refiere a la aplicación razonable de la norma para recaudar la cantidad correcta de tributo (en contraposición al tantas veces denunciado “afán recaudatorio”²⁰⁵ de la Administración). Concretamente, afirma la OCDE (2008a: 35) que

“Revenue bodies need to bring a high level of consistency and objectivity to issue resolution. This is principally a matter of the overall approach taken by revenue bodies

²⁰⁵ No son infrecuentes las sentencias donde el particular hace referencia al “afán recaudatorio” de la Administración tributaria (por ejemplo, SSTS de 12 de diciembre de 1994, RC 2900/1993, y de 8 de mayo de 2008, RC 5288/2002), del titular del poder reglamentario (SSTS de 14 de enero de 1999, RA 497/1992, y de 13 de julio de 2005, RC 2800/2000) o incluso del legislador (como en la STS de 6 de noviembre de 2006, RC 5933/2001).

in the issue-resolution process which should be consistent and focused on the right amount of tax, not maximising the amount of tax receipts”.

Según el documento de trabajo de la OCDE sobre relación cooperativa (2007f: 7), la imparcialidad se refiere ante todo a una determinada cultura, actitud o mentalidad que se exige a la Administración en la aplicación de los tributos y la resolución de conflictos. Es necesaria para que el contribuyente actúe de manera abierta, porque no querrá proporcionar datos con trascendencia tributaria a la Administración si considera que esta intentará maximizar la carga tributaria cuanto sea posible.

Este principio contiene:

– La necesidad de tener en cuenta exclusivamente el fondo del asunto, no entrando a analizar otros elementos. El documento de trabajo se refiere a la inconveniencia de usar argumentos de carácter exclusivamente procedimental (*ibíd.*: 21, 22).

– Una idea de interpretación razonable de la norma, que refleje lo que la ley realmente diga y no lo que la Administración querría que dijera. Indirectamente, esto exige una técnica legislativa clara, para conseguir la máxima vinculación posible de la Administración a la norma²⁰⁶.

– Un uso razonable de los mecanismos judiciales de resolución de conflictos: la Administración debe evitar acudir a (largos) procedimientos judiciales si considera que se puede alcanzar una solución eficiente y oportuna (*ibíd.*: 18-19) o si existen altas probabilidades de que el fallo judicial sea contrario a la interpretación administrativa. Sí podrá, y deberá, sostener una interpretación contraria a la del obligado tributario (incluso aunque la interpretación del particular sea razonable) si la Administración considera que su interpretación también lo es y, además, la interpretación administrativa es coherente con criterios relevantes de política fiscal. La OCDE (2008a: 74-76) hace referencia a la posibilidad de emplear mecanismos alternativos de resolución de conflictos²⁰⁷.

– La necesidad de promover una organización y planificación administrativa que no promuevan el afán recaudatorio. Se pone como ejemplo la configuración del sistema de incentivos en el salario del personal²⁰⁸.

3.1.3. Proporcionalidad

La proporcionalidad, en tanto que principio jurídico, exige la adecuación de los

²⁰⁶ Si debe aplicarse un precepto confuso, es más probable que la Administración se vea obligada a realizar una interpretación que atienda a la (desde ese momento, *supuesta*) voluntad del legislador. Del mismo modo, si no se legisla correctamente, puede suceder que la norma tenga un resultado no previsto por el legislador y que produzca una política fiscal que no es adecuada o una pérdida de ingresos tributarios (OCDE, 2007f: 18).

²⁰⁷ Véase el epígrafe 3.2 del tercer capítulo.

²⁰⁸ La OCDE considera que si los objetivos de recaudación no se diseñan adecuadamente, pueden suponer un incentivo para aplicar inapropiadamente la norma o crear en los contribuyentes la percepción de que los conflictos tributarios no se dirimirán de manera imparcial (2007f: 21; 2008a: 73).

medios empleados a los fines que se persiguen. Como tal, es un mecanismo de control del ejercicio del poder: exige la racionalidad o adecuación de las potestades administrativas o el equilibrio entre los costes y los beneficios de las actuaciones públicas; supone un criterio que permite la mensurabilidad de la actividad administrativa, así como el ejercicio del debido control para evitar la arbitrariedad (SANZ LARRUGA, 2009: 744). En el ámbito fiscal, la proporcionalidad se refiere fundamentalmente a los medios mediante los cuales se trata de determinar una deuda tributaria conforme con las reglas y principios del sistema jurídico.

Sin embargo, el concepto que la OCDE emplea de proporcionalidad introduce elementos ajenos al ámbito jurídico: están presentes, por el contrario, criterios económicos que nos acercarán a la idea de eficacia. El principio de proporcionalidad, según el estudio sobre intermediarios fiscales, se refiere a la asignación de recursos administrativos y la decisión sobre qué contribuyentes, qué autoliquidaciones o declaraciones y qué elementos de las mismas deben controlarse preferentemente (2008a: 35). Esta decisión se toma a partir de criterios relativos al tiempo y recursos disponibles y, por tanto, no implican un control al ejercicio de un poder que debe limitarse jurídicamente, sino un análisis sobre cómo ejercer un poder en el marco de los límites (económicos) que debe afrontar.

Esta idea está estrechamente relacionada con el principio de materialidad o importancia relativa²⁰⁹, un concepto empleado inicialmente en el ámbito de la auditoría privada pero que se aplica en instituciones públicas de control²¹⁰. En la auditoría privada, la materialidad se refiere al “*máximo error tolerable que un auditor puede aceptar para emitir una opinión sin salvedades*” (MARCO CANO, 1998: 55); pero en el ámbito de la auditoría pública nos encontramos ante lo que este autor denomina materialidad cualitativa, que viene determinada por el cumplimiento íntegro del principio de legalidad. Es decir: no puede soslayarse la presencia de un componente de legalidad, en cuyo ámbito la materialidad admisible es cero.

Como señala la Resolución del TEAC de 16 de febrero de 2012, “*en auditoría se utilizan técnicas de muestreo, sin que se haga un análisis exhaustivo operación por operación de la actividad desarrollada por la empresa*”; por ello es necesario aplicar este criterio de materialidad, que hace explícito el margen de error posible. Por el contrario, siempre según el TEAC, “*la Inspección realiza un análisis con mayor profundidad del conjunto de operaciones realizadas*”. Con todo, incluso dentro de un procedimiento tributario específico existen ámbitos donde es imposible obtener un cien por cien de certeza (como en la cuantificación de operaciones complejas). Además, el principio de materialidad es de aplicación en el ámbito de la planificación de las actuaciones de control tributario, donde la Administración tiene que aplicar los medios de

²⁰⁹ Véase BELASTINGDIENST (2008b: 12-14) para un desarrollo del concepto de materialidad en la experiencia neerlandesa.

²¹⁰ Por ejemplo, la Intervención General de la Administración del Estado, el Tribunal de Cuentas español o el Tribunal de Cuentas europeo.

que dispone de la forma más eficaz posible.

Junto a este aspecto económico de la proporcionalidad, el documento de trabajo núm. 6 sobre relación cooperativa contempla una vertiente más cercana a lo jurídico, que exige que los medios administrativos de control sean adecuados y no vayan más allá de lo necesario. El documento de trabajo se refiere a la reducción de costes de cumplimiento como la principal forma que adoptan los beneficios de una actuación administrativa proporcionada (OCDE, 2007f: 9). Si el principio de proporcionalidad exige buscar un equilibrio entre dos intereses que entran en conflicto, esto quiere decir que la Administración tributaria deberá garantizar la aplicación correcta del ordenamiento, al tiempo que minimiza los costes indirectos para los obligados tributarios.

En el Anexo II del documento de trabajo (*ibíd.*: 26) y en el estudio sobre intermediarios fiscales (OCDE, 2008a: 36) se concretan algunas manifestaciones específicas del principio de proporcionalidad, que pueden agruparse en tres bloques:

– Autolimitación administrativa durante los procedimientos de inspección: se recomienda que se inicien sólo cuando haya razones suficientes, y en relación con asuntos relevantes; y que no se prolonguen innecesariamente. También los requerimientos de información deberán ser proporcionados, en el sentido de no ir más allá de lo estrictamente necesario (“*sólo realizar preguntas enfocadas adecuadamente, que busquen información que conducirá a la finalización de la inspección*”).

– Aplicación de un principio de materialidad en el ámbito del control tributario, en la línea de lo señalado *supra*.

– Regulación receptiva (del tipo del desarrollado por la ATO). Por ejemplo, en el caso de que se detecte un error, se aconseja dar preferencia a las propuestas que plantee el contribuyente o intermediario para mejorar los mecanismos de control antes de acudir a la reacción represiva, que se usará siempre para mejorar el cumplimiento fiscal a largo plazo; o, en otro orden de cosas, deberá impulsarse un diálogo sobre las implicaciones de las decisiones administrativas antes de adoptarlas de manera definitiva. Esto es posible en el marco del procedimiento de inspección o de determinadas actuaciones de información donde existe cierto margen para buscar un acuerdo²¹¹.

3.1.4. Apertura y transparencia

Los conceptos de transparencia y apertura, en el estudio de la OCDE, aparecen como dos conceptos parcialmente interrelacionados pero, al mismo tiempo, polisémicos. La transparencia se define como “*el marco continuado en el que se producen actos específicos de apertura*” (OCDE, 2007f: 27). La transparencia se refiere a un “clima”, una característica específica de la relación que permite que se transmita información relevante entre las partes (y esa transmisión es la que se califica de apertura). El marco

²¹¹ Como, por ejemplo, los acuerdos previos de valoración, cuya regulación desarrollamos en el epígrafe 1.2.2 del tercer capítulo.

general de transparencia, según el documento de trabajo sobre relación cooperativa, comprendería tres aspectos (que están relacionados y son interdependientes):

– Un aspecto individual, que se refiere a las interacciones específicas. Se recomienda, desde un punto de vista organizativo, la creación de equipos específicos dedicados a tratar con un contribuyente o grupo de contribuyentes determinados.

– Un aspecto cultural, que se refiere a la percepción que los distintos grupos tienen unos de otros.

– Un aspecto estructural, que se refiere a los procedimientos a través de los cuales la Administración y los contribuyentes se comunican. Este principio exige que existan mecanismos fácilmente disponibles y aceptados por ambas partes.

Las medidas que deberían adoptar las autoridades pueden agruparse en dos bloques. Por una parte, encontramos una faceta del principio de transparencia que estaría vinculada a la participación y que requiere que los contribuyentes sean oídos colectivamente a la hora de introducir un cambio en la política fiscal o en la aplicación de los tributos (OCDE, 2007f: 9; 2008a: 37). Por otra, se recoge una idea de transparencia entendida como la necesidad de que la Administración explique el por qué actúa de una manera y no de otra (estrechamente relacionada con el deber de motivación de los actos administrativos, pero que alcanza también, por ejemplo, a la planificación administrativa y la aplicación de criterios de gestión de riesgos).

El documento de trabajo presenta una diferenciación más, que consideramos del mayor interés: actos de apertura administrativos generales (hacia todas las empresas) y específicos (ante empresas que han compartido, previamente, una determinada información). Los actos generales se refieren, fundamentalmente, a los criterios mediante los cuales la Administración evalúa el riesgo inherente a una determinada entidad, y la califica como de riesgo bajo o alto (o cualesquiera otras categorías que emplee). Esta información debe estar a disposición de toda empresa porque es fundamental para que puedan analizar hasta qué punto les resulta de interés comprometerse a funcionar en un marco de relación cooperativa.

Por otra parte, los actos de apertura administrativos específicos están orientados a proporcionar a las empresas seguridad jurídica en relación con una determinada actividad u operación, estableciendo un diálogo en el que tanto la entidad como la Administración exponen su parecer sobre cómo debería tributar la actividad u operación de que se trate. Este principio se instrumenta a través de mecanismos de consulta que tienen carácter sinalagmático, en el sentido que hemos descrito previamente. El estudio sobre intermediarios fiscales subraya de manera expresa la importancia de los mecanismos de consulta para proporcionar transparencia (OCDE, 2008a: 36).

Los análisis de la OCDE se refieren a transparencia entre Administración y grandes contribuyentes, pero es necesario también que exista transparencia sobre tales relaciones, que permitan de otras instituciones y de la sociedad en su conjunto sobre el

modo en que se desarrolla la relación cooperativa. La Unión Europea, por ejemplo, ha analizado las necesidades “*en materia de transparencia de la actividad de los grupos de presión*”, puesto que se considera que a veces sus prácticas van más allá de la representación legítima de intereses. En Reino Unido, la relación cooperativa ha sido cuestionada porque se ha considerado que se trataba de manera preferente y excesivamente laxa a determinadas grandes empresas; el Parlamento criticó la falta de transparencia que le dificultaba el control de los acuerdos entre estos contribuyentes y la Administración. Las autoridades tributarias rechazaban comunicar información relevante alegando un deber de confidencialidad. Esta problemática específica se analizará en el epígrafe 2 del cuarto capítulo.

3.1.5. Agilidad

La traducción oficial al castellano del último requisito o compromiso administrativo, en el Comunicado de Ciudad del Cabo, es la de agilidad (OCDE, 2008b); el término en inglés (idioma en que se realizaron los trabajos) es “*responsiveness*”, traducible por “receptividad”. El documento de trabajo se refiere por tanto a una actitud administrativa que incluye la agilidad en el proceder, pero que va más allá: la Administración tributaria debe “*apreciar el valor de la certeza y ayudar [a las empresas] a alcanzarla siempre que sea posible*” (OCDE, 2008a: 37), estableciendo mecanismos para la resolución de determinados problemas de calificación o para garantizar que las decisiones que adoptan los órganos de aplicación de los tributos son coherentes con los criterios elaborados por sus superiores jerárquicos²¹².

El compromiso administrativo de agilidad se desplegaría en dos ámbitos. Uno de ellos es el estrictamente procedimental: las respuestas que la Administración proporcionen a los contribuyentes deben ser “*veloces, eficientes y profesionales*”. En este sentido, es importante tener en cuenta que la agilidad en los procedimientos es, según afirma HAPPÉ, “*un elemento esencial de la justicia*” (2009: 66). Así, se subraya la necesidad de que las Administraciones actúen en un plazo razonable pero al mismo tiempo dando una respuesta que otorgue una certeza jurídica suficiente. Por ejemplo, es necesaria una suficiente coordinación que evite que un órgano superior revoque sistemáticamente los actos administrativos dictados en determinado nivel²¹³.

El segundo ámbito en que se aplica el compromiso se refiere a la necesidad de cerrar los asuntos lo antes posible. Debe garantizarse una resolución definitiva de los conflictos que existan entre las partes, aunque se entiende que determinadas cuestiones deberán analizarse y debatirse en profundidad, o incluso elevarse a los Tribunales

²¹² España ha establecido mecanismos en uno y otro sentido. Véanse los epígrafes 3-1.2.1 y 3-1.1, respectivamente.

²¹³ “Revenue bodies must work to ensure that, so far as possible, decisions taken at the revenue official level are consistent with the instructions and guidance of revenue body management. It would be destructive of the certainty sought by taxpayers for decisions by revenue officials to be overruled regularly by management when submitted for approval” (OCDE, 2007f: 10).

(OCDE, 2007f: 10; 2008a: 37).

El compromiso de agilidad es un reflejo del principio de eficacia administrativa, entendido como el uso adecuado de los medios de que dispone la Administración para obtener un fin; por eso, vemos que el compromiso de agilidad no debe nunca ir en merma de dichos fines, como la seguridad jurídica o la coordinación administrativa.

3.2. COMPROMISOS ADMINISTRATIVOS Y BUENA ADMINISTRACIÓN

Hemos analizado los cinco compromisos o principios que deben guiar la actuación administrativa en el marco de la relación cooperativa tal y como los describe la propia OCDE en el documento de trabajo núm. 6. A continuación, por el contrario, queremos analizarlos desde un punto de vista jurídico para comprobar hasta qué punto estos compromisos están reflejados en el sistema jurídico español.

El propio documento de trabajo afirma que los cuatro primeros compromisos están destinados a proporcionar a las empresas seguridad jurídica, mientras que la agilidad estaría relacionada, en gran medida, con la eficacia (OCDE, 2007f: 9-10). Ambos son principios constitucionales que inspiran también muchos de los instrumentos legalmente previstos que la relación cooperativa emplea, como las consultas o los acuerdos de valoración previa.

Observamos además una conexión entre los cinco compromisos en que se basa la relación cooperativa y el derecho a una buena administración. Este derecho ha sido formulado en el ámbito UE y de ahí ha sido introducido en nuestro ordenamiento interno. El artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 2000 afirma que *“toda persona tiene derecho a que las instituciones y órganos de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable”*. El derecho se manifiesta, según el apartado segundo del artículo, en el derecho de los ciudadanos a la audiencia previa, de acceso a los expedientes que les afecten, el deber de motivación administrativa y el derecho a una reparación de los daños causados por la Administración en el ejercicio de sus funciones.

El derecho a la buena administración nació en la jurisprudencia europea como un mero principio orientador y de contenido difuso. La Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, proclamada el 7 de diciembre de 2000 en el Consejo Europeo celebrado en Niza, le dio rango de derecho subjetivo; pero su valor jurídico no se ha clarificado hasta el Tratado de Lisboa, que afirma que *“tendrá el mismo valor jurídico que los Tratados”*. La primera mención expresa al principio en nuestro ordenamiento se produce, según SANZ LARRUGA, en el artículo 4 de la Ley 13/1995, de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas (2009: 738), pero su inclusión sistemática es posterior. La Ley 7/2007, de 12 de abril, del Estatuto Básico del Empleado Público, afirma en su exposición de motivos que todas las administraciones y entidades públicas *“deben contar con los factores organizativos que les permitan satisfacer el de-*

recho de los ciudadanos a una buena administración, que se va consolidando en el espacio europeo [...]”. También ha sido introducido en algunos de los Estatutos de Autonomía recientemente modificados (Andalucía, Aragón, Islas Baleares, Castilla y León, Cataluña y Comunidad Valenciana).

TORNOS MAS vincula el principio de buena administración con las concepciones más recientes del Derecho administrativo, de carácter menos formalista y centradas en el ciudadano²¹⁴. Según SANZ LARRUGA, este principio tiene una proyección *ad intra*, que afecta a la organización y funcionamiento de la Administración, y una proyección *ad extra*, en las relaciones con los ciudadanos. Esquemáticamente, la propuesta de este autor –que complementamos con las de otros autores²¹⁵– se estructuraría en dos bloques que contienen los elementos previstos en la segunda columna de la tabla que se encuentra *infra*; las columnas tercera y cuarta muestran los paralelismos con compromisos o principios inspiradores de la relación cooperativa y con aquellos mecanismos mediante los cuales se ponen en práctica.

Entendemos que, a la luz de este cuadro, los paralelismos son más que evidentes. La relación cooperativa no implica más (ni menos) que la configuración de una administración servicial, que en sus relaciones con los ciudadanos fomenta la transparencia y la participación y que modula sus actuaciones en virtud de los principios de proporcionalidad y eficacia. Estos elementos coinciden en gran medida con los que vertebran el principio o derecho de buena administración:

	Principios de buena administración	Compromisos de la relación cooperativa	Mecanismos de la relación cooperativa
Buena administración <i>ad intra</i>	Objetividad e imparcialidad Profesionalidad y ética del personal al servicio de las AA.PP. Eficacia, eficiencia y celeridad Proporcionalidad	Imparcialidad Agilidad Proporcionalidad	Consultas previas; resolución de conflictos

²¹⁴ TORNOS MAS, J. (2007), *El derecho a una buena administración*. Barcelona: Sindicatura de Greuges de Barcelona; citado en SANZ LARRUGA (2009: 732-733)

²¹⁵ Se parte de SANZ LARRUGA (2009: 732-733); también se tiene en cuenta GUILLEM CARRAU (2010: 52-64). Hemos eliminado los derechos recogidos por el primero de los autores que se incluyen con menos frecuencia en el concepto de buena administración, como el derecho al buen funcionamiento de los servicios públicos o el derecho a la intimidad frente a las intromisiones informáticas (que no es más que la manifestación de otros principios en un ámbito específico, el de las tecnologías de la información y la comunicación).

Buena administración <i>ad extra</i>	Servicio al ciudadano, buena fe y confianza legítima Derechos de la ciudadanía en el procedimiento administrativo Transparencia y derecho de acceso a archivos y registros Derecho a participación en decisiones y asuntos públicos Reparación de daños causados por las entidades públicas	Buena fe y confianza legítima ²¹⁶ Transparencia	Introducción de mecanismos de diálogo en el procedimiento Creación de Foros u otros mecanismos de diálogo
---	---	---	--

El núcleo jurídico que regula la relación de la Administración con la ciudadanía se encuentra en la Constitución. Ciertamente es que la exigencia de perseguir determinados fines no determina los medios que deberán emplearse. La relación cooperativa sería en tal caso una forma –entre muchas posibles– de dar cumplimiento a un mandato constitucional.

Así, en primer lugar, la Constitución reconoce el principio de seguridad jurídica en su artículo 9.3; pero este principio es además inherente a la idea de Estado de Derecho que, aunque tiene como fin superior la consecución de la justicia, implica la creación de un orden de seguridad jurídica que permita promover valores fundamentales como justicia, igualdad o libertad²¹⁷.

Muchos de los tributaristas que han analizado este principio se remiten a PÉREZ LUÑO y la diferenciación que introduce entre la faceta objetiva del principio, que se refiere a la “*corrección estructural y funcional del ordenamiento jurídico*”, y su faceta subjetiva, o certeza del derecho: la proyección de la seguridad jurídica en las situaciones personales (1991: 106-107). Se definen como las dos caras de la misma moneda. Dentro de esta faceta subjetiva se encontraría la protección de la confianza o principio de con-

²¹⁶ Aunque no es estrictamente uno de los compromisos incluidos en la lista presente en el Comunicado de Ciudad del Cabo, se encuentra en todas las definiciones de la relación cooperativa.

²¹⁷ El Tribunal Constitucional ha afirmado que los distintos principios recogidos en el artículo 9.3 CE “no son compartimentos estancos, sino que, al contrario, cada uno de ellos cobra valor en función de los demás”. La conjunción de todos ellos sirve para “promover los valores superiores del ordenamiento jurídico que propugna el Estado social y democrático de Derecho” (STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 10). Específicamente se afirma, en un conocido párrafo, que la seguridad jurídica “es suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable [e] interdicción de la arbitrariedad”, pero que no llega a agotarse en tales principios, sino que implica un equilibrio de los mismos “que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad”. Una manifestación específica de esta vinculación se encuentra en la STC 200/1989, de 30 de noviembre, donde se hace referencia al principio de seguridad jurídica “traducido en la confianza de los ciudadanos de que sus pretensiones van a ser resueltas de modo igual para todos, sin discriminaciones injustificadas” (FJ 5).

fianza legítima, como subprincipio o manifestación específica del principio de seguridad jurídica (en la práctica, la jurisprudencia suele citarlos conjuntamente).

En parte, la seguridad jurídica se relaciona con la claridad en la redacción de la norma. Sin embargo, el Tribunal Constitucional ha afirmado que no le corresponde velar por la perfección técnica de las leyes (STC 37/1981, de 16 de noviembre) y es restrictiva al aplicar este principio como canon de constitucionalidad²¹⁸. Por otra parte, delimitar claramente determinados conceptos en un escenario caracterizado por el “cumplimiento creativo” puede abrir nuevos campos para la planificación fiscal abusiva, lo cual no es conveniente. Por último, la complejidad normativa hace necesario reconocer un margen de apreciación relevante a la Administración al aplicar el derecho. En este contexto, la certeza normativa no puede alcanzarse a través, exclusivamente, de una técnica normativa depurada²¹⁹. Así, lo relevante no es la eliminación de la incerteza (algo imposible) sino cómo gestionarla (FREEDMAN, 2008: 2). Debe actuarse tanto sobre la claridad normativa como sobre los problemas interpretativos, que son –desde la perspectiva de las empresas– los riesgos fiscales “tradicionales” (ENDEN *et al*, 2010: 327) y que también generan incertidumbre en la Administración, además de conflictos que derivan en litigiosidad.

Todo lo anterior sitúa la relación cooperativa en el ámbito de la promoción de la justicia procedimental en la aplicación de la norma. La certeza del derecho es la vertiente más relevante en el ámbito de la relación cooperativa: se trata de la posibilidad de que los ciudadanos tengan una expectativa razonable sobre cuál será la actuación del poder público. La seguridad jurídica está vinculada con la protección de la buena fe²²⁰ (STC

²¹⁸ Según la STC 150/1990, de 4 de octubre, una norma sólo infringe el principio de seguridad jurídica si su contenido u omisiones generan en los destinatarios “una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos”. Esta incertidumbre debe valorarse desde la perspectiva de los ciudadanos que son destinatarios de la norma (CUBERO TRUYO, 1997: 54), que normalmente es como decir de personas legas en la ciencia jurídica. Las grandes empresas tienen a su disposición especialistas en materias jurídicas para la gestión de sus asuntos, lo que las coloca en una posición menos vulnerable que la del ciudadano medio; pero también debe tenerse en cuenta que operan en contextos económicos y jurídicamente más complejos. Debemos, además, tener en cuenta el contexto en el que se desarrolla la relación cooperativa con las grandes empresas y los principales problemas que se enfrentan. La nota que caracteriza dicho contexto es, sin lugar a dudas, la complejidad.

²¹⁹ En el mismo sentido, FREEDMAN afirma que “reducing the areas of uncertainty is often a question of improving tax law, but the complexities of modern taxation systems make it unlikely that the law can be rendered sufficiently certain to remove all grey areas” (2010: 113). No estamos negando, ni mucho menos, la importancia de procurar una técnica normativa depurada y de eliminar, en la medida de lo posible, contradicciones, oscuridades o inconcreciones. Al contrario: nos parece una tarea fundamental. La OCDE hace referencia a esta problemática en el marco del compromiso de imparcialidad, que hemos analizado en el epígrafe 3.1.2 del segundo capítulo. Pero, al mismo tiempo, debe tenerse en cuenta la complejidad inherente al sistema tributario y la necesidad de dar respuesta a un entorno cambiante que implica la introducción de reglas específicas que reconocen cierto grado de discrecionalidad administrativa.

²²⁰ El principio de buena fe, que es una idea central en la relación cooperativa ya desde las primeras definiciones que analizábamos al principio de la tesis, sería un corolario del principio de seguridad jurídica. Según PONT MESTRES, “el principio de la buena fe –reconocimiento jurídico del valor ético social de la confianza– es elemento esencial para la paz y la seguridad jurídica” (2004). RODRÍGUEZ-ARANA se refiere al principio de seguridad jurídica “y sus corolarios necesarios: buena fe [...]” (2007).

27/1981, FJ 9) y también con el principio de igualdad, en la medida en que preserva la confianza de los ciudadanos en que sus pretensiones se resuelvan de manera equivalente para todos (STC 220/1989, FJ 5).

La segunda conexión constitucional de la relación cooperativa se encuentra en el artículo 103.1 (reproducido por el artículo 3.1.1º LRJPAC), que afirma que la Administración Pública “*sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con el principio de eficacia, con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho*”. El Tribunal Constitucional denomina este principio de neutralidad administrativa (STC 77/1985, de 27 de junio).

La idea de que la Administración está al servicio de los intereses generales está totalmente relacionada con el compromiso recogido en el documento de trabajo de la OCDE sobre imparcialidad y que, como señalamos, se opone a la idea de “afán recaudatorio”. Según la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de mayo de 1988 (RJ 1988\5060), la característica inherente a la función administrativa es “*la objetividad, como equivalente a imparcialidad o neutralidad, de tal forma que cualquier actividad ha de desarrollarse en virtud de pautas estereotipadas, no de criterios subjetivos*”. La idea de imparcialidad también sería, por tanto, reflejo de los principios de igualdad, en sus múltiples manifestaciones constitucionales, y del principio de legalidad, entendido aquí como sometimiento pleno de la Administración a la ley y al derecho.

La Administración, por su carácter servicial, constituye una organización con un fin específico: la promoción de los intereses generales. Esto significa que la Administración “*no tiene, jurídicamente hablando, intereses propios*” (SÁNCHEZ MORÓN, 2011: 76). La defensa de los intereses generales se concibe también como un límite negativo, frente a las injerencias o presiones de intereses particulares. A tales efectos, el artículo 103.3 CE afirma que el estatuto funcional debe garantizar “*la imparcialidad en el ejercicio de sus funciones*”. Según afirma el Tribunal Supremo en la sentencia de 19 de mayo de 1988 citada, la misión de servir los intereses generales excluye, por la misma nota de generalidad, cualquiera otra perspectiva parcial, incluida la que pueda provenir de la propia organización burocrática o de sus agentes. Así, también colocar la maximización de la recaudación como criterio basilar de la actuación de la Agencia tributaria implicaría apartarse de la promoción de los intereses generales, y podría ser reprimido por los Tribunales como expresión de arbitrariedad²²¹.

Una tercera vinculación de los compromisos administrativos con la Constitución española se refiere al principio de eficacia, también recogido en el artículo 103.1 CE, que se vincula en gran medida con el compromiso de agilidad. Según el Tribunal Constitucional, el principio de eficacia es un verdadero principio jurídico del que se deriva

Tiene una función central en la relación entre autoridades y contribuyentes como “expresión jurídica del principio de cooperación” (MAZUELOS BELLIDO, 2004: 7).

²²¹ Por ejemplo, la STS de 12 de diciembre de 1994 (RC 2900/1993) afirmó que el rechazo de una proposición de prueba era manifestación del “afán recaudatorio” y podía constituir una desviación de poder, prohibida por la interdicción de la arbitrariedad del artículo 9.3 CE.

un deber positivo de actuar conforme a sus exigencias; tal y como pone de manifiesto la doctrina, el principio de eficacia está estrechamente vinculado con el servicio con objetividad a los intereses generales y el sometimiento pleno a la ley y el derecho. En palabras de PAREJO ALFONSO, todos estos preceptos “*integran una misma y única norma, carente de sentido de prescindirse de cualquiera de ellos*” (1989: 29). La eficacia deberá medirse en relación a los intereses generales, ya que este principio se refiere a los medios empleados para alcanzar un fin. Pero la eficacia administrativa no tiene valor por sí misma, sino que “*se predica de la actuación que sea correcta*” (*ibíd.*: 43).

La eficacia exige la optimización de la relación entre medios y fines. En el caso de la función tributaria, estos fines vienen marcados en gran medida: la Administración tributaria es una Administración *de imperium*, realizadora de la efectividad del derecho. Puesto que en este campo se requiere una “plena eficacia” (*ibíd.*: 61), sólo podrá incidirse en el ámbito de los medios: los fines vienen fijados por la normativa. Es una concepción de eficacia diferente al de la actividad privada, donde desde los medios se decide sobre los fines. Esto implica que la eficacia administrativa, en suma, no puede reducirse a criterios de eficiencia o productividad, porque de esa manera pueden ponerse en riesgo otros principios que deben también regir la actividad de la Administración, como el de neutralidad (hemos hecho referencia a las tensiones en torno al “afán recaudatorio”) o el de legalidad.

Sin perjuicio de lo anterior, el principio de eficiencia sí encuentra un lugar en la programación precisa de los fines (para obtener un mayor rendimiento en el empleo de los medios) y en los supuestos de relativa indeterminación o flexibilidad de los fines, donde cabe cierta modulación de los mismos actuando sobre los medios (PAREJO ALFONSO, 1989: 61). Estos son, precisamente, los campos donde la relación cooperativa está actuando: planificación administrativa y aplicación de la norma allá donde la incertidumbre es evidente y deja un margen de apreciación relevante a la Administración tributaria²²².

En suma, los principios constitucionales de neutralidad y servicio a los intereses generales, seguridad jurídica y eficacia son los principales anclajes constitucionales de la relación cooperativa.

También debemos señalar que la mayoría de los principios tienen un reflejo en la

²²² La irrupción de nuevas técnicas de gestión pública en relación a las actividades y servicios administrativos (analizados en el epígrafe 2.2 del primer capítulo) ha supuesto un reforzamiento de los principios de eficacia y eficiencia económica, a los que se dota de centralidad en el sistema de principios que rigen la Administración pública. Como señala SÁNCHEZ MORÓN, se busca organizar una Administración que alcance sus objetivos con mayor agilidad y a menor coste, flexibilizando su régimen de funcionamiento y dotándola de mayores áreas de discrecionalidad (2011: 63). Ante la necesidad de dar respuesta a un entorno donde todos los agentes tienen que hacer más eficaces y eficientes sus operaciones, no debe olvidarse la razón de ser de la sujeción a determinadas reglas procedimentales, como forma de orientar la actividad administrativa a los intereses generales. La eficacia, por tanto, no debe ir en merma de otros principios. Es importante subrayarlo porque la relación cooperativa implica una búsqueda de determinados ámbitos de discrecionalidad administrativa (en sentido amplio), cuya explotación no debe dar lugar a arbitrariedad.

ley. La LRJPAC, en su artículo 3 (bajo el título “Principios generales”) establece también los principios de buena fe y confianza legítima (artículo 3.1, segundo párrafo); de eficiencia y servicio a los ciudadanos (art. 3.2, muy vinculado al artículo 103.1 CE) o de transparencia y participación (artículo 3.5).

No existen principios de este tipo en el artículo 103 de la Ley 31/1990, que creó la Agencia Estatal de Administración Tributaria, aunque sí en la Ley General Tributaria. El artículo 3 LGT establece los principios que regirán la ordenación del sistema tributario y su aplicación. Es este segundo bloque de principios los que vinculan de manera directa a la Agencia Tributaria; pero la Administración también debe, mediante su actividad, hacer efectivos los principios que orientan al sistema tributario como tal. Dichos principios se recogen en el artículo 3.1 LGT, que en gran medida reproduce lo establecido en el artículo 31 de la Constitución.

El artículo 3.2 LGT –en materia de aplicación del sistema tributario– establece dos bloques básicos. Por una parte, el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios: obviamente, los derechos que reconoce el artículo 34 LGT en favor de los obligados tributarios tienen una influencia insoslayable en la relación de estos con la Administración. Por otra, tres principios que entendemos muy vinculados entre sí: proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales. Los tres exigen que la Administración tributaria cause la menor injerencia posible en los obligados tributarios cuando realice las actuaciones de aplicación de los tributos exigidas por la Ley.

Es importante señalar que los principios constitucionales, en la forma en que se desarrollan en la LRJPAC y la LGT, deben servir para declarar obsoleta, a todos los niveles, la idea de que existe una situación de sujeción derivada del deber de contribuir (STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3). Una concepción de este deber que toma como piedra angular la solidaridad implica que el tributo no es límite a la libertad; ni lo es, consiguientemente, la relación con la Administración tributaria. La Administración está, desde un punto de vista colectivo, al servicio de los intereses generales (103.1 CE); desde una perspectiva individual, está al servicio de cada ciudadano (art. 3.2 LRJPAC).

Además, subrayar el entronque de la relación cooperativa en la idea de Administración servicial y en el principio de buena administración es importante porque nos da una base desde la que extender la experiencia de relación cooperativa a otros obligados tributarios, no exclusivamente a las grandes empresas. A partir de estos principios comunes, deberán buscarse los mecanismos que permitan implementarlos en otros ámbitos, de acuerdo con las necesidades específicas de otros grupos de contribuyentes.

Capítulo 3

La práctica de la relación cooperativa

A efectos analíticos, propusimos distinguir dos momentos en la implementación de la relación cooperativa. El primero, que ya hemos estudiado, es la creación de marcos de trabajo, a partir de instrumentos de diferente naturaleza como foros de diálogo, declaraciones administrativas o acuerdos no vinculantes. El segundo, al que dedicaremos este capítulo, se refiere a los mecanismos concretos mediante los que la relación cooperativa se lleva a la práctica. Dichos mecanismos pueden clasificarse en tres bloques: uno relacionado con la actividad administrativa de información y asistencia, otro con las actuaciones de control tributario y el último –aunque este aspecto está menos desarrollado– con la resolución convencional de conflictos. Existen diferencias entre las experiencias estatales analizadas pero, de nuevo, pueden identificarse elementos comunes. Vamos a centrarnos en la experiencia española, usando la neerlandesa y la británica como puntos de referencia cuando resulte útil para resaltar aspectos menos desarrollados en el caso de España y posibles avances que podrían producirse en el futuro.

1. BUENAS PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS EN MATERIA DE INFORMACIÓN Y ASISTENCIA A LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS

A través de la actividad de información y asistencia²²³, la Administración despliega un conjunto de actuaciones encaminadas a facilitar el ejercicio de derechos y obligaciones por parte de los contribuyentes, tanto de oficio como a instancia de parte²²⁴. Muchos autores consideran que la actividad de información y asistencia representa un contrapeso al desplazamiento de responsabilidades de aplicación de los tributos hacia los particulares (por todos, ROVIRA FERRER, 2011: 81).

El fundamento de esta actividad es doble: se basa en los principios de seguridad jurídica y de eficacia administrativa (DELGADO y OLIVER, 2004: 147-159). En lo primero, los obligados tributarios deben afrontar un número elevado de obligaciones

²²³ El legislador, la doctrina, la jurisprudencia y la Administración suelen emplear los conceptos de información y de asistencia indistintamente (DELGADO y OLIVER, 2004: 57-58). Aunque están claramente relacionados, en el caso de la actividad de información, la Administración se limita a “emitir una declaración de conocimiento a los efectos de orientar la actuación del ciudadano” (*ibid.*, 2004: 55), mientras que el caso de la asistencia toma una actitud mucho más activa, realizando “parte del trabajo” del contribuyente (GARCÍA NOVOA, 1999: 140). La intensidad de la ayuda administrativa es superior en este segundo caso. La idoneidad de uno u otro instrumento dependerá de la capacidad del contribuyente destinatario de la información o asistencia. En el caso de las grandes empresas, estas tienen una capacidad operativa que les permite cumplir materialmente sus obligaciones tributarias, por lo que normalmente la Administración desplegará una actividad de información.

²²⁴ ROVIRA FERRER señala que tradicionalmente se ha afirmado que las actuaciones de asistencia sólo se realizaban a instancia de parte, pero que pueden existir mecanismos de esta naturaleza que se realizarían de oficio (2011: 87).

materiales o formales, que se derivan de una normativa muy cambiante y no siempre lo suficientemente clara. Esto hace necesario que la Administración intervenga para que los contribuyentes puedan tener una certeza razonable sobre los efectos tributarios de los actos o negocios jurídicos que prevean realizar. En lo segundo, la información y asistencia administrativa asegura que la atribución de deberes formales a los obligados tributarios no va en merma de una aplicación eficaz y correcta del sistema jurídico-fiscal. Seguridad jurídica y eficacia son, a grandes rasgos, la traslación jurídica de los compromisos asumidos por la Administración en el marco de la relación cooperativa²²⁵.

Es pertinente para nuestro análisis destacar que la información y asistencia “*no deben entenderse como algo aplicable sólo al contribuyente poco versado en materias fiscales, sino también al de mayor envergadura y potencialidad*” (DELGADO y OLIVER, 2006: 3). Aunque las grandes empresas disponen de mejores recursos para la gestión de sus asuntos tributarios, también operan en un entorno mucho más complejo desde un punto de vista jurídico y económico y, normalmente, de ámbito transnacional.

Sin embargo, muchas de las herramientas previstas en el ordenamiento no satisfacen las necesidades de las grandes empresas porque no son suficientemente ágiles (ROMANÍ SANCHO, 2010: 290). En diferentes Estados, la relación cooperativa está estableciendo “buenas prácticas” como forma de remediarlo, se trate de compromisos administrativos para mejorar la aplicación de los instrumentos ya existentes (por ejemplo, plazos máximos de respuesta) o se trate de mecanismos alternativos a los legalmente previstos, configurados *ex novo*.

Al menos en España, dichos mecanismos son manifestación de un deber administrativo de información y asistencia hacia los obligados tributarios que es, al tiempo, un derecho de estos. Sintetizando la evolución histórica, la primera formulación general de esta actividad, como deber administrativo, se contenía en la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria²²⁶. Estaba vinculada con la aprobación, tres años antes, de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común²²⁷. La

²²⁵ Si la Administración actúa de acuerdo con los compromisos de comprensión fundada en conocimientos del mundo de la empresa, imparcialidad, proporcionalidad y de apertura y transparencia, los contribuyentes obtendrán una mayor seguridad jurídica (OCDE, 2007f: 9). El último compromiso, agilidad, se relaciona con la eficacia.

²²⁶ El entonces nuevo artículo 96 LGT preveía en su apartado 3 el deber de “prestar a los contribuyentes la necesaria asistencia e información acerca de sus derechos y obligaciones”, mientras que en su apartado 4 encomendaba a la Administración la publicación periódica de “las contestaciones de mayor trascendencia y repercusión a las consultas formuladas a la misma”. En la redacción original de la LGT de 1963 se preveía un mecanismo de consulta tributaria: según el artículo 107.1, “los sujetos pasivos podrán formular a la Administración consultas debidamente documentadas respecto al régimen o la clasificación tributaria que en cada caso les corresponda”. Antes, el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, había regulado un deber de los órganos de inspección de informar a los contribuyentes sobre las normas fiscales, sus derechos y deberes, que se plasmaba en los artículos 2.h), 7.2, 24.2, 30.4.2º y 39.4; pero sólo se aplicaba a los órganos de inspección.

²²⁷ El artículo 35.g) LRJPAC establece con carácter general un deber de información y asistencia

Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, la formuló por vez primera como un derecho (ROVIRA FERRER, 2011: 52-53) en su artículo 3.a), desarrollado en los artículos 5 a 9, 20, 25 y 27 de la ley. Por último, la Ley General Tributaria de 2003 pretendió potenciar, y así se afirma en su exposición de motivos, la actividad de información y asistencia a los obligados tributarios. La mayoría de los artículos relevantes de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes han sido trasladados a los artículos 85 a 91 LGT, que se desarrollan en los artículos 62 a 78 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria²²⁸ (RAT). El artículo 34.1.a) LGT recoge el derecho a recibir información y asistencia, en términos generales²²⁹.

1.1. PUBLICACIÓN TELEMÁTICA DE CRITERIOS ADMINISTRATIVOS: LA IMPORTANCIA DE INSTRUMENTOS PARA SU UNIFICACIÓN

Como parte de los compromisos adquiridos en el marco de la relación cooperativa y, concretamente, en el Código de Buenas Prácticas Tributarias, se prevén una serie de “buenas prácticas” relativas a formulación y publicación de criterios interpretativos por parte de la AEAT. Como veremos, el Código enfatiza la necesidad de que existan mecanismos que garanticen la unidad de criterio administrativo, procurando que se determinen a un alto nivel y coordinando su formulación.

La publicación de los criterios interpretativos es exigencia del principio de seguridad jurídica y de la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, que se recogen en el artículo 9.3 CE. También es garantía mediata del principio de igualdad ante la ley, ya que permite comprobar que la aplicación de la norma es uniforme. Según la STC 144/1988, de 12 de julio, el principio de igualdad ante la ley obliga también a que esta se *aplique* del mismo modo a quienes se encuentran en la misma situación, “*sin que el aplicador pueda establecer diferencia alguna en razón de las personas o de circunstancias que no sean precisamente las presentes en la norma*” (FJ 1º).

La publicación de los criterios implica dos actividades de diferente naturaleza. Téngase en cuenta que tanto la LGT como el RAT hacen referencia a “procedimientos” y a “actuaciones” como conceptos diferenciados. Partiendo de la diferenciación doctri-

al ciudadano. En concreto, reconoce el derecho a “obtener información y orientación acerca de los requisitos jurídicos o técnicos que las disposiciones vigentes impongan a los proyectos, actuaciones o solicitudes que se propongan realizar”. El segundo inciso del artículo 35.i) introdujo el deber de las autoridades y funcionarios de facilitar a los ciudadanos el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones. El reflejo de este derecho en el ámbito tributario se encuentra en el artículo 34.1.a) LGT, que recoge el “derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias”. El artículo 99.1 LGT recoge este mismo principio como un deber de la Administración y lo desarrolla en los sucesivos apartados de dicho artículo.

²²⁸ Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (BOE núm. 213, de 5 de septiembre).

²²⁹ Existe una diferencia entre los artículos 3.a) LDGC y 34.1.a) LGT, y es que en el primero la asistencia se refiere a exclusivamente a las obligaciones del contribuyente, mientras que en el segundo se incluye –algo que debe valorarse positivamente– una referencia a la información sobre sus derechos.

nal entre potestades y servicios tributarios²³⁰, podemos afirmar que la fijación del criterio administrativo aplicable a un determinado supuesto es manifestación de la potestad interpretativa y se sustancia mediante un determinado procedimiento. Por su parte, la actividad de comunicación de un criterio ya existente puede considerarse un servicio que, incluso, podrá gestionarse de manera indirecta (es el caso de los *call centers* de asistencia al contribuyente).

En cuanto a la mera actividad de comunicación, el epígrafe 2.2 del Código de Buenas Prácticas Tributarias prevé la comunicación, por vías telemáticas, de los criterios administrativos que sean susceptibles de ser aplicados con carácter general. Se inserta en el compromiso de la Administración de proporcionar certeza a los contribuyentes pero está también orientado a reducir la litigiosidad²³¹:

“Sin perjuicio de la regulación aplicable en cuanto a la interpretación y calificación de las normas tributarias y de la labor de información y asistencia a los obligados tributarios, la Agencia Tributaria hará públicos los criterios que aplica en sus procedimientos de control en tanto sean susceptibles de ser aplicados con carácter general”.

El compromiso del epígrafe 2.2 del Código de Buenas Prácticas Tributarias encuentra su fundamento normativo en el artículo 87.1 LGT, que faculta a la Administración tributaria para informar a los contribuyentes de los criterios administrativos que sigue en la aplicación de la normativa²³². Específicamente,

“La Administración tributaria informará a los contribuyentes de los criterios

²³⁰ Diversos autores han analizado en el ámbito tributario la diferencia entre servicios y potestades, un análisis elaborado muchas veces para valorar las posibilidades de externalización de la actividad tributaria. Según esta clasificación, las potestades son aquellas actuaciones en las que existe ejercicio de autoridad; en los servicios, por el contrario, nos encontramos ante “actividades públicas de carácter material normalmente vinculadas al ámbito prestacional” (FERNÁNDEZ FARRERES, 2006: 21).

²³¹ Las empresas afirmaron en la segunda reunión del Foro, de 3 de diciembre de 2009, que “para evitar la litigiosidad es mejor actuar antes de que tenga lugar el inicio de un procedimiento de inspección, para lo cual es necesario que la empresa conozca con prontitud el criterio de la Administración” (pág. 3).

²³² En el ámbito de la legislación administrativa general, el artículo 37.10 LRJPAC y el futuro artículo 7.a) de la Ley de Transparencia prevén disposiciones análogas. El artículo 5.4 de la Ley de Transparencia prevé que la información sujeta a las obligaciones de transparencia se publicará en Internet (concretamente, en las sedes electrónicas o portales web correspondientes) y deberá presentarse con claridad, de manera estructurada y comprensible para los interesados. El deber administrativo de información y asistencia de la LRJPAC ha sido desarrollado a través del RD 208/1996, de 9 de febrero, por el que se regulan los Servicios de Información Administrativa y Atención al Ciudadano, ha desarrollado reglamentariamente. Es interesante resaltar dos párrafos de su artículo 2, porque reflejan determinados elementos de la actividad de información que realiza la Administración en el marco de la relación cooperativa. En primer lugar, el art. 2.3 afirma que “cuando resulte conveniente una mayor difusión, la información de carácter general deberá ofrecerse a los grupos sociales o instituciones que estén interesados en su conocimiento”. Nótese el uso –nada habitual– del verbo deberán (no “podrán”), que configura esta información pública como un deber de la Administración (aunque en la práctica esté limitada por el hecho de que es la propia Administración la que deberá considerar si es necesario dar una difusión especial a determinada información). Por su parte, el art. 2.4 afirma que se potenciarán los medios telemáticos para realizar este tipo de actividad. El precepto se refiere a “los medios de difusión [...] que permitan la información a distancia [...] que los avances tecnológicos permitan”.

administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria, facilitará la consulta a las bases informatizadas donde se contienen dichos criterios y podrá remitir comunicaciones destinadas a informar sobre la tributación de determinados sectores, actividades o fuentes de renta”.

Este compromiso, en aplicación del artículo 87.3 LGT que recomienda el uso de medios telemáticos, se hace efectivo a través del portal *web* de la AEAT, donde se ha creado una página que contiene “criterios de carácter general en la aplicación de los tributos”²³³.

La publicación de criterios administrativos a través de Internet tiene diversos antecedentes, entre los que destaca el programa INFORMA. Fue concebido inicialmente como “*un servicio de apoyo a los servicios de atención al público de la AEAT*” (DELGADO y OLIVER, 2004: 99) cuya función era la de “*homogeneizar, trasladar y dar seguridad en el criterio interpretativo a seguir en la aplicación del sistema tributario estatal por los distintos órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria*”²³⁴. A partir de esta configuración inicial, se fue permitiendo el acceso a diversos grupos hasta abrirlo al público en general. El programa INFORMA permite dar respuestas ágiles, correctas y homogéneas incluso por personal no cualificado, pero sólo contiene información muy básica. No sirve para “*cuestiones tributarias concretas de difícil solución*” (DELGADO y OLIVER, 2004: 100) y, precisamente por ello, su utilidad para grandes empresas es limitada. Hemos querido hacer referencia a él porque pone de manifiesto que la misma actividad administrativa de información a los obligados tributarios puede (y debe) adoptar manifestaciones diferentes en función del tipo de obligado a quien vaya destinada y de sus particulares características y necesidades.

El criterio administrativo es, según la Instrucción 9/1998, de 1 de abril, de la Dirección de la AEAT²³⁵, “*la conducta uniforme que sigue la Administración en la aplicación de las normas jurídicas*”. Se ha señalado que este concepto es muy similar al de precedente administrativo; que es “*la actuación pasada de la Administración que, de algún modo, condiciona sus actuaciones presentes exigiéndoles un contenido similar para casos similares*” (DÍEZ-PICAZO, 1982: 7). De hecho, IBÁÑEZ GARCÍA afirmó que este precepto –en realidad su equivalente en la LDGC– se refería a una actividad de información al contribuyente sobre los precedentes existentes en relación a una materia concreta (1997: 38). En sentido estricto, consideramos que del precedente podemos ex-

²³³ Inicio > Empresas y profesionales > Foro Grandes Empresas > Criterios de carácter general en la aplicación de los tributos.

²³⁴ Artículo 2.5 de la Resolución de 19 de febrero de 2004, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones en el ámbito de competencias del Departamento de Gestión Tributaria.

²³⁵ La Instrucción 9/1998, que se dictó tras la aprobación de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, tenía como objetivo unificar la actuación de toda la AEAT en la aplicación de dicha ley, ordenando eficazmente el funcionamiento interno ordinario de sus distintos órganos y servicios, también en lo que se refiere a la publicación de criterios administrativos y la coordinación interna. Será de relevancia para nuestro análisis.

traer el criterio administrativo subyacente; pero el criterio administrativo puede también encontrarse documentado de manera expresa, e incluso modificarse mediante dicha actuación de formalización, en relación a la actividad administrativa futura.

Junto a la publicación en sí de los criterios interpretativos existentes, es necesario (para garantizar el principio de seguridad jurídica desde una perspectiva material) que tales criterios sean uniformes y estables. La uniformidad de criterio es una exigencia básica que se deriva de principios estructurales del ordenamiento español. La STC 144/1988 afirma que “*la homogeneidad en la interpretación [es] un objetivo a alcanzar en un Estado de Derecho (art. 1.1 CE)*”, dando el más profundo entronque constitucional a esta cuestión.

Al aplicar el ordenamiento fiscal, la Administración tributaria realiza inevitablemente una labor interpretativa: aplicación e interpretación son actividades inseparables. La labor interpretativa, a su vez, es una actuación *creativa*, aunque condicionada por el marco en que tiene lugar²³⁶. El intérprete debe escoger entre los diversos significados que se contienen en un determinado dispositivo. Puesto que cada sujeto que aplique la norma debe necesariamente dotarla de contenido, la unidad de criterio exige centralización de la labor interpretativa. La creación de criterios administrativos uniformes tiene, como evidente ventaja, que a todos los obligados tributarios serán tratados de una manera equivalente, evitando la aplicación arbitraria de las normas. La elaboración y publicación de estos criterios suponen una autolimitación de la Administración en la medida en que exterioriza su criterio (LÍVIO GOMES, 2011: 52) y crea una expectativa de cumplimiento futuro.

El sistema jurídico-administrativo establece una serie de instrumentos formales a través de los cuales se exteriorizan los criterios administrativos. Se hace referencia a circulares, instrucciones²³⁷, informes, notas de servicio²³⁸, órdenes de servicio... sin que se establezca una escala jerárquica que deba seguirse en la interpretación del ordenamiento (LÍVIO GOMES, 2011: 22). La terminología es particularmente confusa en este ámbito porque, como señala VILLAR EZCURRA, una misma forma puede exteriorizar disposiciones de diferente naturaleza y con efectos diferentes. La autora pone el ejemplo de una circular, que puede ser una disposición de orden general, con carácter de norma (aunque de muy bajo rango), una disposición interpretativa con eficacia *ad intra* o incluso puede limitarse a determinar conductas del personal jerárquicamente subordinado al órgano emisor (1996: 97). El Tribunal Constitucional aplica toda una pluralidad de criterios para desentrañar la verdadera naturaleza de estos actos, como el contenido, la

²³⁶ Así lo hemos señalado en el epígrafe 3 del marco metodológico.

²³⁷ La STS de 2 de marzo de 2007 (RC 7027/2002) define las circulares e instrucciones como “resoluciones administrativas que se engarzan en el ámbito propio de organización administrativa con base en el principio de jerarquía que gobierna su estructura, con un contenido y finalidad específicos en cuanto actos y directrices no incluíbles en el ejercicio de la potestad reglamentaria”.

²³⁸ “Informe” y “nota de servicio” es el nombre que reciben los dos tipos de resolución que las diferentes Direcciones han publicado en el sitio *web* de la Agencia Tributaria para dar cumplimiento al epígrafe 2.2 de Código de Buenas Prácticas Tributarias.

competencia del órgano emisor o la finalidad (STC 27/1983, de 20 de abril).

La LGT contempla una serie de instrumentos para la coordinación y unificación de criterios administrativos, pero no los presenta de manera completa y sistemática (LÍVIO GOMES, 2011: 22). Así, por ejemplo, el artículo 12.3 LGT atribuye al Ministerio de Hacienda “de forma exclusiva” la competencia para dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias, lo cual hizo que parte de la doctrina cuestionara en su momento la competencia de otros órganos para publicar criterios interpretativos²³⁹, debate ya superado. También la Dirección General de Tributos, a través de las consultas tributarias vinculantes de los artículos 88 y 89 LGT (y de otros instrumentos que ha emitido sin una habilitación expresa en la LGT) ha dado publicidad a los criterios administrativos que considera más adecuados. Como último ejemplo, en sede de revisión se regulan el recurso de alzada para la unificación de criterio (artículo 242 LGT) y el recurso para la unificación de doctrina (artículo 243 LGT).

La forma en que se determinan los criterios que aplicará la Administración tributaria tiene una influencia no menor sobre el principio de seguridad jurídica, puesto que son fundamentales para garantizar la uniformidad y estabilidad de estos criterios. El Código de Buenas Prácticas Tributarias español, como veremos, ha introducido algunas reglas a tales efectos, que operan en el ámbito de la organización interna y que complementan a las reglas creadas por los cauces “oficiales”. Así, el epígrafe 2.1 del Código establece:

“La Agencia Tributaria procurará que en sus actuaciones se tengan en cuenta los precedentes administrativos y velará porque en la interpretación de las normas se respete la unidad de criterio de la Administración tributaria. A tal fin, la Agencia Tributaria aplicará los criterios interpretativos que se desprendan de la doctrina administrativa y jurisprudencial [...]”.

Desde un punto de vista formal, este epígrafe constituye un mero recordatorio de la legislación vigente. Entendemos que cuando una de las partes en la relación cooperativa asume un compromiso que está ya previsto en la normativa y que, por tanto, ya tiene carácter obligatorio, lo que está afirmando es que cumplirá tal obligación con una especial diligencia. Diligencia que puede exigir la aplicación más eficiente de los recursos o su refuerzo –haciendo uso de la potestad de auto-organización– pero que en este caso, ante todo, se plasma en una serie de reglas procedimentales creadas o reforzadas por el propio Código.

Este epígrafe 2.1 continúa afirmando que

“A tal fin, la Agencia Tributaria aplicará los criterios interpretativos que se desprendan de la doctrina administrativa y jurisprudencial [...]”

²³⁹ Por todos, FALCÓN (1999). VILLAR EZCURRA afirma que el reconocimiento expreso de la facultad interpretativa del Ministerio de Hacienda “ha creado más inseguridades y problemas que beneficios” y señala que parte de la doctrina ha sugerido su eliminación (1996: 118).

La disposición enlaza con la instrucción 9/1998, de 1 de abril, que hemos citado previamente. En los casos en que pueda derivarse el criterio aplicable de la doctrina administrativa o jurisprudencial, la Administración se limitará a aplicarlo y, en su caso, a informar de este. La Instrucción 9/1998 diferencia entre aquellos criterios que estén documentados y aquellos que no lo estén.

En el primer caso –criterios documentados– la Dependencia correspondiente aportará dicho criterio. En la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, es la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios²⁴⁰ la competente para realizar, con carácter general, estas labores de coordinación. Ahora bien, aunque el artículo 117.1.m) LGT incluye la “información y asistencia tributaria” entre las funciones de gestión tributaria, esto no excluye que existan deberes de información y asistencia que recaigan sobre otros órganos administrativos. Todos los órganos administrativos deben actuar de manera proactiva para, como subraya el artículo 85.1 LGT, facilitar a los contribuyentes el ejercicio de sus derechos y obligaciones²⁴¹. Puesto que las actuaciones de control tributario son las más conflictivas, la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes desempeña un papel relevante en el marco de la relación cooperativa.

Pasemos al segundo caso previsto por la Instrucción 9/1998: criterios no documentados. En este caso, el Jefe de la Dependencia correspondiente deberá considerar si la respuesta a la pregunta planteada se desprende directa e indubitadamente de la normativa aplicable. Si es así, se considerará una cuestión de mera información, y el Jefe será el encargado de elaborar la respuesta. Si no es el caso, la cuestión deberá remitirse a los Servicios Centrales de la AEAT, “*a los efectos que procedan*”.

En este sentido, conviene señalar que la Delegación Central de Grandes Contribuyentes tiene competencias en materia de aplicación de los tributos y el ejercicio de la potestad sancionadora en relación con los contribuyentes que quedan bajo su ámbito²⁴², pero que actuará de acuerdo con los criterios determinados por los Directores de los De-

²⁴⁰ Esta Dependencia se regula en el artículo séptimo de la Resolución de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se establece la estructura orgánica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (la instrucción 9/1998 afirma que será competente “la Dependencia, Servicio o Sección de Gestión Tributaria a cargo de las labores de información al contribuyente”).

²⁴¹ Por ejemplo, cada contribuyente tiene el “derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones” [art. 34.1.ñ) LGT]. Asimismo, los ciudadanos, en tanto que contribuyentes, tienen también el derecho de conocer en todo momento el estado de la tramitación de los procedimientos en los que tengan la condición de interesados, y obtener copias de documentos contenidos en ellos [art. 35.a) LRJPAC y art. 34.1.e) y s) LGT]; a identificar a las autoridades y al personal al servicio de las Administraciones Públicas bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos [art. 35.b) LRJPAC y 34.1.f) LGT].

²⁴² Artículo 2.1 de la Resolución de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se establece la estructura orgánica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

partamentos en el ejercicio de sus respectivas funciones²⁴³, ya que cada Departamento es el que tiene la competencia para “*la emisión de informes en materia técnico tributaria*”, en el ámbito de su competencia, “*con criterios generales dirigidos a los órganos de gestión tributaria para asegurar el tratamiento homogéneo y coordinado de los obligados tributarios*”²⁴⁴. Y en esta búsqueda de coordinación entre los departamentos es donde se produce el desarrollo más relevante a través del Código de Buenas Prácticas Tributarias, y que deberemos integrar con la normativa interna dictada en el ámbito de la organización administrativa:

[...] En ausencia de tal doctrina, cuando tuviese dudas sobre el criterio a aplicar, [la Agencia Tributaria] solicitará informe a la Dirección General de Tributos en el ámbito de su competencia.

Los Directores de Departamento de la Agencia Tributaria informarán al Comité Permanente de Dirección de la misma de aquellos criterios interpretativos que pretendan aplicar en sus actuaciones, siempre que se refieran a cuestiones de especial trascendencia o que puedan generar controversias significativas con los contribuyentes y en las que no exista criterio establecido por la Dirección General de Tributos, el Tribunal Económico-Administrativo Central o los Tribunales de Justicia”.

Cuando no exista un criterio que se derive directa e indubitadamente de la normativa aplicable, la cuestión deberá ser resuelta por el Departamento de la Agencia que sea competente. De acuerdo con el Código de Buenas Prácticas, si el criterio formulado se refiere a cuestiones trascendentes o potencialmente generadoras de controversia, se informará al Comité Permanente de Dirección de la Agencia. Además, la “Agencia Tributaria” (sin más precisión) deberá solicitar informe a la Dirección General de Tributos cuando tenga dudas sobre el criterio que deba aplicarse.

Entendemos que las dos disposiciones deben entenderse en este orden (aunque en el Código aparezcan en el orden contrario) porque de esta manera se mantiene la lógica de proporcionalidad entre la complejidad de la cuestión y el rango jerárquico de quien la deberá resolver. Y entendemos que la tarea encargada a la “Agencia Tributaria” debe entenderse atribuida al Comité Permanente de Dirección. Así, los Directores coordinarían los criterios que pretendan aplicar a través del Comité, y el mismo Comité decidiría cuándo se deben elevar a la Dirección General de Tributos.

El Comité Permanente de Dirección se regula en el artículo 1.4 de la Orden de 2 de junio de 1994, por la que se desarrolla la Estructura de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y en la Resolución de 19 de febrero de 1997 de la AEAT, por la que se regula el funcionamiento de un Comité Permanente de Dirección de la Agencia

²⁴³ Artículo 1.2 *in fine* de la Resolución de 26 de diciembre de 2005 citada.

²⁴⁴ Así se establece, en términos análogos, en los artículos 4.1.o), en relación al Departamento de Gestión Tributaria; 5.1.e), en relación al de Inspección Financiera y Tributaria; 6.1.p), al de Recaudación; y 7.1.l), en relación al Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, siempre de la Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencias.

Estatal de Administración Tributaria²⁴⁵. Se reúne con carácter estable desde 1997 y constituye el cauce habitual para el análisis y coordinación de las decisiones directivas de la AEAT. Por tanto, es el órgano idóneo para tratar este tipo de cuestiones; también porque se reúne con una periodicidad semanal, como mínimo, lo cual permite solventar con agilidad las cuestiones que se planteen.

Según la Orden de 1994, el Comité Permanente de Dirección estará compuesto por el Presidente de la Agencia (como presidente del Comité), el Director general de la Agencia (como vicepresidente del Comité) y los Directores de los Departamentos y Servicios Centrales que componen la Agencia y que están regulados en los artículos 1.1 y 1.2 de la Orden. Todos los cargos de la Agencia Tributaria que son miembros del Foro de Grandes Empresas están presentes en el Comité Permanente de Dirección²⁴⁶, con la excepción del titular de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes. Ahora bien, la Orden de 1994 afirma que podrán asistir a las reuniones del Comité personas diferentes a los miembros natos, por indicación del Presidente o Vicepresidente. Precisamente, la Resolución de 2005 que creó la Delegación Central de Grandes Contribuyentes modificó la Resolución que regula el Comité Permanente de Dirección para incluir al Delegado entre las personas que podrán asistir a las reuniones del Comité Permanente. Su intervención debe valorarse positivamente porque, aunque no tiene competencia para establecer criterios de aplicación de los tributos, puede introducir en el debate las impresiones y experiencia que se derivan de la aplicación del ordenamiento a un grupo con características singulares.

El artículo 1, párrafo 2º, de la Resolución de 1997 afirma que se someterán a la deliberación y asesoramiento del Comité Permanente de Dirección todos los proyectos y decisiones que considere oportuno el Presidente o el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Se decidirá someter una cuestión al parecer del Comité a iniciativa de estos dos órganos (Presidente y Director) o a propuesta de cualquiera de los Directores de Departamento o Servicio. Se establecen, a título de

²⁴⁵ Nos parece conveniente señalar, aunque sea mediante una nota al pie, que la redacción de este precepto está absolutamente desfasada. Así, se refiere a dos Servicios centrales (Servicio Jurídico y Servicio de Auditoría Interna) porque eran los que existían en la AEAT el 19 de febrero de 1997. Sí incluye al Director del Gabinete del Director general de la Agencia (Gabinete que persiste y se regula en el artículo 14 de la Orden de 2 de junio de 1994), así como el Director del Gabinete del Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos.

²⁴⁶ En la actualidad, la AEAT está compuesta por los Departamentos previstos en la Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencias. Existe un total de seis Departamentos: Gestión Tributaria, Inspección Financiera y Tributaria, Recaudación, Aduanas e Impuestos Especiales, Informática Tributaria y Recursos Humanos. Los Servicios centrales se regulan en la Orden de 2 de junio de 1994. Son cinco y tienen el rango de dirección adjunta: Servicio Jurídico, Servicio de Auditoría Interna, Servicio de Gestión Económica, Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticas y Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales. Como hemos señalado, el Foro de Grandes Empresas se constituye al más alto nivel en el ámbito de la Agencia Tributaria, y son miembros suyos los titulares de los Departamentos de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de Inspección Financiera y Tributaria, de Recaudación y de Aduanas e Impuestos Especiales y el titular de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, así como el Presidente y el Director de la AEAT.

ejemplo, una serie de asuntos que podrán debatirse en el Comité (“*En particular, podrán ser tratados en el seno de este órgano*”). Claramente se trata de una lista abierta, por lo que no existe ningún impedimento para considerar el análisis de nuevos criterios interpretativos en la aplicación de los tributos. En el Organigrama de la Agencia Tributaria que puede consultarse en su sitio *web*, se recogen entre las competencias del Comité Permanente de Dirección “*los asuntos de administración que se consideran relevantes o requieran decisiones particulares de programación o coordinación*”.

Atendiendo a todo lo anterior, entendemos que la interpretación más razonable es que cuando un Departamento desarrolle un criterio interpretativo relevante en el sentido del Código de Buenas Prácticas, su Director (que forma parte del Comité) podrá proponer al Presidente de la AEAT que, en calidad de presidente también del Comité, someta tal criterio a la aprobación de dicho órgano, que normalmente decidirá entre su aceptación, modificación o, en caso de que resulte imposible acordar un criterio claro, la consulta a la Dirección General de Tributos de acuerdo con el apartado 2.1 del Código. Si el Código de Buenas Prácticas Tributarias procura que determinadas decisiones de gestión del riesgo fiscal se tomen, en el seno de las empresas, al más alto nivel posible (en el Consejo de Administración), este apartado del Código está orientado a garantizar que los criterios de interpretación se decidan también a un alto nivel y de manera coordinada, para que exista una coherencia entre los criterios aplicados en cada área.

Como afirma el apartado 2.2 del Código, ya citado, la publicación de criterios de aplicación de los tributos se realizará “*sin perjuicio de la regulación aplicable en cuanto a la interpretación y calificación de las normas tributarias*”. El artículo 12.3 LGT atribuye la competencia de interpretación de las normas fiscales al Ministerio de Hacienda. Asimismo, es habitual que la Dirección General de Tributos publique resoluciones donde haga públicos los criterios que informan las respuestas a las consultas tributarias vinculantes más frecuentes. Obviamente, la AEAT no puede mantener un criterio interpretativo contrario a una resolución del Ministro o de la DGT; es más, éstas generan en el ciudadano una expectativa razonable sobre el comportamiento administrativo (GARCÍA BERRO, 2010: 439). Por eso es positivo, desde el punto de vista de la certeza del derecho, que se prevea la consulta al más alto nivel posible desde un primer momento, para evitar un cambio en los criterios de interpretación cuando ya las empresas hayan planificado su actividad de acuerdo con un determinado criterio.

El sitio *web* de la Agencia Tributaria subraya que los criterios de carácter general publicados “*en ningún caso tienen carácter vinculante*”, afirmación discutible²⁴⁷. En tanto que disposiciones administrativas emitidas por un determinado órgano, sí vinculan a los inferiores jerárquicos del emisor²⁴⁸. En relación con los obligados tributarios, el

²⁴⁷ Contra la eficacia de este tipo de cláusulas, véase VALERO TORRIJOS (2007).

²⁴⁸ Por ejemplo, un informe emitido por el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria vinculará a todos los órganos de inspección, incluidos los de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes *ex art.* 1.2 de la Orden EHA/3230/2005. Su incumplimiento podría llegar a dar lugar a responsabilidad disciplinaria o, si el puesto ocupado por el funcionario es de libre designación, podría desencadenar

criterio comunicado constituirá una “interpretación razonable” que excluiría la aplicación de sanción a aquellos contribuyentes que la siguieran, en virtud del artículo 179.2.d) LGT (sin que, al mismo tiempo, quepa la aplicación automática de sanciones en los supuestos de inobservancia de los criterios interpretativos²⁴⁹).

1.2. MECANISMOS BILATERALES PARA LA CLARIFICACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN DE ACTIVIDADES U OPERACIONES ECONÓMICAS

Uno de los principales problemas de las Agencias tributarias es la imposibilidad de conocer las operaciones y actividades que desarrollan los contribuyentes²⁵⁰, lo cual dificulta el control administrativo. Es así, especialmente, en relación a las grandes empresas que se organizan en un ámbito transnacional; mientras que la Administración, por el contrario, opera fundamentalmente en el marco del Estado (HAPPÉ, 2007: 540). Sólo muy recientemente podríamos considerar que se ha desarrollado un “*movimiento hacia la transparencia y la cooperación fiscal internacional*” (CALDERÓN, 2013: 1) con el objetivo de garantizar el acceso de la Administración a información de relevancia tributaria. BRODZKA y GARUFI (2012: 403-406) señalan la existencia de iniciativas internacionales que promueven el establecimiento de buenas prácticas para fomentar la transparencia fiscal y el intercambio de información procedentes de la ONU, del Fondo Monetario Internacional (FMI) y el Banco Mundial, del G-20, de la OCDE y de la Unión Europea²⁵¹.

Las Administraciones tributarias tienen, a grandes rasgos, tres formas de obtener información. La primera es la investigación directa; la segunda, obtener estos datos por comunicación de otros agentes (particulares o autoridades); la tercera, el uso de mecanismos de intercambio o transmisión de información entre Administraciones. La relación cooperativa aplica herramientas que se integran en el segundo ítem de esta

su remoción discrecional.

²⁴⁹ En este sentido, véase FALCÓN (1999) o ALFONSO GALÁN (2007: 778). VALERO TORRIJOS (2007) alcanza una conclusión equivalente, la exclusión de sanciones por falta de culpabilidad, en virtud de la aplicación directa del principio de confianza legítima, en un ámbito donde la LGT no es aplicable (se trata de la renovación de una prestación de la Seguridad Social). Este autor analiza la STSJ de Canarias núm. 70/2007, de 25 de enero, que se refiere a un supuesto donde un ciudadano no renovó en plazo la demanda de empleo porque aplicó el criterio previsto en el portal *web* del INEM, que preveía un plazo anual (frente al trimestral que alegó el propio INEM al sancionarlo). El autor observa que el interesado se limitó a aplicar la información que ofrecía la misma entidad pública que luego le sancionó. La falta de renovación en plazo estaba tipificada como infracción, pero no podía imponerse sanción alguna porque no concurría el elemento subjetivo de culpabilidad: el interesado sometió su actuación a las indicaciones del propio INEM a través de su sitio *web*.

²⁵⁰ Como señala CALVO ORTEGA, la Administración posee mecanismos de control cada vez más sofisticados, pero estos “*actúan sobre datos*” y “*estos datos deben ser conocidos previamente*” (2006: 21).

²⁵¹ Desde un punto de vista formal, se plasman en modelos de CDI (como el de la ONU de 1980, revisado en 2001; o el de la OCDE, revisado en 2005) y códigos de conducta administrativa (cómo el Código de Buenas Prácticas sobre Transparencia Fiscal del FMI, de 1998 y revisado en 2007), pero también normas jurídicas vinculantes (aunque esto es más bien una excepción, derivada de la especial naturaleza de la UE, donde se han adoptado estos mecanismos: la Directiva 2012/16/UE y la Directiva 2003/48/CE).

clasificación²⁵² y que –esto es relevante– tienen carácter voluntario. Así, la relación cooperativa no pretende modificar los instrumentos ofrecidos por el ordenamiento jurídico tributario ni reforzar las obligaciones de comunicación previstas (ESSERS, 2009), sino crear un clima de cooperación (un diálogo inspirado por principios de lealtad y buena fe) que permita hacer verdaderamente eficaces los mecanismos ya existentes.

La relación cooperativa emplea mecanismos jurídicamente no vinculantes para promover la transmisión voluntaria de datos por parte de particulares en el marco de instrumentos bilaterales. Es común a este tipo de instrumentos expresar un intercambio donde la empresa actúa de manera abierta y transparente (deberá explicar en detalle el tipo de actividad u operación que planifica realizar) y, a cambio, la Administración proporciona seguridad jurídica, al determinar (con carácter previo a la exigibilidad de la deuda tributaria y, preferentemente, a que la actividad u operación se realice) las consecuencias jurídicas de la misma.

Las diferencias con la publicación de criterios interpretativos analizada en el epígrafe anterior son varias. En primer lugar, la publicación se realiza de manera fundamentalmente unilateral²⁵³, mientras que estos otros instrumentos tienen carácter bilateral. Se inician a instancia de parte, como veremos, y la empresa solicitante interviene en su desarrollo, en mayor o menor medida. En segundo lugar, los mecanismos bilaterales se refieren a supuestos específicos, no a criterios de aplicación general. En tercer lugar, suelen exigir de la Administración tributaria una tarea no sólo interpretativa, sino también de calificación de supuestos de hecho.

Existen ya mecanismos similares en la normativa tributaria. Un ejemplo son las consultas tributarias escritas de los artículos 88 y 89 LGT. De este instrumento se ha afirmado que “*fortalece la seguridad jurídica*” y que “*coadyuva a estimular el cumplimiento voluntario de los deberes y obligaciones fiscales. En otros términos [...] facilita la gestión de los tributos*” (PONT MESTRES y PONT CLEMENTE, 1995: 165). El propio Tribunal Constitucional ha llegado a afirmar, en la STC 173/1996, que “*el conocimiento previo de las consecuencias tributarias es imprescindible a la hora de planificar cualquier actividad empresarial, en tanto el tributo es siempre un componente más –y, a menudo, nada despreciable, del coste de la misma*”. Sin embargo, la extrema lentitud del procedimiento (se establece un plazo de seis meses que culmina con silencio negativo) constituye un problema, tal y como se ha destacado frecuentemente. El Código de Buenas Prácticas Tributarias prevé un nuevo mecanismo, que se espera que sea más

²⁵² La Agencia tributaria ha establecido un modelo intensivo en obtención de información, algo que supone un importante esfuerzo en costes de gestión y financieros para las empresas; aunque estas reconocen al mismo tiempo la necesidad de este sistema para una correcta gestión del sistema tributario. También la AEAT destaca la importancia que para ella tiene la obtención directa de información de parte de los contribuyentes, puesto que facilita la toma de decisiones en el proceso de simplificación de obligaciones formales.

²⁵³ Sin descartar que, en contactos informales o a través del Foro, las grandes empresas insten a la aclaración de determinadas cuestiones mediante la publicación del criterio aplicable: un ejemplo es el documento de conclusiones del Grupo de Trabajo sobre Precios de Transferencia.

ágil (se ha fijado un plazo orientativo de tres meses) y cuyo alcance es superior.

Otro de los mecanismos fundamentales para proporcionar seguridad jurídica a las grandes empresas y mejorar la aplicación del ordenamiento son los acuerdos previos de valoración. Permiten a los obligados tributarios, según el artículo 91.1 LGT,

“solicitar a la Administración tributaria, cuando las Leyes o los reglamentos propios de cada tributo así lo prevean, que determine con carácter previo y vinculante la valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria”.

La principal manifestación de estos acuerdos previos es la que recoge el artículo 16 LIS, en relación a las operaciones vinculadas. El Foro de Grandes Empresas ha trabajado para clarificar una serie de elementos que disuadían a las empresas de usar el instrumento previsto en la norma.

1.2.1. Mecanismo de consulta del Código de Buenas Prácticas Tributarias

1.2.1.1. Regulación

El epígrafe 2.3 del Código de Buenas Prácticas Tributarias prevé lo siguiente:

“La Agencia Tributaria establecerá procedimientos adecuados para permitir que aquellos contribuyentes que tengan dudas sobre el tratamiento tributario de determinadas operaciones u operativas puedan conocer, con la rapidez requerida por el caso, los criterios que la Administración aplicaría en tales operaciones u operativas”.

Este precepto contempla la implementación de un mecanismo de consulta por el que la Agencia Tributaria comunicará los criterios que la aplicaría ante determinadas operaciones que el contribuyente esté planeando realizar²⁵⁴. Ya en la primera reunión del Foro de Grandes Empresas se impulsó la creación de un mecanismo de este tipo: el sector privado propuso “*la posibilidad realizar una consulta a priori en operaciones con trascendencia tributaria, pero siempre que se garantice la agilidad en la respuesta*”²⁵⁵. Nótese cómo la agilidad se presentó como un requisito básico, porque es el principal problema que presentan las consultas tributarias escritas. Se estaba planteando la necesidad de implementar un mecanismo alternativo.

El Código afirmó –es el único caso en todos los preceptos que contiene– que la efectiva implementación del mecanismo sería gradual, atendiendo al número de empre-

²⁵⁴ Hemos considerado si sería posible la aplicación de las disposiciones relativas a la comprobación limitada, algo que proporcionaría una gran seguridad jurídica a las empresas porque culmina con una liquidación provisional: pero este procedimiento está previsto, como se deduce del artículo 136.2 LGT, para revisar determinados elementos determinantes de la obligación tributaria *a posteriori*, mientras que en este caso se trata de aclarar *a priori* el tratamiento tributario de una determinada operación.

²⁵⁵ Acta de la primera reunión del Foro de Grandes Empresas, de 10 de julio de 2009, pág. 4.

sas adheridas²⁵⁶. Entendemos que se estaba estableciendo un principio de factibilidad: la efectiva creación de un mecanismo de este tipo dependería de los medios disponibles. El sexto pleno del Foro de Grandes Empresas, celebrado el día 8 de mayo de 2012, acordó la creación de un grupo de trabajo que analizaría y definiría el modelo de relación cooperativa bilateral entre la Agencia Tributaria y las empresas para dar cumplimiento a los compromisos asumidos en el marco del Código de Buenas Prácticas Tributarias. Según el acta de la sexta sesión del Pleno, entre los objetivos del Grupo de Trabajo sobre Relación Cooperativa se encontrarían el de analizar qué tipo de operaciones, “*por su importancia económica o especial complejidad*”, aconsejarían “*el establecimiento de nuevos instrumentos de información*”, siempre “*en la medida en que los recursos disponibles*” así lo permitan²⁵⁷.

Aunque algunos autores²⁵⁸ y algunas de las reflexiones recogidas en las actas del Pleno del Foro de Grandes Empresas²⁵⁹ parecían prever una reforma normativa *ad hoc*²⁶⁰, finalmente se ha optado por adoptar un mecanismo de *soft law*. En este sentido, el Grupo de Trabajo emitió un documento de conclusiones que fue refrendado en la séptima reunión del Pleno, celebrada el 29 de octubre de 2013²⁶¹. De esa manera, este nuevo instrumento (que, en parte, tiene base normativa en los artículos 63 y 64 RAT) convivirá con los mecanismos expresamente vinculantes previstos en la LGT. En otras experiencias encontramos una mezcla de consultas formales o informales (como en Gran Bretaña²⁶²) o vinculantes y no vinculantes (como en Noruega²⁶³).

²⁵⁶ Según el segundo párrafo del epígrafe 1 del Anexo del Código de Buenas Prácticas Tributarias, “El Código será aplicado por la Agencia Tributaria y por todas las empresas que se adhieran al mismo, comprometiéndose las partes afectadas a su desarrollo e implementación en sus respectivos ámbitos de competencia. No obstante, la Agencia Tributaria desarrollará gradualmente el apartado 2.3. del mismo, teniendo en cuenta el número de empresas adheridas”.

²⁵⁷ Acta de la sexta reunión del Pleno del Foro de Grandes Empresas, celebrada el 8 de mayo de 2012, pág. 8.

²⁵⁸ ROMANÍ SANCHO considera que “a partir de esta previsión podría arrancar una reforma normativa que regulase de verdad esta nueva relación, ya que no hay en nuestro Derecho Tributario instrumentos que sirvan” (2010: 289).

²⁵⁹ Por ejemplo, en el acta de la sexta reunión del Pleno del Foro de Grandes Empresas, celebrada el 8 de mayo de 2012, pág. 9, se afirma que su Presidente afirmó que “será necesario valorar la experiencia multinacional de la grandes empresas para en su caso plantearse diseños normativos nuevos”.

²⁶⁰ Existe un mecanismo vinculante de interés en el Derecho tributario foral, el de las propuestas previas de tributación, a través de las cuales se determina, con carácter vinculante, la cuantificación tributaria de determinados supuestos particularmente complejos. Artículos 87 y 88 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava (Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava núm. 30-suplemento, de 11 de marzo); artículos 89 y 90 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (Boletín Oficial de Bizkaia núm. 49, de 11 de marzo); y artículos 87 y 88 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa (Boletín Oficial de Gipuzkoa núm. 52, de 17 de marzo).

²⁶¹ Suponemos que el documento de conclusiones fue respaldado por el Pleno porque así lo dictan las normas de funcionamiento del Foro de Grandes Empresas, porque así se establece en la introducción del documento de conclusiones y porque la fecha del documento es la del día que se celebró la séptima reunión del Pleno del Foro.

²⁶² El Informe Varney (propuesta 9, página 19) prevé la existencia de mecanismos informales de consulta desde los cuales se “escalaría” a mecanismos formales para cuestiones de mayor relevancia.

²⁶³ Un estudio de la OCDE, bajo el epígrafe “Real-time management and providing greater cer-

La base de las propuestas del Grupo de Trabajo es el establecimiento de un canal de relación bidireccional entre cada empresa y la Agencia Tributaria, “*que permita canalizar en ambas direcciones todas las cuestiones de naturaleza tributaria o aduanera que pudieran surgir*”. En el caso de la Administración, las personas de contacto son los Inspectores Jefes sectoriales de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes. Entendemos que el término “sectorial” se refiere a la función que ejercen estos Inspectores Jefes, de coordinar diversos Equipos Nacionales de Inspección relativos a uno o varios sectores económicos²⁶⁴. La agrupación por sectores económicos es adecuada a la luz de los análisis de la OCDE sobre la relación cooperativa, puesto que se considera necesario que la Administración tenga un conocimiento preciso sobre el sector de actividad económica en que operan las empresas con las que tiene que trabajar²⁶⁵. En el caso de que haya empresas adheridas al Código “*que no formen parte de grupos de empresas adscritos a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes*”, se designarán también personas de contacto en la Delegación Especial correspondiente²⁶⁶.

Las empresas, por su parte, designan como persona de contacto a los responsables del área fiscal. En casos de especial trascendencia, el Jefe de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes podrá participar en las reuniones que se celebren.

A través de este canal, la empresa podrá plantear las dudas existentes en relación al “*tratamiento tributario de operaciones de especial complejidad y trascendencia económica*”. Claramente el mecanismo va más allá de las consultas tributarias escritas (y así se dice expresamente) ya que en este caso se trata de conocer el criterio de aplicación de la norma a unos hechos concretos²⁶⁷.

tainty – Norway” afirma que “Advanced rulings, both binding and non-binding is one method of real time approach used by the Norwegian tax administration/the CTO” (OCDE, 2009c: 30).

²⁶⁴ La Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes está dirigida por su titular, con la asistencia de un Adjunto o Adjunta y de uno o varios Inspectores Jefes, según el artículo 6.1 de la Resolución de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se establece la estructura orgánica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes. Según el artículo 6.3.2º, los Equipos Nacionales de Inspección se adscribirán total o preponderantemente a un sector económico, y los Equipos relacionados con uno o varios sectores económicos se agruparán funcionalmente bajo la jefatura y coordinación de un Inspector Jefe.

²⁶⁵ Afirma el documento de conclusiones que “La Agencia Tributaria, dado que las cuestiones que puedan surgir serán diferentes en función del sector de actividad de las empresas [...]”. Véase el epígrafe 3.1.1 del segundo capítulo.

²⁶⁶ Las Delegaciones Especiales son órganos territoriales de la AEAT. Según el artículo 13 de la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 2 de junio de 1994, por la que se desarrolla la estructura de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, “La Administración Periférica de la Agencia estará constituida por las Delegaciones Especiales y las Delegaciones de la Agencia, integradas en aquéllas [...] Las Delegaciones Especiales de la Agencia dependerán directamente del Director general de la misma. Los distintos Directores de Departamento, en el ejercicio de sus funciones, dirigirán a los Delegados Especiales de la Agencia mediante las instrucciones y órdenes de servicio necesarias”.

²⁶⁷ “En ocasiones la seguridad jurídica que precisa la empresa requiere conocer el criterio de aplicación de dicha norma a unos hechos concretos, siendo necesario a estos efectos un pronunciamiento de los órganos a los que corresponde la aplicación de los tributos”, según afirma el documento de conclusiones del Grupo de Trabajo sobre Relación Cooperativa.

El procedimiento se regula someramente en el documento de conclusiones del Grupo de Trabajo sobre Relación Cooperativa, aunque coincide en parte con lo previsto en los artículos 63 y 64 RAT. Consideramos aplicables estos dos artículos, que complementan lo previsto en el documento de conclusiones. Los artículos 63 y 64 RAT regulan, respectivamente, determinadas “actuaciones de información” y la “tramitación de las solicitudes de información”; son desarrollo del artículo 87 LGT y, sobre todo, de su apartado 1 *in fine*, que afirma que la Administración tributaria “*podrá remitir comunicaciones destinadas a informar sobre la tributación de determinados sectores, actividades o fuentes de renta*”.

De acuerdo con el documento de conclusiones, el procedimiento se iniciará a instancia de parte²⁶⁸. La empresa describirá la operación que plantea dudas en cuanto a su tratamiento tributario. Según el artículo 63.2.2° RAT, “*se deberá incluir el nombre y apellidos o razón social o denominación completa y el número de identificación fiscal del obligado tributario, así como el derecho u obligación tributaria que le afecta respecto del que se solicita la información*”. El documento de conclusiones recoge un acuerdo según el cual la empresa acompañará su solicitud con “*un informe en el que expondrá el criterio que entiende aplicable a dicha operación*”. La dinámica, por tanto, será similar a la de otros mecanismos de información dirigidos a la clarificación de operaciones complejas, como los APA²⁶⁹, en el sentido que el particular, al iniciar el procedimiento, presenta ya su visión de la problemática.

La Agencia Tributaria emitirá informe sobre las cuestiones planteadas en el plazo orientativo de tres meses, en la medida en que los medios disponibles así lo permitan. Se dice expresamente que, en caso de incumplimiento del plazo, “*se entenderá que la Agencia no ha analizado ni ha formulado criterio alguno sobre la cuestión planteada*”. El documento de conclusiones sigue lo establecido en la norma reglamentaria –que, como sostenemos, provee el marco jurídico fundamental para la actuación administrativa prevista–, que prevé el mismo plazo de tres meses (64.1 RAT) culminado con silencio negativo (63.3.3° RAT).

La contestación administrativa, siempre según el reglamento, “*hará referencia, en todo caso, a la normativa aplicable al objeto de la solicitud*” (64.1 RAT) y contendrá también “*los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria*” (63.3.1° RAT). Entendemos que el documento de conclusiones (como norma de *soft law*) viene a complementar el reglamento de manera decisiva, ya que la respuesta administrativa va más allá de hacer explícito un criterio interpretativo general y se centra en los “hechos concretos” del caso.

Ni el reglamento ni el documento de conclusiones del Grupo de Trabajo sobre

²⁶⁸ El artículo 63.2.1° RAT afirma que “estas actuaciones [de información] también deberán llevarse a cabo, a iniciativa del obligado tributario, mediante la contestación a solicitudes de información tributaria, cualquiera que sea el medio por el que se formulen”.

²⁶⁹ Véase el epígrafe 1.2.2 del tercer capítulo.

Relación Cooperativa establecen el órgano competente para emitir la resolución, que dependerá de la organización administrativa en cada momento concreto. En cualquier caso, parece que el informe se emitirá, habitualmente, desde la Dependencia de Control Aduanero y Tributario. Lo presumimos a partir del hecho de que lo que la persona de contacto sea el Inspector Jefe sectorial correspondiente y, sobre todo, de que se busque sea un pronunciamiento de “*los órganos a los que corresponde la aplicación de los tributos*”. De acuerdo con la resolución por la que se establece la estructura orgánica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes²⁷⁰, dicha Delegación es competente para la aplicación del ordenamiento tributario respecto de aquellos sujetos y obligaciones que recaen dentro de su ámbito, pero está sujeta en dicha tarea a los criterios determinados por los Directores de los Departamentos en el ejercicio de sus respectivas funciones. Así, aunque el establecimiento de criterios interpretativos de la norma, u otras directrices generales de aplicación del sistema tributario, se generan fuera de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes²⁷¹, la aplicación de los tributos, en sí misma, corresponde a funcionarios integrados en dicha Delegación Central.

1.2.1.2. Naturaleza jurídica de las respuestas a las consultas

La naturaleza jurídica de las respuestas administrativas derivadas de las consultas tributarias ha resultado ser una cuestión compleja. La jurisprudencia no nos proporciona una respuesta unívoca, en gran medida porque la decisión judicial depende de manera decisiva del régimen jurídico aplicable en cada supuesto concreto.

Gran parte de la jurisprudencia sobre consultas tributarias no vinculantes no va a ser aplicable a nuestro caso, porque están condicionadas por la redacción del artículo 107 de la LGT de 1963 durante una parte importante de su vigencia²⁷² (“La contestación tendrá el carácter de mera información y no la de acto administrativo”) y, en el ámbito local, por el artículo 757 de la Ley de Régimen Local de 1955 (“Las contestaciones no tendrán el carácter de acto administrativo”)²⁷³.

Fuera de este ámbito concreto, observamos dos líneas jurisdiccionales diferentes en cuanto a la naturaleza de las respuestas a consultas tributarias (o administrativas en

²⁷⁰ Resolución de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, ya citada.

²⁷¹ En el epígrafe 1.1 del tercer capítulo hemos analizado las medidas del Código que se refieren a la formulación y publicación de criterios interpretativos, competencia de cada Departamento.

²⁷² Se exceptúa el período entre la entrada en vigor del Decreto-ley 13/1975, de 17 de noviembre, que estableció el carácter vinculante con carácter general, y la Ley 10/1985, de 26 de abril.

²⁷³ Es el caso de la STS de 27 de diciembre de 1996 (RA 8433/1992), que analiza los efectos jurídicos de una contestación tributaria emitida por una Administración municipal, evacuada al amparo de una ordenanza fiscal que preveía la expedición de “liquidaciones previas”, para que el contribuyente pudiera conocer con anterioridad al otorgamiento de la escritura que motivaba la exacción del tributo la cantidad correspondiente al mismo. El Tribunal Supremo consideró que la ordenanza local debía interpretarse a la luz de los artículos 757 de la Ley de Régimen Local citada y 107 de la LGT de 1963. Otras sentencias en la misma línea son las SSTS de 20 de febrero de 1978 (RA 32532/1976), de 1 de febrero de 1994 (RC 1431/1992), de 10 de febrero de 2001 (RC 7957/1995), de 10 de junio de 2004 (RC 7925/1999) o de 3 de marzo de 2010 (RC 9891/2004).

sentido amplio) y que, en último término, dependen del concepto de acto administrativo que se esté aplicando.

La sentencia del Tribunal Supremo de 26 de septiembre de 1984 (RJ 1984\4578), por ejemplo, niega la naturaleza de acto administrativo a las respuestas administrativas a las consultas de los interesados porque considera que “*todo acto administrativo es en esencia una voluntad creadora de una situación jurídica subjetivada*”. En una línea similar, la sentencia del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 1980 (RJ 1980\4004) afirma que “*cuando se trata de resoluciones limitadas a resolver una consulta, se ha considerado que carecen de las notas esenciales del verdadero acto administrativo*”.

Existe además otra línea jurisprudencial que se basa en la formulación de ZANOBINI, una definición más amplia del acto administrativo y bastante extendida entre la doctrina española. Considera que es acto administrativo cualquier manifestación de voluntad, deseo, conocimiento o juicio que despliega efectos jurídicos y que es realizada por la Administración pública en el ejercicio de una potestad administrativa²⁷⁴. La sentencia del Tribunal Supremo de 23 de febrero de 1999 (RC 7921/1997) se inscribe en esta corriente cuando afirma que “*la resolución de consultas, en cuanto declaración de juicio, es una variante típica del acto administrativo*”, aunque “*desprovisto de las características propias de estos*” y, especialmente, de la ejecutividad. En un sentido similar, la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de noviembre de 1989 (RJ 1989\8191) afirma que la respuesta a una consulta es un acto administrativo pero “*que no otorga derechos ni tiene otro objeto que el de informar al consultante del criterio, no vinculante*”, de la Administración. Esta jurisprudencia tiende a afirmar que las respuestas a consultas no vinculantes son actos administrativos, pero desprovistos de alguna de sus características típicas. CHAMS EL DIN ha propuesto el término “cuasi actos administrativos” (2004: 185).

En último término, la respuesta jurisprudencial depende de la aplicación de un concepto más o menos estrecho de acto administrativo como punto de partida; de los elementos que lo caractericen y, también, de si dichos elementos se consideran presentes en el supuesto específico de las respuestas a consultas tributarias. Partiremos a continuación de la definición de ZANOBINI para constatar que los tres elementos que contiene se reflejan en las contestaciones no vinculantes²⁷⁵.

Es en relación al primer elemento (“manifestación de voluntad, deseo, conocimiento o juicio que despliega efectos jurídicos”) donde se produce el conflicto principal entre las dos líneas jurisprudenciales señaladas. Por una parte, existen definiciones de acto administrativo que lo limitan a las declaraciones de voluntad, en la línea de la tradición francesa. Ello excluiría a las respuestas a consultas, que constituyen declaracio-

²⁷⁴ “Qualunque dichiarazione di volontà, di desiderio, di conoscenza e di giudizio, compiuta da un soggetto della Pubblica Amministrazione nell'esercizio di una potestà amministrativa” (ZANOBINI, 1954: 245).

²⁷⁵ Es la definición que aplica ADAME (2005: 11) para afirmar que las respuestas a consultas tributarias (este autor analiza las vinculantes) son actos administrativos.

nes de juicio.

Relacionado con lo anterior, pronunciamientos como la sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de diciembre de 2005 (RCA 202/2004), continuadora de la primera de las líneas jurisprudenciales citadas, han afirmado que debe excluirse del concepto de acto administrativo toda “*declaración o manifestación que, aunque provenga de órganos administrativos, no sea por sí misma creadora o modificadora de situaciones jurídicas*”. Sin embargo, las respuestas derivadas del mecanismo previsto en el epígrafe 2.3 del Código de Buenas Prácticas Tributarias (cuyo régimen se deriva de los artículos 63 y 64 RAT y del documento de conclusiones del Grupo de Trabajo sobre Relación Cooperativa) constituyen declaraciones de juicio que producen, como mínimo, el efecto jurídico de excluir la responsabilidad por infracción tributaria²⁷⁶. Esto sería así, además, incluso aunque no se hubiera establecido expresamente en el artículo 64 RAT, ya que el uso de los mecanismos de consulta es manifestación de diligencia y, según la interpretación judicial, excluye la responsabilidad²⁷⁷.

El otro elemento conflictivo es la exigencia de que el acto administrativo sea ejercicio de una potestad administrativa (por el contrario, es obviamente pacífico que las respuestas a consultas son realizadas por una Administración pública).

Y es conflictivo porque sentencias como la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de febrero de 2001 (RC 7957/1995) han considerado que a las respuestas administrativas a las consultas de los interesados les faltaría “*el requisito de ser consecuencia del ejercicio de una potestad administrativa*”. El Tribunal Supremo sostuvo en dicha sentencia que dichas respuestas, sean vinculantes o no, no son producto del ejercicio de una potestad administrativa, “*sino de un deber de información y asistencia en el cumplimiento de obligaciones tributarias*”²⁷⁸. No estamos de acuerdo con esta interpretación porque entendemos que la respuesta a consultas no vinculantes, como es el caso, constituyen un ejemplo de materialización de las potestades administrativas de interpretación y de calificación en relación a un caso concreto.

Considerando que las respuestas a consultas no vinculantes constituyen actos administrativos, podemos profundizar en su régimen jurídico. Como señala ADAME

²⁷⁶ No se genera de manera directa el derecho a que la Administración adecue sus actuaciones futuras a lo afirmado en la respuesta a una consulta, puesto que la normativa no reconoce expresamente el carácter vinculante de estas respuestas administrativas. En el caso de las consultas vinculantes, el particular tendrá el derecho “a no soportar un régimen tributario más gravoso que el derivado de dicha contestación” (FALCÓN, 1997a: 6). FERNÁNDEZ y RUIZ consideran que se trata de los derechos (renunciables, puesto que la consulta no vincula al obligado) a la obtención de un mayor grado de certeza en la interpretación de la norma tributaria y de conocer de antemano el criterio técnico expresado por la Administración al que ésta deberá someterse en una liquidación futura (2001: 14).

²⁷⁷ Véase el epígrafe 1.2.1.3.1 del tercer capítulo.

²⁷⁸ La sentencia citada vierte dichas reflexiones con el objetivo de delimitar claramente el ámbito de estas respuestas de la potestad reglamentaria. Y, a nuestro entender, erra al afirmar que la potestad interpretativa forma parte de la potestad reglamentaria “cuando ésta se ejerce con carácter de norma”. La potestad interpretativa nunca tiene carácter normativo (de ahí que, por ejemplo, no tenga efectos ante los ciudadanos o los tribunales; sino exclusivamente en el ámbito de la Administración, en virtud del principio de jerarquía).

(2005: 11-12), gozan de presunción de validez *ex* artículo 57.1 LRJPAC y producirán sus efectos –sean estos cuales sean; lo analizaremos *infra*– desde el momento en que se emitan.

La normativa ha sostenido sistemáticamente que las respuestas administrativas a las consultas que los particulares presentan no son directamente impugnables. Así lo afirmaba el artículo 107 de la LGT de 1963 y así lo afirman el artículo 89.4 LGT vigente (para las consultas vinculantes) y el artículo 63.3.1º RAT (para las actuaciones de información no vinculantes).

La LGT de 1963, como ya hemos señalado, negaba de manera expresa el carácter de acto administrativo de las contestaciones administrativas²⁷⁹; y este ha sido tradicionalmente el fundamento a que han apelado los tribunales para fundamentar la imposibilidad de interponer un recurso (ADAME, 2005: 13). Dejando a un lado su mayor o menor acierto, no parece ser un criterio que pueda sostenerse a la luz de la regulación actual.

Según ADAME, que se inspira en la sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de julio de 2005 (RCA 207/2004), el fundamento de la imposibilidad de recurrir las respuestas administrativas a consultas de manera autónoma es que no se trata de acuerdos definitivos o resolutorios de un procedimiento, sino de actos de información que no crean o modifican una situación jurídica. Este autor considera que “*las contestaciones a consultas son actos administrativos de trámite*” (2005: 14).

Como es sabido, el artículo 107.1 LRJPAC y el artículo 25.1 LJCA afirman que podrán ser objeto de recurso los actos resolutorios y aquellos actos de trámite que

“deciden directa o indirectamente el fondo del asunto, determinan la imposibilidad de continuar el procedimiento, producen indefensión o perjuicio irreparable a derechos e intereses legítimos”.

En el régimen de recursos regulado en la LRJPAC y en la LJCA se diferencia entre actos resolutorios y actos de trámite. Como vemos, determinados actos de trámite pueden impugnarse porque se asimilan a los actos resolutorios, ya que inciden de manera decisiva en la esfera jurídica del interesado. Es así cuando impliquen la imposibilidad de continuar el procedimiento (podríamos hablar de actos resolutorios *de facto*), o cuando produzcan indefensión o un perjuicio irreparable a los derechos e intereses legítimos del particular.

Téngase en cuenta sin embargo que, aunque el esquema conceptual de la LRJPAC pueda resultar de utilidad, la redacción de la LGT es diferente; y que, en virtud de la disposición adicional quinta de la LRJPAC, apartado 2º, la revisión de actos en vía

²⁷⁹ De manera similar, FERNÁNDEZ y RUIZ han afirmado que la inimpugnabilidad se justifica en que las contestaciones no serían más que declaraciones de ciencia o conocimiento (que reflejan una opinión o criterio técnico de la Administración) y no manifestaciones de voluntad (2001: 15), que es el concepto estricto de acto administrativo, de inspiración francesa.

administrativa en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo.

Pues bien, el artículo 227.1 LGT afirma que podrán ser objeto de reclamación económico-administrativa²⁸⁰ aquellos actos

“que provisional o definitivamente reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación o un deber [y] los de trámite que decidan, directa o indirectamente, el fondo del asunto o pongan término al procedimiento”.

Hemos comprobado que tanto las respuestas a consultas vinculantes como las actuaciones de información no vinculantes se sustancian a través de un procedimiento regulado expresamente en la norma. Finalizan con un acto que, por definición, es resolutorio; pero que –esto es fundamental– no es, en sí mismo, creador de situaciones jurídicas. Por tanto, no contienen el reconocimiento de un derecho, o la declaración²⁸¹ de una obligación o un deber, ni siquiera con carácter provisional. Esto los excluye del ámbito de la revisión en vía tributaria²⁸². Como es bien sabido, el particular tendrá que esperar hasta que se produzca una liquidación administrativa que aplique los criterios que refleja la respuesta a su consulta para interponer el correspondiente recurso.

FALCÓN (1997a), a partir de la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de diciembre de 1990 (RJ 1991\1701), afirma que la inimpugnabilidad de las respuestas a consultas tributarias, sean vinculantes o no, se fundamenta en la función constitucional del Poder Judicial. Tal y como afirma el autor, los jueces y tribunales no están autorizados para emitir interpretaciones en abstracto de las normas tributarias, sino a juzgar y hacer ejecutar lo juzgado en los casos específicos enjuiciados. Se afirma en dicha sentencia lo siguiente:

“La función de los Tribunales –incluso, de este Tribunal Supremo– consiste en el ejercicio de la potestad jurisdiccional, juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado (art. 117-3 de la Constitución y art. 2.º de la Ley Orgánica del Poder Judicial); y la interpretación de la norma jurídica –de cualquier rango y naturaleza– que los (*sic*) está atribuida se refiere a su aplicación en el caso enjuiciado, sin estar autorizados para dictar reglas o disposiciones de carácter general acerca de la aplicación e interpretación de las normas”.

El argumento es interesante, y consideramos que complementa la configuración

²⁸⁰ Potestativamente, podrá presentarse también recurso de reposición de acuerdo con el artículo 222.1 LGT.

²⁸¹ Aunque el término “declaración” pueda crear confusión (especialmente si se piensa en la dicotomía declarativo-constitutivo), no creemos que pueda considerarse que la consulta sea declarativa de deberes u obligaciones. En su respuesta, la Administración se limita a proporcionar el criterio que considera aplicable a una determinada operación o actividad, pero el obligado tributario (sobre quien recae normalmente el deber de autoliquidación) puede aplicar en todo caso un criterio diferente.

²⁸² En este sentido, la SAN de 8 de abril de 1992 (RCA 296/1991) afirmó que, para impugnar un criterio administrativo “deviene requisito indispensable el que afecte a la esfera de los derechos o intereses de los administrados lo que, por su propia naturaleza, no acontece con las contestaciones a la consulta, sean éstas vinculantes o no para la Administración Tributaria”.

de la contestación a las consultas tributarias como un acto administrativo que contiene una declaración de juicio relativa a la interpretación de las normas y a la calificación de supuestos de hecho.

1.2.1.3. Efectos de la contestación administrativa

El grado en que el régimen de las consultas del Código de Buenas Prácticas Tributarias garantice los principios de seguridad jurídica y eficacia será determinantes para su éxito. Las consultas tributarias escritas de la LGT ofrecen un régimen muy garantista (la respuesta vincula expresamente a los órganos encargados de la aplicación de los tributos) pero son excesivamente lentas. La Dirección General de Tributos dispone de un plazo de seis meses que, además, culmina con silencio negativo.

La celeridad del mecanismo es uno de los dos requisitos necesarios para que estos mecanismos resulten ser verdaderamente atractivos para las empresas y vayan del papel a la práctica cotidiana. Todas las experiencias estatales ponen el acento en esto. En Gran Bretaña, los códigos de buenas prácticas administrativas denominados “*Clearances Service*”, dirigido a empresas, y “*Clearances and Approvals I*”, dirigido al resto de contribuyentes, fueron fruto de las modificaciones introducidas en la práctica administrativa tras el informe Varney. El código de buenas prácticas aplicable a las empresas afirma que el plazo máximo para resolver las consultas informales *tenderá a ser* de 28 días (se trata de compromisos administrativos jurídicamente no vinculantes), pero que en el caso de operaciones especialmente complejas probablemente sea superado. El objetivo, según el informe Varney, sería responder antes de que se realice dicha operación o, al menos, antes de que deba declararse o autoliquidarse el impuesto²⁸³. Por su parte, en Países Bajos, las consultas tienden a resolverse en tiempo real, tal y como analizaremos en el epígrafe 2.1 de este capítulo, al tratar los mecanismos de control (puesto que en ese Estado, las consultas se integran con la actividad de supervisión administrativa).

Respecto al caso español, GONZÁLEZ DE FRUTOS ha afirmado que la Agencia dispone, incluso, de medios materiales suficientes para ofrecer un servicio en tiempo real (2010: 92), pero el Código de Buenas Prácticas Tributarias no hace referencia a ningún plazo concreto. El epígrafe 2.3 sí afirma que la respuesta administrativa se emitirá “*con la rapidez requerida por el caso*”. El uso de un tiempo condicional (“*conocer [...] los criterios que la Administración aplicaría*”) y la misma razón de ser del precepto nos permiten afirmar que la valoración *tenderá a obtenerse* antes de que la operación se realice. El Grupo de Trabajo sobre Relación Cooperativa ha establecido un plazo orientativo de tres meses (que no es sino el general previsto en el procedimiento de información al obligado tributario regulado en el artículo 64 RAT).

El otro requisito necesario para que este tipo de mecanismos sean eficaces en la

²⁸³ Apartado 4.7 / Propuesta 2 del Informe Varney.

práctica es proporcionar seguridad jurídica a quienes sigan la respuesta. Un nivel mínimo de seguridad jurídica implicaría garantizar la exención de responsabilidad de los contribuyentes que siguieran las directrices dadas por la Administración (de manera equivalente a lo dispuesto en el artículo 89 LGT). En un nivel máximo, el contribuyente podría confiar en que la Administración aplicará efectivamente los criterios plasmados en la respuesta en futuras liquidaciones administrativas.

1.2.1.3.1. Sobre la exclusión de responsabilidad por infracción tributaria

El “nivel mínimo” de seguridad jurídica, la exclusión de responsabilidad, tiene un claro respaldo normativo. Si un contribuyente actúa en consonancia con lo que se le ha comunicado en el marco de las consultas del Código de Buenas Prácticas Tributarias, no podrá ser sancionado en un momento posterior. El artículo 179.2.d) LGT²⁸⁴ afirma que las acciones u omisiones tipificadas en las Leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria si el contribuyente actuó con la diligencia necesaria. La propia Ley concreta, en lo que ahora nos interesa, lo siguiente:

“Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley”.

Según el artículo citado, se excluirán las sanciones por haber aplicado una interpretación razonable de la norma. Es obvio que la interpretación administrativa debe entenderse razonable (más aún por la propia Administración); pero, además, los Tribunales tienden a interpretar el concepto de “interpretación razonable” de manera lata, conectando este concepto con la existencia de buena fe (GUTIÉRREZ BENGOCHEA, 2004: 18), que es uno de los principios informadores de la relación cooperativa. En este sentido, el epígrafe 2.4 del Código de Buenas Prácticas Tributarias contiene también un precepto para proteger al contribuyente que no esté de acuerdo con el criterio expuesto por la Administración (el cual, obviamente, no le vincula en este momento). El epígrafe 2.4 prevé que los contribuyentes presenten un anexo explicativo junto con las declaraciones tributarias, donde pongan de manifiesto los hechos materiales y los criterios jurídicos en que se han basado. Si los hechos son reales y los criterios aplicados están razonablemente fundados, la AEAT lo tendrá en cuenta en la valoración del dolo o culpa en la aplicación de posibles sanciones. La mayor transparencia es manifestación de buena fe y permite que la Administración pueda apreciar, con mayor facilidad, si el contribuyente ha aplicado una interpretación razonable.

Más clara aún es la exclusión de responsabilidad por haber seguido el criterio

²⁸⁴ El artículo 63.3.2º RAT afirma que “las actuaciones de información y las contestaciones a las solicitudes de información tendrán los efectos previstos en el artículo 179.2.d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”.

manifestado por la Administración competente, con referencia a los artículos 86 y 87 LGT, que los artículos 63 y 64 RAT desarrollan y a los que debe vincularse el mecanismo previsto por el Grupo de Trabajo sobre Relación Cooperativa en desarrollo del Código de Buenas Prácticas Tributarias.

Junto a todo lo anterior, debe señalarse que lo que prevé el artículo 179.2.d) son dos supuestos específicos de conductas en las que se ha puesto la “diligencia necesaria” (lo cual, a su vez, es una manifestación del principio de culpabilidad en materia sancionadora). La actuación del contribuyente que colabora activamente con la Administración y hace uso de los mecanismos de diálogo con ésta debe sin duda considerarse diligente. Los Autos del Tribunal Constitucional 361/1991, de 10 de diciembre, y 3/1992, de 13 de enero, confirman esta interpretación. Se refieren a particulares que no habían declarado la existencia de determinadas pólizas de seguro, por lo que habían sido sancionados. Al aducir que la causa de la omisión fue error o ignorancia, el Tribunal afirmó, entre otros argumentos, que los contribuyentes podrían haber superado tales dudas si “*obrando con la diligencia propia de quien es consciente de su obligación de contribuir*” hubieran solicitado asesoramiento a la Administración tributaria “*bien ante ésta, informalmente, bien a través del cauce de las consultas establecido en el art. 107 de la Ley General Tributaria [de 1963]*”. El Tribunal Constitucional, por tanto, afirma que el uso de mecanismos de consulta, incluso informales, es manifestación de diligencia. Su ausencia, por el contrario, podría llegar a justificar que la Administración apreciase culpabilidad en la actuación del obligado tributario.

1.2.1.3.2. Sobre la vinculación de la Administración al criterio manifestado

Lo que hemos denominado “nivel máximo” de la seguridad jurídica que puede ofertarse se refiere a la certeza sobre la aplicación administrativa del criterio expuesto en la respuesta a la consulta informal en un futuro. Como punto de partida, afirmamos que el principio constitucional de seguridad jurídica protege las legítimas expectativas creadas en el contribuyente. Toda actividad administrativa puede crear dichas expectativas. Al mismo tiempo, todo principio está intrínsecamente limitado, en la medida en que interactúa con otros del mismo rango que protegen intereses también dignos de protección.

El Tribunal Supremo ha hecho referencia en su jurisprudencia al principio de confianza legítima. Según la sentencia de 2 de julio de 2008 (RC 6256/2003),

“está relacionado con los más tradicionales en nuestro ordenamiento de la seguridad jurídica y la buena fe en las relaciones entre la Administración y los particulares, y comporta que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquélla, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones”.

Tal y como señala también el Tribunal Supremo, el principio tiene origen ger-

mano (“*vertrauensschutz*”) y presenta también características conocidas en el ordenamiento anglosajón (el principio de *estoppel*). Su recepción en el derecho español se produce tras la aceptación por el Tribunal Supremo en sus sentencias de 1 de febrero de 1990 (RA 1063/1987) y 8 de junio de 1990 (RA 624/1988), entre otras; previamente, había sido acuñado por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea en los asuntos *Lemmerz Werke/Alta Autoridad*²⁸⁵ y *Hoogovens/Comisión*²⁸⁶. Su recepción normativa no se produjo en España hasta la reforma de la LRJPAC por la Ley 4/1999.

La información suministrada por la HMRC británica²⁸⁷ pone mucho énfasis en este aspecto. Los efectos concretos que tendrá la información que la Administración proporcione a los obligados tributarios son consecuencia de la sujeción de la Administración a la Ley y de la capacidad que tienen los jueces para revisar los actos administrativos e interpretar el ordenamiento jurídico. Con carácter previo, debemos señalar que la respuesta de la HMRC vincula sólo respecto de la persona afectada y la operación de que se trate. Si la pregunta fue enviada por un intermediario fiscal, no podrá aplicar dicha respuesta a operaciones similares de otros clientes o del mismo. Esto puede ser consecuencia del alto grado de detalle con que se analiza la cuestión, que haría imposible extrapolarla.

La Administración británica afirma que “*en la gran mayoría de los casos la respuesta que se da será conforme a Derecho y por tanto vinculante para la HMRC*” (traducción propia: el término empleado en inglés es “*binding*”). En el documento se trasluce un compromiso implícito de la HMRC de no revisar *a posteriori* el criterio que se proporcionó en una determinada respuesta. Sólo en tres casos la respuesta puede dejar de ser vinculante.

El primer caso es que el contribuyente no haya proporcionado una información correcta o completa sobre la operación, o que (en el caso de una respuesta previa su realización) las circunstancias de dicha operación acaben variando. Este efecto se prevé en la regulación de las consultas tributarias vinculantes pero es consustancial a un mecanismo que toma como base unos datos concretos, más aún cuando se trata de operaciones de gran complejidad y detalle.

El segundo es la modificación de la norma aplicable, cuando se produzca entre la respuesta administrativa y el devengo del tributo o cuando la modificación tenga carácter retroactivo. En este sentido, la HMRC subraya que su deber es recaudar la cantidad correcta de tributo de acuerdo con la normativa aplicable a cada transacción; y que es responsabilidad del contribuyente informarse de cualquier cambio en el ordenamiento jurídico (es frecuente que en la relación cooperativa se subrayen las obligaciones de ca-

²⁸⁵ STJ de 13 de julio de 1965, *Lemmerz Werke/Alta Autoridad*, asunto 111/63, Rec. p. 835.

²⁸⁶ STJ de 23 de noviembre de 1989, *Hoogovens/Comisión*, asuntos acumulados C-218/87, C-72/88, C-92/88 y C-223/87, Rec. p. 3833.

²⁸⁷ Véase, en el sitio web de la HMRC, “When you can rely on information or advice provided by HM Revenue & Customs (HMRC)”: <http://www.hmrc.gov.uk/pdfs/info-hmrc.htm> [acceso el 20 de diciembre de 2013].

da parte, como sucede aquí).

Tercero y último, puede suceder que un tribunal modifique la interpretación de la norma a partir de la cual se emitió la respuesta administrativa. Si esto sucede, la Administración deberá aplicar la nueva interpretación, lo cual podrá afectar a aquellos contribuyentes cuya declaración aún pueda revisarse. En el contexto español, esto es claramente así cuando exista un pronunciamiento del Tribunal Constitucional o jurisprudencia del Tribunal Supremo. Es dudoso si otro tipo de jurisprudencia sería vinculante para la Administración; el derecho común español, por vía del artículo 1.6 del Código Civil, sólo reconoce como jurisprudencia “*la doctrina que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la ley*”²⁸⁸.

Estas excepciones, en tanto que se derivan de los principios básicos del Estado de derecho, serán aplicables a cualquier experiencia estatal y, por tanto, son directamente trasladables a la española²⁸⁹. Es necesario analizar, desde una perspectiva jurídica, cuáles podrían ser las consecuencias de un cambio de criterio fuera de dichas circunstancias. Es lo que haremos ahora, a partir del contexto español y la naturaleza jurídica que consideramos que tienen las respuestas a las consultas del Código de Buenas Prácticas Tributarias; y, en particular, a la luz del principio de confianza legítima.

Una consulta evacuada en el marco del Código de Buenas Prácticas Tributarias y la posterior liquidación administrativa se refieren al mismo supuesto de hecho; y el sujeto afectado por las dos decisiones contradictorias es el mismo. Este sería, de existir, el fundamento para la vinculación de la Administración tributaria. La importancia de que estemos ante relaciones con el mismo ciudadano y en relación al mismo supuesto de hecho se hace evidente en que si algún elemento variara (porque el contribuyente no ha comunicado de manera totalmente transparente la operación o actividad de que se trate, o porque ha cambiado la normativa en vigor) la consulta no vinculará a la Administración tributaria en modo alguno.

Autorizada doctrina ha señalado que el sistema jurídico puede imponer una vinculación incluso sin haber mediado consentimiento (GARCÍA DE ENTERRÍA, 1956: 72) y el Tribunal Constitucional ha afirmado que esta vinculación puede derivarse de conductas o declaraciones de voluntad de carácter tácito (STC 73/1988, de 21 de abril, FJ 5). Aunque, bajo estas circunstancias, el principio parece cómodamente aplicable a las respuestas evacuadas en virtud de los mecanismos de consulta que se implementen en aplicación del Código, debe tenerse en cuenta que la aplicación del principio de confianza legítima en el ámbito del derecho público está sujeta a especialidades

²⁸⁸ ADAME considera que “también podía cambiar de parecer la Administración cuando existiese un criterio ampliamente compartido por los Tribunales Superiores de Justicia” (2005: 20); En principio, consideramos que la Administración podría, en este caso, sostener todavía su criterio e intentar que el Tribunal Supremo lo reconozca (cuestión diferente serán las vías de recurso que estén disponibles).

²⁸⁹ Como veremos, son los tres supuestos previstos en el artículo 89.1 LGT en relación al régimen de las consultas tributarias vinculantes. Obviamente, son de aplicación a solicitudes de información que no revisten este carácter por indicación legal expresa.

(SÁNCHEZ MORÓN, 2002: 229-230).

El principio de confianza legítima, en el ámbito del derecho público, protege la convicción psicológica que produce en el interesado ciertos signos externos producidos por la Administración lo suficientemente concluyentes. Es decir, precisa la observancia de un comportamiento “*con plena conciencia de crear, definir, fijar, modificar, extinguir o esclarecer una determinada situación jurídica, para lo cual es insoslayable el carácter concluyente e indubitado, con plena significación inequívoca*”, según la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de marzo de 2002 (RC 8141/1995).

SÁNCHEZ MORÓN excluye expresamente las consultas no vinculantes del ámbito de protección la doctrina de los actos propios, porque considera que “*ha de tratarse de actos o comportamientos capaces de crear, modificar o extinguir situaciones jurídicas*” (2002: 233), pero la sentencia del Tribunal Supremo que hemos citado también usa verbos que no implican necesariamente una producción de efectos jurídicos en relación con el sujeto, como “esclarecer” (que es, precisamente, la función que tienen las consultas informales).

De hecho, según la sentencia del Tribunal Supremo de 1 de diciembre de 2003 (RC 6383/1999), constituyen actos concluyentes de la Administración a efectos de crear la confianza legítima en el interesado:

“a) La creación por la Administración de «signos externos» que, incluso sin necesidad de ser jurídicamente vinculantes, orientan al ciudadano hacia una determinada conducta

b) El reconocimiento o constitución por la Administración de una situación jurídica individualizada en cuyo normal desenvolvimiento sea razonable creer”.

Es interesante señalar que el Tribunal Supremo considera que signos externos no jurídicamente vinculantes²⁹⁰ pueden constituir “actos concluyentes” para constituir una confianza en el interesado que el sistema jurídico protegería. Debe considerarse legítima

²⁹⁰ De nuevo, la STS de 1 de diciembre de 2003 se remite a diversa jurisprudencia del propio Supremo. La STS de 8 de junio de 1990 (RA 624/1988) trata sobre la no renovación de una subvención a un colegio concertado. La normativa afirmaba que se mantendrían las subvenciones hasta entonces concedidas, salvo que “no sea necesario el funcionamiento”. En este caso, el signo externo no jurídicamente vinculante es el informe de la Inspección Educativa, favorable a la continuidad de los centros a los que no se renovó la subvención. La STS de 22 de marzo de 1991 (RA 2467/1988) hace referencia a un supuesto equivalente (también tienen en cuenta las subvenciones obtenidas en cursos anteriores, bajo las mismas circunstancias, y la existencia de informe favorable de la Inspección educativa). Finalmente, la STS de 19 de julio de 1996 (RC 2364/1992) se refiere a la concesión para explotar un quiosco de bebidas en el Museo Nacional de Ciencias Naturales. En ese caso se considera que no existen signos suficientes para crear la confianza legítima en el interesado (el hijo del concesionario original, que pretende continuar en la explotación), puesto que la concesión original es *intuitu personae*, existen actos concluyentes de la Administración responsable instando al desalojo y, por último, no se considera que “el abono de tasas o tributos no presupone autorización o legalización de situaciones, ni que la Administración quede vinculada por el mero hecho de la recepción de tales importes dinerarios”. La STSJ de Cataluña 214/2001 de 15 marzo, no citada por la STS de 1 de diciembre de 2003, afirma la aplicabilidad del principio de confianza legítima a partir de una cédula urbanística que atribuye a la finca una edificabilidad y repercusión determinadas, pero que tiene carácter no vinculante.

la confianza del interesado en el actuar de la Administración cuando dichos actos producen la convicción psicológica razonable de, por ejemplo, que la Administración actúa correctamente²⁹¹, que la conducta que mantiene el interesado con la Administración es lícita²⁹², que sus expectativas como interesado son razonables²⁹³ o que el interesado ha cumplido los deberes y obligaciones que le incumben en el caso.

Además, para la jurisprudencia analizada es al menos indirectamente relevante

²⁹¹ La STS de 1 de diciembre de 2003 cita, a su vez, la STS de 23 de noviembre de 1984 (RJ 1984\5956) que analiza un supuesto en el que la Comisión Administrativa de la Corporación Metropolitana de Barcelona acordó justiprecio en procedimiento de expropiación con una empresa y luego, solo al ser demandada la Corporación por incumplimiento del convenio expropiatorio, alegó que la Comisión Administrativa no era órgano competente. El Tribunal Supremo apeló a “la confianza legítima en que la Administración actúa correctamente” y consideró una violación del principio de buena fe la alegación de falta de competencia realizada por la Corporación Metropolitana exclusivamente “en el momento en que es demandada para que cumpla el convenio expropiatorio”, habiendo dado por bueno en su momento dicho convenio. En sentido contrario, puede hacerse referencia a la SAN de 7 de noviembre de 2007 (RCA núm. 284/2006), cuando afirma que “no se aprecia una base fáctica sobre la que pueda erigirse la existencia de esta confianza en los datos que resultan de unos informes claramente equivocados”, en relación a los errores más que evidentes que contenían los informes sobre la vida laboral del interesado emitidos por la Tesorería General de la Seguridad Social.

²⁹² Véase la STSJ de Aragón de 22 de diciembre de 1994 (RCA 211/1993). La STS de 1 de diciembre de 2003 cita, entendemos que erróneamente, una supuesta sentencia del propio Tribunal Supremo con esa misma fecha. La sentencia del TSJ de Aragón se refiere a una empresa de fabricación de pan y repostería que, por varios meses, tuvo contratado a un menor de edad en horario nocturno, algo prohibido por la normativa. Ahora bien, la empresa había cursado oferta de empleo a través de la Oficina de Empleo, donde constaba que el jornada de trabajo se realizaría por la noche; y el INEM (que visó el plan individual de formación anexo al contrato, donde constaba el horario de trabajo) en ningún momento advirtió la ilegalidad. En estas circunstancias, el empresario se encontró “en la confianza legítima de que su conducta se encontraba dentro del marco de lo lícito”; y aquí sí cita la STSJ una sentencia del Supremo, la STS de 1 febrero 1990 (RA 1063/1987), una de las primeras que se hizo eco, de manera expresa, del principio de confianza legítima. La consecuencia de la aplicación del principio de confianza legítima en este caso fue que la inexistencia de culpabilidad y, por tanto, la inexigibilidad de responsabilidad, dado que el empresario se encontraba “incurso en error de prohibición invencible para un empresario modesto y no versado en leyes”.

En realidad, este requisito y el anterior (nota al pie 290) son bastante similares; tanto que la STS de 1 de febrero de 1990 hace referencia más bien al primero de ellos, puesto que hace referencia a “signos externos producidos por la Administración lo suficientemente concluyentes para que le induzcan razonablemente a confiar en la legalidad de la actuación administrativa”.

²⁹³ Se cita la STS de 28 de febrero de 1989 (RJ 1989\1458), que se refiere a una subvención a un colegio concertado que se deniega por incumplimiento de la ratio mínima, cuando en el pasado se había concedido con esa misma ratio. Para el Tribunal Supremo resulta decisivo que antes de comenzar el curso durante el cual se retiró la ayuda pública, la misma Administración había otorgado una subvención parcial; como se había hecho el curso anterior, siempre bajo idénticas circunstancias (una ratio inferior al mínimo establecido). Afirmó el Tribunal que la subvención parcial al inicio del curso constituye un acto “lo suficientemente concluyente para que el titular del Colegio se decidiera a continuar impartiendo la docencia, con la razonable esperanza de que al igual que antes obtendría la subvención y la ayuda que después posteriormente le es denegada”. La expresión “razonable esperanza” se encuentra literalmente en otras sentencias, como la del STS de 25 de junio de 1987 (RA 65/1985), que afirma que “la Administración, si bien no concedió la subvención que hoy se postula -por lo que no es posible acudir a la doctrina de los requisitos para la revocación de actos en beneficio del administrado-, en cambio, ciertamente, otorgó una razonable esperanza de obtenerlas, ya que estaban contenidas en la normativa específica al caso, promocionada con una campaña publicitaria oficial, produciendo en los destinatarios la creencia auspiciada por la buena fe de obtener una respuesta positiva, bajo cuya perspectiva los empresarios y en el presente caso el actor se comprometió en los correspondientes gastos de inversión y contratación de personal para lo que se le prometió el beneficio que finalmente le es negado por la única razón de no haber consignación presupuestaria”.

que la confianza creada en los particulares sea suficiente “*como para justificar el moverles a realizar una conducta o actividad que, directa o indirectamente, repercuta en su esfera patrimonial*”²⁹⁴ (aunque no siempre la afectación será a la esfera patrimonial, su relevancia cuantitativa en la jurisprudencia es obvia; más aún en el ámbito tributario). Precisamente, el mecanismo de consulta del Código de Buenas Prácticas Tributarias se plantea para despejar dudas relativas a la viabilidad o conveniencia (desde el punto de vista tributario) de realizar una determinada operación o actividad. En parte, el principio de confianza legítima tiene como objetivo el de evitar “*daños o perjuicios que [el particular] no tiene por qué soportar jurídicamente*”²⁹⁵. La carga tributaria no es un perjuicio económico, sino es un pago fundamentado en el deber de contribuir, manifestación a su vez de un principio de solidaridad; pero los aspectos fiscales sí pueden suponer la diferencia entre una tasa de retorno aceptable por una inversión determinada y una que no lo sea.

Tras analizar la doctrina en términos generales, planteamos la siguiente pregunta: ¿es razonable la expectativa del interesado en que se mantengan los criterios administrativos recogidos en la respuesta a una consulta evacuada en el marco del epígrafe 2.3 del Código de Buenas Prácticas Tributarias?

Dicha respuesta constituye un acto administrativo que, en tanto que declaración de juicio, no tiene efectos directos en la esfera jurídica del interesado. Consideramos que esta ausencia de efectos directos (el hecho de que no se trate de un acto creador de situaciones jurídicas) es relevante al determinar si la Administración podrá o no separarse del criterio establecido.

El ordenamiento tributario prevé una serie de vías para la modificación del criterio contenido en un acto administrativo: la declaración de nulidad de pleno derecho del artículo 217 LGT, el procedimiento de revocación del artículo 219 LGT (cuando el cambio de criterio se realice en beneficio de los interesados) o la declaración de lesividad del artículo 218 LGT (cuando se realice en perjuicio de estos) y posterior impugnación en la vía económico-administrativa. Según la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de junio de 2004 (RC 7925/1999),

“los actos declarativos de derechos no pueden revisarse por la Administración si no es mediante unos procedimientos reglados y limitados (y las liquidaciones tributarias, o sus modulaciones, aun cuando establezcan una carga para el sujeto pasivo, en la medida en que concretan esa carga tienen también un contenido declarativo de derechos)”.

²⁹⁴ La cita es literal de la STSJ de Cataluña núm. 214/2001, de 15 marzo (RCA 2680/1997) pero está presente en muchas otras del Tribunal Supremo, como la STS de 8 de junio de 1990 (RA 624/1988), que afirma que habría movido la voluntad del interesado “a realizar determinados actos e inversiones de medios personales o económicos”.

²⁹⁵ STS de 8 de junio de 1990 (RA 624/1988). En el mismo sentido, la STS de 22 de marzo de 1991 (RA 2467/1988) afirma que el principio es aplicable “máxime cuando tal creencia o confianza le conduce a realizar unos actos que le originen unos gastos que, en el supuesto de no mediar dichas circunstancias no hubiera realizado y, por ende, no habría de soportar”.

La existencia de un mecanismo específico para la revisión podría considerarse una manifestación procedimental del principio de confianza legítima. Como hemos señalado previamente, las respuestas a solicitudes de información en el marco del Código de Buenas Prácticas constituyen una simple declaración de juicio emitida por la Administración. En relación con ello, continúa afirmando la sentencia citada que:

“no es menos cierto que existen actos administrativos que, por concebirlos así la Ley, no producen esos efectos de permanencia y de limitación en cuanto a su revisión”.

La sentencia compara, en cuanto a sus efectos, las respuestas a consultas tributarias con liquidaciones provisionales, que “*son susceptibles de auto-revisión, dentro del período de comprobación y del de prescripción*” sin ningún cauce procedimental específico, sino simplemente en el ámbito de una liquidación definitiva. Nos parece de interés esta comparación, porque pone de manifiesto que la Administración tributaria puede cambiar de parecer a lo largo de su relación con un contribuyente, sin quedar automáticamente vinculada por lo que haya afirmado en un momento dado; y porque es necesario proponer una interpretación coherente del sistema jurídico, que tenga en cuenta que no se reconoce el mismo peso a todos los actos administrativos de los órganos que aplican los tributos²⁹⁶.

Desde un punto de vista no jurídico, queremos también señalar que, en la experiencia española de relación cooperativa, la Administración tributaria no tiene una garantía razonable de que la empresa habrá sido capaz de identificar todos los elementos relevantes, de hecho y de derecho, para determinar correctamente cómo tributaría una determinada operación o actividad. Al contrario que en Países Bajos, la Administración no realiza un análisis previo de los marcos de control interno de la empresa para valorar su fiabilidad. Por ello no es adecuado, bajo ninguna circunstancia, que la Administración renuncie a la aplicación directa de los instrumentos de que dispone para la comprobación de los distintos elementos que determinan la deuda tributaria.

Por otra parte, la propia inimpugnabilidad de las respuestas a consultas o solicitudes de información es un argumento a favor de la posibilidad de modificar el criterio *a posteriori*. Si este criterio no fuera revisable, la contestación estaría decidiendo, cuanto menos indirectamente, sobre el fondo del asunto; bajo esta perspectiva, la imposibilidad de recurrirla no sería coherente con la lógica que subyace a la regulación del sistema de recursos administrativos regulado en la LRJPAC y la LGT.

Como hemos afirmado antes, la aplicación del principio de confianza legítima al derecho público exige alcanzar un cuidadoso equilibrio entre diversos intereses concurrentes. La sentencia del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 2013 (RC 3529/2010),

²⁹⁶ Por ejemplo, la STS de 27 de junio de 2013 (RC 750/2011) afirma que “el acta inicialmente formalizada –que solamente contiene una propuesta no vinculante– quedó sin efecto, al acordarse por el Inspector Jefe la ampliación de actuaciones, lo que se notificó a la entidad hoy recurrente”, por lo que no se produjo violación alguna del principio de confianza legítima.

haciendo suyos los argumentos de la sentencia recurrida, afirma que no puede invocarse el principio de confianza legítima para crear o mantener situaciones contrarias al ordenamiento jurídico²⁹⁷, o contrarias al fin o interés tutelado por una norma; especialmente cuando (y es, claramente, el caso del Derecho tributario), dicha norma, “*por su naturaleza, no es susceptible de amparar una conducta discrecional por la Administración que suponga el reconocimiento de unos derechos u obligaciones que dimanen de actos propios de la misma*”. Prevalece, en este caso, el interés público que salvaguarda el principio de legalidad.

En nuestra opinión, la Administración podría modificar el criterio planteado en las consultas del Código de Buenas Prácticas Tributarias al plantear una posterior liquidación; pero es importante subrayar que le estará vedado hacerlo de manera arbitraria.

Al menos dos sentencias de la Audiencia Nacional han aplicado el principio de confianza legítima vinculándolo al de interdicción de la arbitrariedad, tal y como proponemos, en relación con consultas tributarias no vinculantes: la sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de diciembre de 2006 (RCA 814/2003) y la sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de marzo de 2007 (RCA 320/2004). Aunque ambas han sido confirmadas por el Tribunal Supremo²⁹⁸, dicho tribunal no sostiene por completo en dicho asunto la interpretación de la Audiencia Nacional, como señalaremos luego.

Las dos sentencias de la AN resuelven casos similares y con argumentos equivalentes (cuando no literalmente transcritos), por lo que nuestro análisis va a centrarse en la primera de ellas. La sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de diciembre de 2006 trató sobre la aplicabilidad, por parte de Repsol, de la deducción por doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades por determinadas inversiones realizadas en Dubai. La empresa había dirigido una consulta a la Dirección General de Tributos que tenía carácter no vinculante, en virtud del artículo 107 de la LGT de 1963 entonces vigente, en la redacción dada por la Ley 10/1985, de 26 de abril.

Pues bien, la Audiencia Nacional afirmó que el hecho de que la consulta no fuera vinculante “*no autoriza a pensar que carece por completo de valor alguno*” y, específicamente, “*no autoriza a desconocerla pura y simplemente sin incurrir en una cierta arbitrariedad*”. La tesis de la AN se basa, ante todo, en el artículo 9.3 de la Constitución, que prohíbe la arbitrariedad de los poderes públicos.

Además, la Audiencia invoca el llamado principio de imparcialidad –uno de los fundamentos jurídicos de la relación cooperativa–, recogido en el artículo 103.1 CE, al afirmar que una Administración que sirve con objetividad los intereses generales debe, necesariamente, respetar el criterio jurídico de los órganos llamados a sentar doctrina

²⁹⁷ En este sentido, la STS de 4 de marzo de 2002 (RC 8141/1995), en su fundamento de derecho cuarto, señala expresamente que la inactividad ante una determinada situación no implica una aceptación tácita de la misma, sino que puede significar “dejadez en el ejercicio de las potestades de control”.

²⁹⁸ Respectivamente, mediante STS de 10 de noviembre de 2011 (RC 3549/2007) y STS de 15 de junio de 2011 (RC 718/2007).

administrativa. Soslayar dicho criterio jurídico podría ser, también, una violación del principio de jerarquía, que es el tercero de los argumentos en que se sostiene la afirmación de la Audiencia Nacional, aunque con carácter secundario.

La conclusión de la sentencia es clara, y es la que hemos propugnado antes:

“El respeto al principio de confianza legítima [...] impon[e] a la Administración la carga de expresar los motivos por los que juzga inaplicable, erróneo o contrario a Derecho el contenido propio de una consulta, sin que para llenar esta exigencia sea suficiente con apelar al carácter no vinculante del dictamen, pues tal afirmación no desacredita como tal las conclusiones materiales de la consulta”.

El Tribunal Supremo, como anticipamos, no comparte esta conclusión; por el contrario, la matiza fuertemente cuando incluye, como actos concluyentes que dan lugar a la confianza legítima, la existencia de actas de conformidad previas en las que se ha aceptado la deducibilidad negada luego²⁹⁹. Parece que no es la consulta en sí la que permite invocar el principio de confianza legítima, sino el hecho de que los criterios que contiene se hayan aplicado en otros actos integrados en un procedimiento de inspección.

En este asunto, consideramos más acertada la postura de la Audiencia Nacional: toda consulta “no vinculante” implica, con todo, cierta vinculación en virtud del principio de confianza legítima que exige que se motive adecuadamente el cambio de criterio, que no podrá ser arbitrario. Esta interpretación es la que, a nuestro parecer, mejor permite congeniar la conveniencia de que la Administración pueda modificar su criterio si lo considera más adecuado para preservar el interés general y, al mismo tiempo, la necesidad de proteger en la medida de lo posible las expectativas creadas en el obligado tributario. Recordamos también que la propia jurisprudencia del Tribunal Supremo ha afirmado (STS de 1 de diciembre de 2003, citada) que signos externos jurídicamente no vinculantes pueden producir una expectativa merecedora de protección mediante el principio de confianza legítima.

El artículo 54.1.c) afirma que deberán motivarse, con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho, “*los [actos] que se separen del criterio seguido en actuaciones precedentes o del dictamen de órganos consultivos*”. La respuesta a una solicitud de información es claramente una actuación previa: el término “actuación” es, de hecho, el que emplea el artículo 85.2 LGT cuando recoge los instrumentos concretos mediante los que se realizará la actividad de información y asistencia a los obligados tributarios.

El artículo 54.1.c) no exige que se trate de actuaciones precedentes en el seno

²⁹⁹ Lo que dice literalmente la STS de 15 de junio de 2011 es que “la existencia de actos previos de la Administración que justificaba la interpretación efectuada por el recurrente, e incluso posteriores, en virtud de actas de conformidad en las que se ha aceptado la deducibilidad en este proceso negada, exigía para que prosperara la argumentación sobre el limitado alcance de la resolución de la Dirección General de Tributos de 13 de abril de 1992, acreditar las circunstancias que hacían este recurso diferente de los supuestos analizados en aquella consulta, y no, meramente, sostener su diferencia con lo sucedido en este proceso, que es lo que se ha hecho”.

del mismo procedimiento, lo cual es lógico puesto que de lo que se trata es de garantizar la coherencia de la actividad administrativa como un todo (protegiendo, también, el principio de igualdad en la aplicación de la ley). A mayor abundamiento, la sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de diciembre de 2006 afirma que no hay razón para excluir el deber de motivar cuando la Administración pretenda separarse de un criterio que se ha sentado, precisamente, en un procedimiento que tiene como objeto

“una función de orientación y consulta –a la postre, de favorecer la seguridad jurídica– orientar a los administrados y también a la propia Administración para el correcto ejercicio de sus potestades, siempre con el sometimiento, en su actuación, al control jurisdiccional”.

Es interesante señalar que, tal y como emana de la jurisprudencia de la Audiencia Nacional, el principio de confianza legítima alcanza también a los tribunales económico-administrativos, aunque no se encuentren jerárquicamente subordinados a la Dirección General de Tributos. En este sentido, la doctrina administrativista considera que la Administración queda vinculada “*sin perjuicio de que sea distinta la persona o personas jurídicas que adoptaron las conductas previas y las posteriores contradictorias*” (SÁNCHEZ MORÓN, 2002: 236).

Por último, la motivación es requisito necesario para el control de la arbitrariedad administrativa, que podrá hacerse a través de los órganos de revisión tributaria y por vía jurisdiccional. La falta de motivación implica la anulabilidad de las actuaciones administrativas.

1.2.1.3.3. Sobre los mecanismos de cuasi vinculatoriedad

Por último, no puede soslayarse la importancia de los mecanismos de cuasi vinculatoriedad, de “coacción blanda” inherentes al sistema de *soft law* en que se incardinan estas consultas tributarias. El Código de Buenas Prácticas Tributarias no es vinculante por sí mismo desde la perspectiva del sistema jurídico español. Esto significa que, en el caso de que alguna de las partes no adecue su conducta a los compromisos adquiridos, no existen mecanismos para hacer efectivo su cumplimiento.

Ahora bien: como ya señalamos, el concepto de *soft law* (y la idea de vinculatoriedad) se emplean desde el interior de un sistema normativo determinado. Hasta ahora hemos analizado la vinculatoriedad de las respuestas a las consultas del Código desde una perspectiva interna, la del sistema español. Sin embargo, como hemos subrayado en el epígrafe 1.3 del primer capítulo, la relación cooperativa se construye en la intersección entre diferentes sistemas normativos. En sí misma, además, se rige por una serie de principios, entre los que tienen un lugar predominante los principios de buena fe y de confianza mutua. La quiebra de la confianza puesta en la Administración por parte de la empresa, al modificar los criterios expuestos en una consulta del Código de Buenas Prácticas Tributarias en una liquidación administrativa posterior, puede tener efectos ha-

cia el futuro.

La idea de reciprocidad es fundamental para la implementación de la relación cooperativa. Hemos propuesto un modelo que explica la colaboración corporativa en virtud de esta reciprocidad: las empresas cooperan en la medida en que observan una actitud equivalente por parte de la Administración. Las empresas operan en un contexto marcado por la competición económica y tratan de maximizar su margen de ganancia. Los valores empresariales se generan en este contexto, por lo que no es realista esperar actitudes altruistas “puras” (si tal cosa existe) en el comportamiento corporativo.

Esto implica que, para conservar la relación cooperativa bilateral con cualquier empresa, la Administración debe mantener una coherencia en su forma de interpretar y aplicar la norma. Desde un punto de vista interno, como acabamos de señalar, el principio de confianza legítima exige la motivación de los actos que se separen de actuaciones anteriores, bajo pena de anulabilidad de las actuaciones. Desde el punto de vista de los principios que integran la relación cooperativa (y que se construyen de manera multilateral entre los actores involucrados), también es fundamental que la Administración actúe de manera previsible y transparente, evitando en la medida de lo posible los cambios de criterio y explicando por qué han sido necesarios aquellos que finalmente se realicen. En este caso, la “sanción” (cuasi sanción, si acaso, desde el punto de vista del sistema tributario estatal) puede ser, simplemente, la pérdida de los beneficios que, para la Administración tributaria, comporta la relación cooperativa (una mayor apertura y transparencia por parte de la empresa, en tanto que contribuyente).

La relación cooperativa también necesita buscar mecanismos para solucionar aquellos conflictos que se produzcan. El propio sistema de consultas del Código se plantea como un mecanismo consensual: la empresa consultante explicita el criterio que entiende aplicable a la situación descrita, lo cual permite un debate sobre el mismo, aunque sea informal, con las personas de contacto; el apartado 1 del documento de conclusiones del Grupo de Trabajo sobre Relación Cooperativa afirma que en casos de especial trascendencia podrá participar en las reuniones el Jefe de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes. Lo que se está previendo es que, si el conflicto no se resuelve a un bajo nivel, vaya “escalando” para que se resuelva en un nivel superior, que es lo que sucede en Países Bajos tal y como describe POOLEN (2009).

En la experiencia neerlandesa se ha acuñado la expresión “*agree to disagree*” para subrayar la imposibilidad de soslayar el conflicto y la necesidad de buscar mecanismos para afrontarlo. El hecho de que exista un desacuerdo no debe, necesariamente, dar término a la relación cooperativa; lo relevante –y que se relaciona con la necesidad de que la Administración mantenga en la medida de lo razonable los criterios manifestados en las consultas no vinculantes– es que ambas partes operen de acuerdo con los principios que, de acuerdo con los documentos de la OCDE, deben regir su actividad; y que todo conflicto se plantee y se trate de manera transparente y a partir de principios de

buena fe y confianza mutua.

1.2.2. La promoción de los acuerdos previos de valoración en el ámbito de la relación cooperativa

Los acuerdos previos de valoración, previstos en el artículo 91 LGT, son mecanismos potencialmente muy útiles para una relación cooperativa³⁰⁰, en la medida en que pueden proporcionar certeza y eficacia sobre la tributación de determinadas actividades.

Es importante considerar, ante todo, que el artículo 91 tiene un carácter orientador, pero no reconoce de manera directa el derecho de los contribuyentes a solicitar la valoración previa de los elementos determinantes de la deuda tributaria. Es necesario que la normativa propia de cada tributo prevea esta posibilidad. El artículo 91 LGT, por tanto, establece las pautas y consecuencias de un mecanismo sobre cuya existencia se pronunciará la ley o el reglamento de cada tributo. La principal aplicación de estos acuerdos previos de valoración se encuentra en el artículo 16 LIS, sobre operaciones vinculadas, que regula los conocidos por su denominación en inglés como *Advance Pricing Agreements* (en adelante, APA).

Si el desarrollo se realiza a través de la ley material de un tributo, el artículo 91 LGT operaría como mera norma subsidiaria. Es más: si es la ley del tributo el que regula los acuerdos previos de valoración, podrá –como ley especial– contravenir lo establecido en la LGT, algo en absoluto deseable. En el caso de que el desarrollo del precepto se realice por vía reglamentaria, las remisiones a la normativa de cada tributo pueden funcionar como habilitaciones. Estas remisiones alcanzan a los plazos de presentación de la solicitud (art. 91.2 LGT), al procedimiento y plazo de resolución (art. 91.4 LGT) y al plazo máximo durante el cual la valoración dada vinculará a la Administración (art. 91.5 LGT).

La solicitud deberá presentarse por escrito y, en principio, antes de la realización del hecho imponible. Añade el artículo 91.2 “o, en su caso, en los plazos que establezca la normativa de cada tributo”: el efecto de esta coletilla no es vincular a la ley material del impuesto (puesto que eso resultaría imposible), sino operar como habilitación reglamentaria. La solicitud deberá, obligatoriamente, ir acompañada de la propuesta de valoración formulada por el obligado tributario.

La Administración está facultada para comprobar los elementos de hecho y las circunstancias declaradas por el obligado tributario. Su respuesta será escrita, “con indicación de la valoración, del supuesto de hecho al que se refiere, del impuesto al que se aplica y de su carácter vinculante” (art.91.4 LGT). Si la normativa material específica no establece ningún plazo específico para dictar la resolución, se aplicará el plazo de seis meses del artículo 104.1 LGT. En este caso, el plazo máximo es –en primera instan-

³⁰⁰ La relación entre relación cooperativa y acuerdos previos de valoración se señala en J. BRAITHWAITE (2003: 190-191).

cia– de la mayor importancia, ya que el artículo 91 LGT establece la aprobación de los valores propuestos por el obligado tributario por silencio positivo. Siendo así, lo cierto es que buena parte de las manifestaciones concretas de este mecanismo (que se desarrollan *infra*) están sujetas a silencio negativo en su normativa específica: sucede así en el supuesto del IRNR y en las operaciones vinculadas en IS. Especialmente en el caso de las operaciones vinculadas, ello crea una gran inseguridad jurídica en un obligado tributario que, pese a actuar con diligencia, se ve obligado a aplicar las complejas reglas de cálculo del “valor de mercado” contenidas en el artículo 16.4 LIS. Este efecto, claramente, se “*aleja del espíritu de la norma*” (FERNÁNDEZ y RUIZ, 2001), por lo que cabe esperar que, en el marco de la relación cooperativa –que se ha referido a los acuerdos previos de valoración– la Administración emplee los medios materiales necesarios para garantizar que se responderá en todo caso.

La resolución, si se produce, no es directamente impugnabile: como en otros mecanismos de información y asistencia, sólo lo será el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente aplicando los valores fijados. La resolución será vinculante durante tres años, si no se establece otro plazo, siempre que no cambien las circunstancias de derecho (legislación aplicable) o de hecho (las circunstancias económicas que fundamentaron la valoración). Si la aprobación se produjo por silencio positivo, entendemos que habrá que estar a los razonamientos contenidos en la propuesta de valoración del interesado.

En la práctica, este precepto se aplica en el ámbito de los impuestos sobre la renta: operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades (art. 16.7 LIS y arts. 22 a 29 *nonies* de su Reglamento), gastos deducibles por inversión en I+D [artículo 35.4.c) LIS y 30 RIS], valoración de las retribuciones en especie del trabajo personal a efectos de la determinación del ingreso a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (disposición adicional segunda del Reglamento del IRPF) y de los gastos de dirección y generales de administración imputables al establecimiento permanente [art. 3 del Reglamento del IRNR; estos gastos se regulan en su artículo 18.1.b) LIRNR]. Es interesante señalar que el art. 15.2, apartado 3º, de la Ley del IRNR, introducido por la Ley 36/2006, afirma que podrá solicitarse una valoración administrativa previa para este tipo de rentas de acuerdo con las reglas del artículo 16.7 LIS. Esto implica que el artículo 3 del Reglamento, que es anterior, deberá adaptarse a la norma legal; y pone de manifiesto el fracaso del artículo 91 LGT en servir como punto de referencia de la regulación de los acuerdos de valoración previa, en favor del artículo 16 LIS.

No solo los APA del artículo 16 LIS se han convertido en referencia normativa de los acuerdos previos de valoración, sino que además son del mayor interés para las entidades que se reúnen en el Foro de Grandes Empresas. En efecto, se refieren a materias complejas y que están presentes en la práctica de estas corporaciones. Por ello no debe sorprender que hayan recibido la atención de algunos de los trabajos realizados en el seno del Foro.

Ya la Actualización del Plan de Prevención del Fraude de 2008 incluyó, entre las medidas destinadas al fomento del cumplimiento voluntario, el “impulso de los acuerdos previos de valoración”. Dicho documento se centra en los APA, en materia de operaciones vinculadas (aunque también se refiere a los gastos deducibles por actividades de I+D o en retribuciones en especie del trabajo personal). Valora positivamente aquel instrumento (pág. 13) por su virtualidad para la eliminación de los riesgos que conlleva la aplicación de una determinada estrategia de precios de transferencia, porque dan seguridad jurídica al contribuyente y porque reducen la litigiosidad; y porque, desde un punto de vista económico, favorece la realización de inversiones españolas en el exterior. GALNARES LAHOYA coincide al subrayar estas ventajas de los APA, aunque añade también algunos inconvenientes: la dificultad de establecer las condiciones de plena concurrencia para la valoración y el riesgo de que se produzcan distorsiones por buscar una mayor simplificación; problemas relativos a la disponibilidad de la documentación y al uso que la Administración podrá hacer de la misma (asunto que se ha tratado en el Foro de Grandes Empresas, como veremos luego) o limitaciones en cuanto a sus efectos, especialmente en el caso de APA unilaterales (2011: 636-637).

La Actualización del Plan de Prevención del Fraude preveía tres medidas muy generales: “*promover y favorecer la presentación de acuerdos previos de valoración*”, “*promover la extensión de estos acuerdos a otros conceptos*” y “*difundir y dar a conocer a los contribuyentes las ventajas que se derivan*” de tales acuerdos. La labor se ha centralizado en el Grupo de Trabajo sobre Precios de Transferencia del Foro de Grandes Empresas y por tanto se ha centrado en los APA, no en los acuerdos previos de valoración como un todo. Su labor ha recibido una valoración positiva tanto de la AEAT como de las empresas³⁰¹.

El documento de conclusiones del Grupo de Trabajo sobre Precios de Transferencia afirma que los APA son “*procedimientos basados en la confianza entre el contribuyente y la Administración tributaria con la finalidad de establecer un marco jurídico estable para las operaciones vinculadas durante una serie de períodos impositivos*”. Observamos una clara conexión con la idea base de la relación cooperativa (seguridad jurídica a partir de la confianza mutua); se destaca que la pérdida de dicha confianza implica que el sistema pierde su efectividad. Para favorecerla, la AEAT ha difundido, a través del documento de conclusiones, una serie de criterios.

El primero de ellos es la estanqueidad de la documentación aportada por los contribuyentes en el procedimiento de valoración de las operaciones vinculadas. La regulación de esta materia se encuentra en el artículo 24 RIS, tras la reforma efectuada por el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre³⁰²; antes, se contenía en el artículo 21 RIS.

³⁰¹ Actas de la segunda reunión del Foro de Grandes Empresas, de 3 de diciembre de 2009, pág. 5; y de la tercera reunión, de 20 de julio de 2010, pág. 7.

³⁰² Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio; es el desarrollo reglamentario en materia de operaciones vinculadas de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas

La normativa española está en línea con lo recomendado en el apartado 4.157 de las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia.

El criterio vigente es que la documentación presentada por los contribuyentes en un APA sólo podrá ser utilizada respecto de estos procedimientos. El artículo 24.3 (equivalente al antiguo art. 21.4 RIS) afirma que en caso de desistimiento del contribuyente o de desestimación, la Administración devolverá al contribuyente la documentación aportada. La redacción anterior a 2008 establecía también un deber de confidencialidad reforzado³⁰³ que ahora se elimina, pero que sigue claramente inspirando la redacción del precepto, tal y como destaca el documento de conclusiones: el cumplimiento de la norma implica que los inspectores actuarios encargados de la instrucción de los APA o los encargados de la formación y custodia de los expedientes deberán prestar una especial atención a la no incorporación de la información o documentación. GALNARES LAHOYA señala que hubiera sido deseable que el legislador atribuyera expresamente esta labor a una Unidad o Equipo diferentes del que realice funciones de comprobación o inspección tributaria (2011: 637). También CARBAJO VASCO propone que la Administración dicte las disposiciones organizativas pertinentes para que sea así (2011: 110). Este autor señala que la documentación aportada para un APA puede contener “*valiosos elementos de estrategia comercial o información relevante para las actividades económicas de las empresas interesadas*”, cuyo conocimiento por parte de empresas competidoras podría causar daños a los intereses de la firma. Desde este punto de vista, la Administración tributaria debería “*resaltar este aspecto de «secreto», no sólo fiscal, sino también «comercial» para todos los documentos*” (ibíd.: 110).

Otra preocupación de las empresas es el hecho de que el desistimiento de un APA se emplee como criterio de riesgo para la selección de contribuyentes. El documento de conclusiones afirma que “*como medio de garantizar la confianza de los contribuyentes*”, la administración se compromete a no emplear el desistimiento “*por sí solo*” como elemento que desencadene una comprobación de los precios de transferencia de un contribuyente. De nuevo, se trata de una práctica vinculada con las Directrices de la OCDE en materias de precios de transferencia. Nótese que se afirma que el desistimiento no será causa para abrir un procedimiento para la comprobación de determinadas operaciones vinculadas *por sí solo*; pero entendemos que eso no es incompatible con que la Administración decida abrirlo por determinados elementos puestos de manifiesto a lo largo del ahora truncado procedimiento de valoración previa. Téngase en cuenta por último que, aunque se determina la estanqueidad de la documentación, ello no exime a los contribuyentes de cumplir sus obligaciones formales, tal y como recuerda el artículo 24.2 RIS.

Finalmente, el documento de conclusiones se refiere a la compatibilización de

para la prevención del fraude fiscal.

³⁰³ “Los funcionarios que intervengan en el procedimiento deberán guardar sigilo riguroso y observar estricto secreto respecto de los documentos y demás información que conozcan en el curso del mismo”.

un procedimiento para la emisión de un acuerdo previo de valoración y de un procedimiento inspector. En principio tienen carácter independiente y su objeto es diferente: los APA se afectan a ejercicios futuros, mientras que las actuaciones administrativas de comprobación recaen sobre ejercicios pasados. Con todo, se reconoce la posibilidad de simultanearlos, aunque la decisión deberá adoptarse caso por caso, en función de las circunstancias específicas. En abstracto, se reconoce una serie de reglas:

– Las dos primeras se refieren a los APA presentados con posterioridad al inicio de un procedimiento inspector. Podrán simultanearse cuando el APA verse sobre las mismas transacciones que están siendo objeto de comprobación, pero haya cambiado el modelo de negocio o de forma significativa la atribución de funciones y riesgos entre las partes (*a sensu contrario*, no deben simultanearse cuando no haya habido cambios sustanciales en las funciones o riesgos asumidos); y cuando el APA tenga como objeto transacciones extraordinarias o puntuales que no se hayan producido en los períodos objeto de comprobación. Por tanto, en estos casos, se establece la preferencia del procedimiento inspector cuando el alcance material de uno u otro procedimiento sean coincidentes.

– En relación a los APA presentados antes del inicio del procedimiento de inspección, se afirma que “*podría finalizarse el APA, si el estado de tramitación del mismo se encuentra muy avanzado y las contingencias que determinan el inicio del procedimiento inspector no están próximas a la prescripción*”. Parece que se está estableciendo no la simultaneidad de estos procedimientos, sino su sucesión en el tiempo: pero sólo cuando no se ponga en riesgo el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. Puede entenderse, *a sensu contrario*, que en este último caso sí se simultanearán los procedimientos.

El establecimiento del valor de mercado como regla imperativa de valoración en las operaciones vinculadas y la existencia de un riguroso sistema de infracciones y sanciones aboca a las empresas al uso de acuerdos previos de valoración (CARBAJO VASCO, 2011: 106); a partir de las experiencias en este ámbito específico, tal vez pueda esperarse que –también bajo el impulso de este diálogo en el seno del Foro de Grandes Empresas– se amplíe también a otros ámbitos. Sí es preocupante el hecho de que, como señala también CARBAJO VASCO, las Unidades Internacionales de la Administración tributaria destinadas al desarrollo de los APA carezcan de los medios humanos y materiales suficientes (2011: 107); porque, como hemos señalado, la agilidad en los procedimientos es un requisito fundamental para las empresas a causa del entorno en el que operan.

El Grupo de Trabajo también analizó algunas medidas para racionalizar las cargas formales de las empresas en el ámbito de los APA. La primera de ellas se refiere al idioma en que se podrá presentar la información relevante. Es una cuestión que los grupos multinacionales plantean con frecuencia, ya que su carácter internacional hace que una gran parte de su documentación se produzca en un idioma diferente de los oficiales

en España. En la práctica, este tipo de empresas suelen emplear un idioma común en la gestión interna, que trasciende a los idiomas locales de los países en que operan (y que suele ser el inglés).

Las conclusiones del Grupo de Trabajo señalan que la legislación española afirma que la lengua de los procedimientos de la Administración General del Estado será el castellano (u otro idioma oficial)³⁰⁴. Ahora bien, existe asimismo un amplio grado de consenso en el Foro Europeo conjunto de la UE de precios de transferencia sobre el hecho de que no debe ser necesaria siempre la traducción de la documentación al idioma oficial de un Estado miembro. La razón es de eficacia: se trata de limitar los costes y la demora en la aportación de la documentación que conllevan las labores de traducción. La recomendación del Foro, en la que se basa el documento de conclusiones, es que las Administraciones tributarias acepten en la medida de lo posible que se aporte documentación “*en una lengua extranjera de general uso y comprensión*” y que se pueda exigir en el idioma del Estado miembro aquella documentación específica que afecte únicamente a ese Estado.

Se propone realizar esto no a través de una reforma normativa, sino del compromiso de la Agencia Tributaria en este sentido, la cual “*tratará de facilitar, teniendo en cuenta las circunstancias de cada caso, el tipo de documentación y las explicaciones dadas por el contribuyente, que determinada documentación pueda aportarse en un idioma no oficial en España, normalmente el inglés*”. Puesto que esto implicará una exigencia de mayores medios materiales, se introduce también una cláusula de factibilidad (“en función de los medios disponibles en cada momento”) que se refiere literalmente al auxilio a los funcionarios que deban analizar la documentación. Por último, cabe destacar que el compromiso no crea ningún tipo de derecho en los obligados tributarios. La Agencia podrá requerir la aportación en castellano de aquella documentación que considere particularmente trascendente.

Un último aspecto en el que se detiene el documento de conclusiones es la obligación de documentar aspectos que afectan indirectamente a las operaciones realizadas por el obligado tributario. El artículo 19 RIS determina, en relación con las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas y, más concretamente, las relativas al grupo de sociedades al que pertenezca el obligado tributario, la necesidad de incluir la información correspondiente a determinados aspectos (tales como las entidades, naturaleza, importes y flujos de las operaciones vinculadas, las funciones ejercidas y los riesgos asumidos por las entidades del grupo, la titularidad de patentes y marcas, entre otros) en la medida en que dicha información “*afecte, directa o indirectamente*” a las operaciones realizadas por el obligado tributario.

La propuesta del Grupo de Trabajo se refiere a la interpretación del término “indirectamente”, de manera que no se extienda excesivamente el ámbito de esta obliga-

³⁰⁴ Artículo 36 LRJPAC y art. 106.1 LGT, por remisión al artículo 144 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

ción. En concreto, se invoca el principio de materialidad o de importancia relativa, que se refiere a la existencia de un margen de error tolerable y a la necesidad de tener en cuenta todas aquellas circunstancias que pueden servir de referencia para configurar los términos económicos de la operación vinculada y poder valorar cada una en el contexto de la totalidad. Es decir, un dato afectará indirectamente a una determinada operación vinculada, según la interpretación establecida en el documento de conclusiones, cuando la información que contiene (en el marco de la aplicación de un principio de proporcionalidad) sea relevante para valorar la transacción conforme al principio de libre competencia, de modo que sin su conocimiento no sería posible determinar adecuadamente el valor normal de mercado.

2. TRANSFORMACIONES EN EL EJERCICIO DEL CONTROL ADMINISTRATIVO

Si en el epígrafe anterior hemos analizado cómo se refuerzan las actividades de información y asistencia de la Administración en el marco de la relación cooperativa, ahora analizaremos el impacto que tiene en la función administrativa de control. Se trata, de hecho, de la parte más problemática de la relación entre las empresas adscritas a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes y las autoridades fiscales, de acuerdo con una encuesta realizada entre aquéllas en 2008, cuando se estaban dando los primeros pasos para implementar la relación cooperativa en España. Se identificaron determinados puntos débiles, todos relativos a la función administrativa de control: la disparidad de criterios administrativos, la excesiva duración de los procedimientos y el desproporcionado volumen de información requerido.

Las actividades administrativas tienden a abandonar un control *a posteriori* de las declaraciones o autoliquidaciones en favor de un control *a priori*; tienden a analizar los mecanismos de control interno de la empresa, y no limitarse a dichas autoliquidaciones y declaraciones (control sistémico). Y, de acuerdo con un principio de subsidiariedad, la supervisión administrativa se adapta a la eficacia de los mecanismos de control interno. La experiencia neerlandesa es un buen ejemplo, por lo que la analizaremos en primer lugar, usándola luego como punto de referencia en nuestro análisis de la experiencia española.

Tras analizar el estado de la experiencia española, se estudiarán posibles vías de evolución futura; concretamente, la posible consolidación de los marcos de control interno y el reforzamiento del papel de los consejos de administración en la gestión del riesgo fiscal (una asignatura pendiente aún en la experiencia española, y que en Países Bajos se considera fundamental) y dos propuestas realizadas, respectivamente, por el Foro de Grandes Empresas y por el Defensor del Pueblo, que consideramos de suficiente interés como para merecer un análisis específico.

2.1. EL “CONTROL SISTÉMICO” A LA LUZ DEL MODELO NEERLANDÉS

Hemos señalado en el primer capítulo que el riesgo fiscal es un concepto clave en las experiencias de relación cooperativa. Colocar la gestión de riesgos como elemento básico de la planificación administrativa suele ser el primer paso para su implementación (OCDE, 2013a: 29). El buen funcionamiento del sistema empresarial de gestión de riesgos es lo que permite que la empresa se considere de riesgo bajo y pueda acceder a la relación cooperativa; y es lo que le permite identificar aspectos potencialmente conflictivos que se analizan conjuntamente con la Administración.

La relación cooperativa considera que el riesgo tributario empresarial es el producto de un proceso y propone analizar dicho proceso en su integridad: hemos apuntado el uso de la expresión “control sistémico” para describir esta iniciativa. No se controla cada una de las operaciones, sino que se analizan los procedimientos y sistemas informáticos de gestión de las empresas. Los compromisos suscritos por estas tienen que estar avalados por reglas de buen gobierno corporativo y herramientas adecuadas de control interno.

La experiencia neerlandesa, que inspira diversos documentos de la OCDE³⁰⁵, es tal vez la más avanzada en relación al control sistémico³⁰⁶. Se conoce bajo el nombre de “supervisión horizontal” (*horizontaal toezicht*) y se construye en torno a los llamados “acuerdos individuales de cumplimiento”. La Administración analiza el marco de control tributario³⁰⁷ de cada empresa, previamente a la firma de dichos acuerdos, para valorar si es suficiente. La existencia de un marco de control interno adecuado permite que la actividad de la empresa en el ámbito tributario sea transparente (HOYNG *et al*, 2010: 22-23), requisito fundamental para la construcción de la relación cooperativa. Una vez firmado el acuerdo, la Administración deja de analizar en detalle las declaraciones o autoliquidaciones de la empresa y pasa a supervisar el sistema de control de riesgos.

En España, la gestión administrativa de riesgos fiscales no tiene este carácter sistémico. Con carácter general, la estrategia española se basa en la identificación de determinadas áreas donde existe una mayor probabilidad de fraude. Se formaliza en los Planes generales de control tributario y los planes sectoriales derivados de aquél. La única regulación que se encuentra en la Ley General Tributaria es su artículo 116, que

³⁰⁵ Además de que el informe de 2013 ha sido realizado por la *Belastingdienst*, la experiencia neerlandesa es, por ejemplo, una de las tres experiencias analizadas en el *Studio into the Role of Tax Intermediaries*.

³⁰⁶ Ha sido posible profundizar en el análisis de la experiencia neerlandesa gracias a una estancia financiada por el programa de Formación del Profesorado Universitario y realizada en la Universidad de Tilburg en 2011. Durante la estancia, realizamos sendas entrevistas con una asesora fiscal de PwC en Rotterdam y el coordinador (*Klantcoördinator*) de un equipo de funcionarios encargados de la relación cooperativa en Tilburg. Agradecemos sinceramente la colaboración de estas personas y la ayuda y acogida recibida en la Universidad de Tilburg.

³⁰⁷ La Administración tributaria introdujo el concepto de “marco de control tributario” en la carta enviada por el Secretario de Estado de Hacienda a la mesa del Senado, de 9 de junio de 2006 (Kamerstukken I, 2005-06, 30 306 y 30 307, H). Se refiere a aquellos elementos del marco de control interno que son relevantes para los aspectos tributarios.

afirma que “la Administración tributaria elaborará anualmente un Plan de control tributario que tendrá carácter reservado, aunque ello no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que lo informen”.

La Administración tributaria neerlandesa afirma que este era el modo de gestión de riesgos que ellos venían usando antes de adoptar el control sistémico. Afirman que “until recently our work often concentrated directly on tax risks perceived by us” (BELASTINGDIENST, 2008b: 11) y que han pasado de mapear el riesgo a partir de los resultados (las declaraciones o autoliquidaciones fiscales) a hacerlo basándose en los procesos (mediante un análisis de los marcos de control tributario).

El sistema neerlandés se sustenta en los paradigmas de horizontalidad y subsidiariedad. La idea de horizontalidad se emplea frecuentemente para describir un supuesto equilibrio entre la Administración y los contribuyentes, aunque en realidad se podría considerar más bien una metáfora; también puede entenderse en el sentido de dependencia mutua³⁰⁸ (ya que los sistemas tributarios actuales exigen el cumplimiento “voluntario” de una buena parte de los obligados). En todo caso, se observa un claro desplazamiento de responsabilidades desde las instituciones del Estado hacia los particulares, incluidas las empresas.

El principio de subsidiariedad, en su definición más extendida, implica que un asunto debe ser manejado por la entidad (entendido en sentido amplio) más cercana que pueda hacerlo de manera eficaz. El principio de subsidiariedad se ha empleado como base teórica para la desregulación de determinadas materias, por considerar que es el sector privado el mejor capacitado para tratar una cuestión determinada. Esta es la idea que inspira la supervisión horizontal: la Administración tributaria neerlandesa considera que no es necesario ejercer un control exhaustivo sobre las autoliquidaciones de una empresa si sus procesos de control (internos y externos) son de buena calidad (ENDEN *et al*, 2010: 331).

Hemos señalado que el elemento central de la *horizontaal toezicht* es el acuerdo individual de cumplimiento; y que, antes de la firma del acuerdo, la Administración neerlandesa analizará si el marco de control tributario es suficiente. Dichos marcos presentan diversos grados de desarrollo, por lo que el primer paso para poner en marcha la relación cooperativa con cada empresa es la valoración de la efectividad de los mecanismos de control.

A tales efectos, la Administración neerlandesa ha creado una serie de parámetros de valoración, formulados como directrices flexibles³⁰⁹. No existen normas estatales que establezcan por completo tales criterios (ENDEN *et al*, 2010: 338) y –por aplicación del

³⁰⁸ Lo cierto es que en Países Bajos se ha producido cierto debate doctrinal (entre otros, ESSERS, 2008; ENDEN, 2009) sobre si dicha horizontalidad es real: es decir, si hay una relación de poder asimétrica o más o menos equilibrada.

³⁰⁹ Véase el epígrafe 2.2 del primer capítulo, sobre la introducción administrativa de mecanismos de gestión de riesgos.

paradigma de subsidiariedad a que hemos hecho referencia— se considera que el marco de control interno es, en último término, responsabilidad de las empresas. De hecho, los parámetros de valoración de la Administración neerlandesa (más allá de los aspectos normativos) se basan en el Código Tabaksblat y un análisis de los modelos que las empresas tienden a aplicar (fundamentalmente, el modelo de herramientas de control de SIMONS y el modelo COSO³¹⁰). Las conclusiones se recogen en el documento “*Tax Control Framework: From Risk-Based towards In-Control*” (BELASTINGDIENST, 2008b). Lo que quieren impulsar las autoridades es el qué (creación o mejora de marcos de control interno), no el cómo, tal y como señalan ENDEN *et al* (2010: 335).

Según la Agencia tributaria neerlandesa, el marco de control tributario debe tender a abarcar la totalidad de los procesos tributarios (es decir, deberá referirse a la totalidad de los impuestos de los que es sujeto pasivo una empresa determinada). Además, al ser relevante en todos los procesos de un negocio, la responsabilidad sobre la estrategia deberá desplazarse a las instancias de gestión al máximo nivel (BELASTINGDIENST, 2008b: 11). Nótese que ambos criterios son prescriptivos, no descriptivos; y que constituyen directrices generales, no específicas. La Administración tributaria neerlandesa insiste en que la formulación última del marco de control interno es competencia de la empresa, y se niega a explicitar cómo debería hacerse (algo difícil, por otra parte, sin un conocimiento completo y detallado de su organización y funcionamiento). Esto implica que, en gran medida, en los detalles de la implementación de marcos de control interno la visión prevalente es la de los intermediarios fiscales que ayudan a las empresas en dicha tarea (ENDEN *et al*, 2010: 336).

Los aspectos básicos de la gestión de riesgos son similares en los diversos Estados de nuestro entorno, como consecuencia de la armonización impulsada por la Unión Europea y del efecto de convergencia que produce la autorregulación empresarial transnacional. Las disposiciones de los códigos de buen gobierno corporativo son también muy similares en los diferentes países. Sin embargo, existen algunas diferencias que son de la mayor relevancia para la implementación de la relación cooperativa. Por ejemplo, el Código Tabaksblat exige, en su epígrafe II.1.5, que el Consejo de Administración realice una declaración expresa donde se afirme y justifique que los mencionados sistemas de control y gestión de riesgos proporcionan una certeza razonable de que la información financiera no contiene errores materialmente relevantes; y que los sistemas han funcionado de manera adecuada durante el ejercicio económico. Se denomina a esto estar “en control”. La disposición es similar al artículo 404 de la Ley Sorbones-Oxley estadounidense. Aunque el Código Tabaksblat tiene carácter no vinculante, como norma de *soft law*, está teniendo una importante influencia en la construcción de la relación cooperativa en Países Bajos. La relación cooperativa refuerza las funciones del Consejo de Administración en el ámbito tributario: tiene como objetivo que las tareas estratégicas recaigan sobre este y que sea también quien tenga que certificar el buen funciona-

³¹⁰ Ya analizados en el epígrafe 1.1 del primer capítulo.

miento de los mecanismos de control.

Según ENDEN *et al*, los principales intermediarios fiscales neerlandeses consideran que una empresa controla sus asuntos fiscales cuando el marco de control tributario está correctamente diseñado, opera de manera efectiva y proporciona una certeza razonable, para cada impuesto, de que las declaraciones o autoliquidaciones tributarias son fidedignas (correctas, completas y presentadas en plazo) y que se ha valorado correctamente el riesgo que afronta la empresa; que la empresa actúa de conformidad con la normativa tributaria; y que es consciente en todo momento de hasta qué punto está cumpliendo sus objetivos fiscales en los ámbitos estratégico y operativo (2010: 339-340). Esta definición presenta algunas semejanzas con los objetivos de los mecanismos de control interno según COSO: efectividad y eficacia de las operaciones, fiabilidad de la información financiera y cumplimiento de la normativa aplicable.

La aplicación de un marco de control tributario no elimina todos los riesgos, pero sí debería ser capaz de reducirlos e identificar los que permanezcan. Esta incertidumbre se reflejará en los resultados de una empresa cotizada: la relación cooperativa ofrece mecanismos para disminuirla aún más y, así, poder mejorar tales resultados.

Los riesgos derivados de las dificultades en la interpretación normativa o la calificación de supuestos de hecho son diferentes de los riesgos asociados a la planificación fiscal. Partiendo de esa diferencia, veamos cómo se trata cada uno de ellos en el ámbito de la relación cooperativa neerlandesa a través del marco de control tributario.

El riesgo derivado de la incertidumbre por la falta de claridad administrativa o sobre la calificación o interpretación administrativa respecto de una determinada operación deberá identificarse adecuadamente mediante el marco de control tributario de la empresa y ponerse en común con la Agencia Tributaria. RUSSO señala dos problemas que la relación cooperativa debe afrontar. Primero, que no siempre la Administración está dispuesta a cooperar, o no mantiene una posición similar a la empresa; segundo, que, antes de emitir un juicio, es normal que requiera a la entidad la comunicación de todos los datos relevantes, que la empresa no siempre querrá o podrá proporcionar (2010: 178). La relación cooperativa exige un clima de confianza mutua precisamente para superar obstáculos de este tipo. Por otra parte, si la Administración detectara algún riesgo relevante que no hubiera sido comunicado por la entidad, el marco de control tributario deberá revisarse y, en su caso, reformarse.

En otro orden de cosas, la relación cooperativa trata de mitigar el riesgo inherente a la planificación fiscal convirtiendo los asuntos tributarios en una de las políticas centrales de la empresa, que se decidiría al más alto nivel. Esto es posible en aplicación del Código Tabaksblat y de la exigencia de que el Consejo de Administración suscriba la declaración de que la empresa controla adecuadamente todos los riesgos fiscales, lo cual exige que se implique en mayor grado en las cuestiones tributarias. La doctrina también subraya la necesidad de que cada empresa tenga una estrategia explícita relativa al riesgo fiscal y que esta se formule al más alto nivel (FREEDMAN *et al*, 2009: 85).

Con la suscripción de un acuerdo individual de cumplimiento, a cada una de las empresas firmantes se le asocia un determinado equipo³¹¹, formado por un mínimo de dos personas: un coordinador (*Klantcoördinator*, KC), a quien corresponde la organización, dirección y valoración del control sobre la empresa, y que es el responsable de mantener directamente el contacto con la entidad; y un asistente que realiza actuaciones de apoyo (*Administratief/Assistent klantcoördinator*, AKC). Pueden existir otros miembros en el equipo, como un técnico informático.

El modelo de control que estos equipos aplican se conoce como “piel de cebolla”. Su idea básica, fundada sobre el principio de subsidiariedad, es que en la medida en que la Administración confía en los controles internos de la empresa, no deberá realizar un trabajo que ya hayan realizado dichos controles (o los auditores externos contratados por la propia empresa). La metáfora de la piel de cebolla considera que la actividad de control está formada por una serie de capas que se superponen. El núcleo lo conforman los procesos de la empresa, cuya conformidad a derecho se persigue a través del marco de control interno. Estos controles internos, a su vez, reciben la supervisión (externa) de empresas de auditoría que, en la práctica, son las que ayudan a las empresas a poner en marcha un marco de control que les permita, si así lo desean, entablar una relación cooperativa con la Administración:

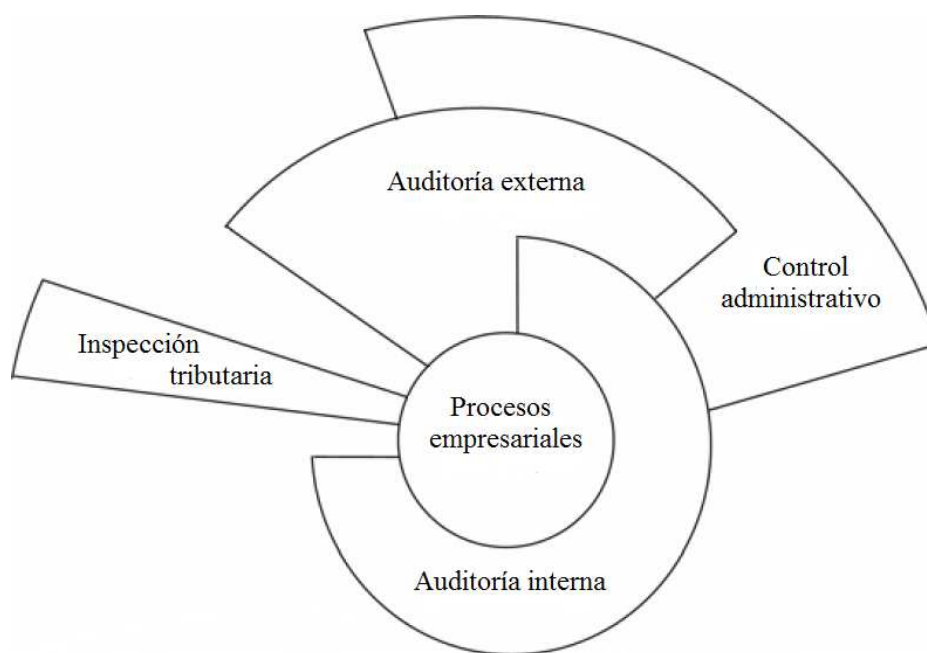


Figura 6: Modelo “piel de cebolla” de control tributario (fuente: KAMERLING y VAN DER PUTTEN, 2006).

³¹¹ Pueden compararse con los equipos de inspección creados en el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, tal y como se regulan en el artículo 4.2.1 de la Resolución de 24 de marzo de 1992, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

En el marco de la relación cooperativa, la Administración supervisa los propios sistemas de control interno y la fiabilidad de las auditorías externas³¹²; y no los registros y procesos empresariales que se plasman en la declaración o autoliquidación. Esto es lo que se denomina “control sistémico” o, también, “meta-control” (BURGEMEESTRE *et al*, 2010: 308). El enfoque de control tradicional (la actividad de inspección tributaria *in situ* para la obtención de información con relevancia tributaria) se limita a asuntos tributarios específicos, representados por la cuña de la izquierda de la figura.

Tal y como afirman BURGEMEESTRE *et al*, este tipo de supervisión se basa en la buena fe y la confianza mutuas, pero lo auténticamente relevante –más allá de la invocación de principios que “suenan bien”, en expresión literal de estos autores– son los cambios concretos en la forma en que la Administración trata a las empresas. Serían cuatro: la exigencia de demostrar que existe un control efectivo de los procedimientos internos, la renuncia a buscar a toda costa errores en las autoliquidaciones de las empresas, el compromiso administrativo de debatir con el contribuyente la aplicación de normas cuando la forma de aplicarlas no sea automáticamente evidente, sino que exista cierto margen de incertidumbre; y un control tributario “al día” o “en tiempo real”.

Esta supervisión se realiza mediante una cierta “integración” del equipo de inspección en los procedimientos internos de gestión de riesgo. Se realizan reuniones periódicas –lo habitual es cada 3 meses– entre dicho equipo y los responsables de la gestión tributaria de la empresa para analizar cualquier aspecto problemático que pudiera dar lugar a un conflicto futuro.

En virtud del modelo de acuerdo individual de cumplimiento (véase el anexo de la tesis), cuando la empresa se disponga a realizar una operación cuyo tratamiento tributario pueda producir un conflicto con la Administración, deberá comunicarlo y a detallar las circunstancias de dicha operación; a su vez, la Administración se compromete a manifestar su criterio tan pronto como sea posible, teniendo en cuenta los plazos propios del mundo empresarial. Esto se realiza en las reuniones periódicas y, cuando es posible, el criterio administrativo se manifestará en la propia reunión, sin mayor demora.

En la práctica, existe cierta indeterminación sobre las actuaciones que la empresa debe comunicar a las autoridades. Gran parte de los debates doctrinales en los Países Bajos sobre el mecanismo de consultas informales giran en torno al concepto de información y las circunstancias en las que deberá compartirse. RUSSO (2010: 183) señala que los acuerdos individuales de cumplimiento no definen qué información debe ponerse en conocimiento de la Administración. Poner en conocimiento de la Administración cualquier aspecto relevante en materia tributaria permitiría a esta evaluar el cumplimiento del compromiso de comunicación, pero sería incongruente con el principio de

³¹² Estas auditorías están realizadas por empresas como Deloitte, Ernst & Young, KMPG y PwC. Estas grandes auditoras tienen una relación directa con la Administración (además de que pueden haber suscrito un acuerdo individual de cumplimiento con la Administración tributaria, en tanto que contribuyentes).

confianza mutua que informa la relación cooperativa y daría lugar a situaciones difíciles de gestionar. Como hemos señalado, el sistema no analiza la información proporcionada, sino que descansa sobre la confianza en que los distintos mecanismos de control interno y externo funcionarán (confianza que se sustenta en el análisis realizado antes de suscribir el acuerdo individual de cumplimiento y en controles periódicos). VAN LINT (citado en CLOUS, 2011) pone en conexión esta problemática con la de la “declaración aceptable”, de la que tampoco se puede exigir una absoluta ausencia de errores.

En la práctica, la empresa comunicará los datos que considere relevantes y la Administración, en su caso, podrá indagar algunos aspectos específicos, sin que ello implique una “búsqueda de errores” a toda costa. Según las empresas de consultoría, se comunican en todo caso las operaciones de reestructuración, reorganización, refinanciación o de planificación fiscal. La Administración destaca que, en cada sector económico-productivo, las estrategias corporativas son similares y por tanto lo son los riesgos tributarios que se derivan de aquellas. Así, la experiencia que el equipo administrativo adquiere en las consultas con otras empresas del mismo sector le proporciona una visión general del funcionamiento económico y estratégico de dicho sector y les permite indagar sobre asuntos que para otras empresas hayan sido problemáticas (por ejemplo, la existencia de una nueva norma que les afecte particularmente, o la adopción de un determinado modelo de organización o de funcionamiento que pueda tener consecuencias fiscales relevantes).

El control en “tiempo real” trae, entre otras ventajas, una reducción de costes. Es mucho más sencillo que la Administración analice las operaciones en este momento que pasados varios años, obligando a la empresa a recuperar toda la documentación. También ahorra costes el poder solucionar errores o discordancias en este momento, y evitar su repetición en el futuro, que mantenerlos, incluso repitiéndolos durante varios ejercicios fiscales, y tener que rectificarlos *a posteriori*. Desde la perspectiva administrativa, el estudio sobre intermediarios fiscales de la OCDE señala que los efectos de la planificación fiscal agresiva se ven agravados por el largo período de tiempo que transcurre entre que se crea y vende un determinado esquema de planificación fiscal y la Administración lo detecta y adopta medidas al respecto (OCDE 2008a: 10-11).

2.2. ANÁLISIS DEL ESTADO DE LA EXPERIENCIA ESPAÑOLA

En España, la actividad de control se modifica a través del Código de Buenas Prácticas Tributarias y la cuasi normativa que lo desarrolla. Hay dos vectores de transformación. En primer lugar, el Código de Buenas Prácticas Tributarias procura fomentar el diálogo entre las partes en el seno del procedimiento inspector. El Código, en tanto que norma de *soft law*, opera como complemento del derecho vinculante y coadyuva a su eficacia. La intención es, por ejemplo, incrementar la eficacia de mecanismos como el trámite de audiencia o de derechos como el derecho a presentar alegaciones, que a veces quedan vacíos de contenido. En segundo lugar, el Grupo de Trabajo sobre Rela-

ción Cooperativa del Foro de Grandes Empresas ha establecido un mecanismo que permite que la Administración solicite a las empresas información con trascendencia tributaria incluso antes de que sea legalmente exigible, y que permitiría establecer por tanto controles a priori (aunque no necesariamente con carácter sistémico).

2.2.1. Transformaciones en el procedimiento inspector para introducir una contradicción efectiva y el diálogo entre las partes

El último de los tres bloques del cuerpo del Código de Buenas Prácticas Tributarias está dedicado a materias procedimentales. Bajo el título de “reducción de la litigiosidad y evitación de conflictos”, el epígrafe 3.1 afirma que la Administración y las empresas procurarán minorar los conflictos derivados de la interpretación de la normativa aplicable; y que, a tales efectos, favorecerán el uso de los instrumentos que existen en el ordenamiento. Este compromiso se especifica en el epígrafe 3.2, que afirma que se hará uso de todas las posibilidades que ofrece el carácter contradictorio del procedimiento inspector para crear un diálogo constructivo y potenciar el acuerdo en todas las fases procedimentales en que sea posible. Al no estar previsto en la ley, este acuerdo no puede disponer de los términos de la relación jurídico-tributaria ni los componentes de la deuda si con ello infringe el principio de legalidad. Sin embargo, sí cabe crear ventajas de carácter “difuso”: fundamentalmente, una mayor certeza en la determinación de la deuda tributaria. Para ello, se prevén una serie de buenas prácticas, que se despliegan en tres ámbitos: la delimitación del objeto de la inspección desde el inicio, la reducción de las cargas formales y la introducción de mecanismos que faciliten el intercambio de pareceres o que se comparta determinada información.

La delimitación del objeto de la inspección es necesaria para maximizar la eficacia del diálogo. También es una exigencia legal de acuerdo con el artículo 147.2 LGT, que afirma que la Administración deberá informar a los obligados, al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección, sobre su naturaleza y alcance; es, finalmente, un derecho de los obligados tributarios *ex* artículo 34.1.ñ) LGT. Existen dos posibles interpretaciones de este precepto en relación con la expresión “al inicio”, se puede entender que se refiere a la iniciación (entendida como en conjunto de actos por los que el procedimiento se pone en marcha) o que se refiere al inicio en sentido estricto; esto es, desde el primer momento (véase LOZANO SERRANO, 2006: 63). El artículo 178.4 RAT mantiene la ambigüedad en este sentido. Pues bien, el apartado 3.2(1) prevé que la Agencia Tributaria pondrá los hechos susceptibles de regularización en conocimiento del contribuyente “*lo antes posible*”, lo que implica una interpretación estricta del artículo 147.2 LGT, que deberá promoverse de acuerdo con el principio de interpretación conforme del derecho vinculante a la luz del *soft law* (SARMIENTO, 2006). Así, la primera notificación que se realice debería ya contener los distintos extremos previstos en el precepto legal citado. El objetivo de esta buena práctica es doble, según el propio Código. Por una parte, debería ayudar a potenciar el intercambio de pareceres entre las partes. Además, los beneficios de esta transparencia (al explicitar qué se pide y por qué)

desbordarían el ámbito del procedimiento concreto, porque facilitaría la corrección de las actuaciones de la empresa de cara al futuro.

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

Por tanto, corresponde a la Administración velar para que todas las cuestiones de hecho relevantes, así como la correlativa práctica de la prueba, se conozcan y discutan de manera adecuada durante las actuaciones previas a la firma del acta, lo que da una especial relevancia al trámite previo de audiencia previsto por la Ley y, en su caso, a las actuaciones complementarias que el inspector jefe pueda encargar al actuario, a las que se hace referencia expresamente en el apartado 3.2(5). Del mismo modo, se procurará que las cuestiones de hecho relevantes para instruir el expediente sancionador, en su caso, se conozcan y discutan también antes de su resolución. En las inspecciones de grupos, la Agencia Tributaria se compromete a atender de modo efectivo las alegaciones contra las diligencias levantadas a las sociedades dominadas y que sean previas al acta consolidada, de acuerdo con el epígrafe 3.2(4).

Se ha establecido además –apartado 3.2(2)– que en el trámite de audiencia previo a la firma de las actas de inspección, el inspector actuario comunicará los hechos que influyan en la propuesta de regularización y, a solicitud del contribuyente, los conceptos esenciales que se regularizarán y una cuantificación provisional y orientativa de la liquidación que resultaría de los datos obrantes en el expediente. Al mismo tiempo, se establece otra buena práctica –apartado 3.2(3)– por la que el actuario deberá valorar expresamente, en la propuesta de regularización, las alegaciones del contribuyente. Todo esto está llamado a dotar al proceso de formación del expediente de la mayor transparencia posible y a que se incluya en el expediente una valoración de las alegaciones concretas que haya podido realizar el contribuyente. Veamos un breve esquema del procedimiento en el caso de actas de conformidad o disconformidad (las actas con acuerdo tienen un procedimiento específico y diferente) y las novedades introducidas por el Código de Buenas Prácticas Tributarias:

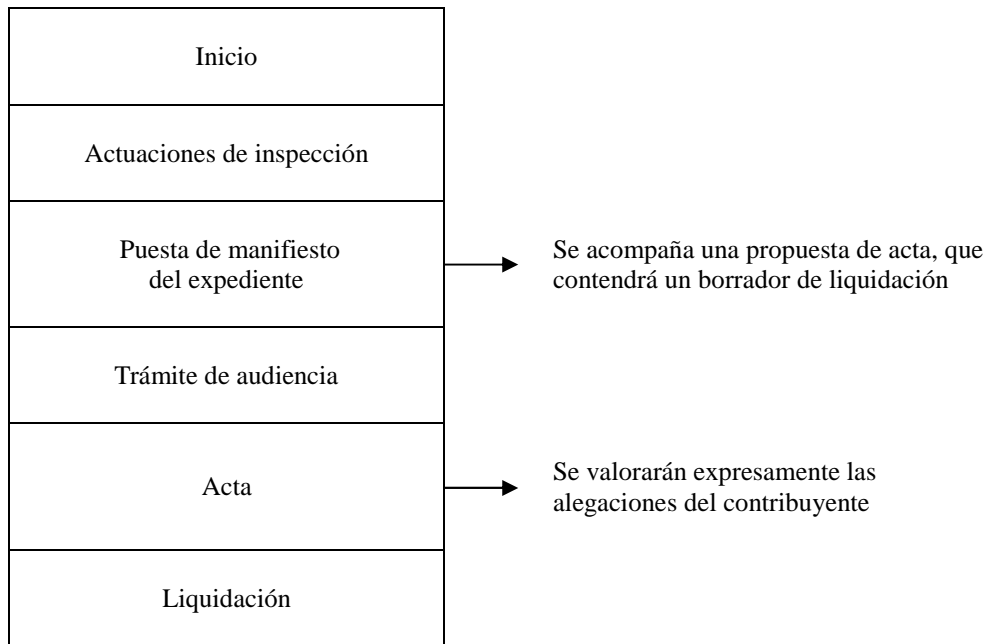


Figura 5: Influencia del Código de Buenas Prácticas Tributarias en el procedimiento inspector.

Estas modificaciones introducidas en el procedimiento de inspección, aunque revistan la forma de *soft law*, resultan de la mayor importancia a la luz de los pronunciamientos del Tribunal Económico-Administrativo Central. En su resolución de 22 de octubre de 2009, el Tribunal ha afirmado que, aunque la inspección tiene la obligación de poner de manifiesto al contribuyente toda la documentación que figure en el expediente y vaya a ser tenida en cuenta en la propuesta de regularización contenida en el acta (pudiendo el contribuyente obtener copia a su costa), no existe precepto legal o reglamentario alguno que le obligue a presentar un borrador o propuesta de la regulación que se propondrá, ni mucho menos a justificar la misma. La resolución del TEAC de 25 de junio de 2008 (en su fundamento de Derecho tercero) se refirió al artículo 84 LRJPAC, que afirma que el trámite de audiencia tendrá lugar antes de redactar la propuesta de resolución. Una clara prueba de que el trámite de audiencia, de acuerdo con la normativa vigente, sólo está destinado a poner de manifiesto los elementos de hecho en que se basará la regulación, y no ésta como tal, es que se podrá prescindir de dicho trámite cuando las alegaciones y elementos de prueba que se tengan en cuenta sean exclusivamente los presentados por el interesado, *ex art. 96.3 RAT*.

En virtud de todo lo anterior, si bien la comunicación de los hechos relevantes prevista en la “buena práctica” nada añade a las exigencias legales (está prevista en los artículos 183 y 96 RAT³¹³) el compromiso de presentar una liquidación provisional con carácter orientativo sí supone un *plus* respecto de lo que el contribuyente podría exigir jurídicamente. La resolución del TEAC de 25 de junio de 2008 (en su fundamento de

³¹³ “Durante el trámite de audiencia se pondrá de manifiesto al obligado tributario el expediente, que incluirá las actuaciones realizadas, todos los elementos de prueba que obren en poder de la Administración y los informes emitidos por otros órganos” (art. 96.1 RAT).

Derecho tercero) afirmó expresamente que “*la reclamante parece exigir que le sea entregada una especie de pre-propuesta (o borrador del Acta, como dice la entidad) pero esa exigencia formal carece de base legal o reglamentaria alguna*”. Esta “exigencia” pasa, con el Código de Buenas Prácticas Tributarias, a tener un base cuasi normativa.

De acuerdo con la doctrina del TEAC, es el acta (y, en el caso de actas de disconformidad, el informe del actuario que la acompaña, donde constan los fundamentos de derecho en que se basa la propuesta de regularización *ex* artículo 157.2 LGT) la vía por la que se comunican al contribuyente todos los extremos de la liquidación administrativa. El Tribunal Económico-Administrativo refuerza la conclusión alcanzada en su Resolución haciendo referencia al contenido posible de cada clase de documentos que puede emitir la inspección, para afirmar que las diligencias no pueden contener propuestas de liquidaciones tributarias (artículo 99.7 LGT).

El Código de Buenas Prácticas adelanta la formalización de estos elementos a la propuesta de acta. Como, además, dicha propuesta es previa al trámite de alegaciones, las potencialidades de este se transforman de manera reseñable. Se introduce un intercambio de pareceres adicional en la fase de instrucción del procedimiento inspector. Allí donde se prevé la emisión de una propuesta de resolución con carácter previo al trámite de audiencia, sueña haberse establecido como forma de terminación de los procedimientos la aprobación de una propuesta alternativa formulada por los solicitantes en el curso del procedimiento, y tras la cual puede existir perfectamente una negociación informal³¹⁴. Dos ejemplos son los acuerdos previos de valoración de las retribuciones en especie del trabajo personal de la disposición adicional segunda del RIRPF y los planes de amortización según el artículo 5 RIS.

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

El Código de Buenas Prácticas Tributarias favorece un contraste de pareceres entre el inspector actuario y el contribuyente que, en la estricta redacción de la LGT y el RAT, no existe: cambia por tanto radicalmente la virtualidad del trámite de audiencia. Si obviamos las reglas de *soft law* introducidas por el Código de Buenas Prácticas Tributarias, resulta que el sentido de la audiencia previa a la formalización del acta “*es más bien el de permitir al obligado tributario deliberar, a la vista del expediente, sobre la conveniencia de firmar de conformidad o en disconformidad*” (PÉREZ ROYO, 2011a: 314). Según la normativa vigente, la fase de instrucción culmina con la formalización

³¹⁴ Véase el epígrafe 3.1 del tercer capítulo.

del acta y esa es la primera vez en la que el actuario realiza una propuesta de calificación. Esto implica separar de manera muy clara las fases de instrucción y resolución. Las primeras alegaciones ante una declaración expresa de la Administración son aquellas que se presentan contra dicha propuesta y ya ante el inspector jefe.

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

La introducción de esta buena práctica tiene una incidencia relevante sobre la estructura del procedimiento, con efectos sobre la imparcialidad que viene garantizada por la separación entre una fase de instrucción y otra de resolución. El desarrollo de cada una se atribuye a funcionarios diferentes, lo que impide que quien haya sido actuario pueda practicar las liquidaciones resultantes del procedimiento. La cooperación entre empresas y Administración choca, hasta cierto punto, con la literalidad de las normas que regulan el procedimiento, en la medida en que poco o ningún contacto existe entre la empresa y el órgano competente para liquidar. La separación está dirigida a la garantía de la imparcialidad en favor de los obligados³¹⁵, con el fin de que sus alegaciones no se juzguen por la misma persona a partir de cuya actuación se presentan determinadas observaciones. El incumplimiento de este principio de separación produciría, según la doctrina del TEAC, la anulación de los actos de liquidación producidos por el inspector actuario y que se retrotraiga el procedimiento al momento inmediatamente anterior.

Pues bien, aunque el Código de Buenas Prácticas sí prevé que el actuario resuelva alegaciones dirigidas contra sus propias conclusiones preliminares en el procedimiento inspector, la ruptura de la nítida separación entre fase de instrucción y fase de resolución es lógica a la luz del objetivo último del Código de Buenas Prácticas Tributarias: la cooperación entre Administración y empresas para la determinación de la realidad jurídico-económica que debe ser objeto de gravamen. En la práctica, la separación ya encontraba excepciones en el propio ordenamiento, en aras de una idea de cooperación: por ejemplo, al preverse la posibilidad de que las actas de conformidad o con acuerdo se convirtieran en definitivas de manera automática pasado un determinado plazo. Si el Código erosiona este principio, lo hace en un grado mucho menor; y siem-

³¹⁵ Dentro de que –según la sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril–, “la estricta imparcialidad e independencia de los órganos del poder judicial no es, por esencia, predicable con igual significado y en la misma medida de los órganos administrativos” (FJ 8º).

pre queda la posición garantista del inspector jefe como tercero (entiéndase con todos los matices derivados de su carácter de autoridad administrativa) competente para acordar la liquidación definitiva.

La solución adoptada casa bien con la necesidad de mantener esta garantía de imparcialidad al tiempo que se fortalece la colaboración entre Administración y contribuyentes. Como vemos, consiste en reforzar el contraste de pareceres en el seno de la primera fase del procedimiento administrativo. La propuesta de liquidación contenida en el acta sigue precisando la aprobación –expresa o tácita– del inspector jefe; pero, al mismo tiempo, se establecen varios instrumentos, y se fortalecen otros, para procurar que las partes puedan discutir, de manera abierta, los distintos conflictos y diferencias de pareceres que han desembocado en la apertura de un procedimiento de inspección.

Además de estas buenas prácticas para favorecer la contradicción y el diálogo, encontramos en esta sección tercera del Código de Buenas Prácticas un grupo de compromisos de la Administración para la racionalización de cargas formales, que ha sido una reivindicación tradicional de los agentes económicos en tanto que obligados tributarios (puesto que estas cargas podrían ir en perjuicio de su competitividad). Dado que la relación cooperativa profundiza en la intervención de los particulares en la aplicación de los tributos, las empresas suelen pedir una contrapartida, en la forma de simplificación de otras cargas. Ya en la primera sesión del Foro de Grandes Empresas, estas consideraron que *“deben tenerse en cuenta los costes de cumplimiento para las empresas, intentando buscar no tanto su reducción como su racionalización”*³¹⁶. La racionalización se refiere a la eliminación de duplicidades, así como el análisis de las cargas existentes desde la perspectiva del principio de proporcionalidad³¹⁷. Queremos mencionar al menos que se han producido trabajos en este sentido a través del grupo sobre precios de transferencia (ya analizadas), del grupo sobre impuestos especiales³¹⁸ y de un grupo específico de análisis y racionalización de cargas fiscales indirectas³¹⁹.

³¹⁶ Acta de la primera reunión del Foro de Grandes Empresas, de 10 de julio de 2009, pág. 2.

³¹⁷ Véase el epígrafe 3.1.2 del segundo capítulo, en relación al compromiso administrativo de imparcialidad según la OCDE.

³¹⁸ El Grupo de Trabajo diferenció entre las medidas propuestas aquellas cuyo tratamiento requeriría una solución de carácter normativo de aquellas que puedan ser tenidos en cuenta en la aplicación de la norma por parte de la AEAT (Acta de la reunión del Pleno del Foro de Grandes Empresas celebrada el 15 de diciembre de 2010, pág. 8). Además de subrayar la diferenciación entre la configuración de la norma, ajena al ámbito de la relación cooperativa, y su aplicación, que es donde este tipo de relación tiene su lugar, se pone de manifiesto que las medidas que requieran una solución normativa sólo pueden remitirse al órgano competente, que es la única acción que se realizó en el marco del Foro.

³¹⁹ En el Grupo de Trabajo sobre Análisis y racionalización de cargas fiscales indirectas se han identificado una serie de elementos que en las reuniones del Foro se clasifican en varios grupos (véase el acta de la segunda sesión del Foro de Grandes Empresas, de 3 de diciembre de 2009, pág. 3; y el acta de la tercera sesión del Foro de Grandes Empresas, de 20 de julio de 2010, págs. 6 y 7). Las medidas propuestas para la racionalización son analizadas para su implantación, remitidas a las instancias adecuadas o retiradas por considerarse inviables en los términos redactados: por ejemplo, las empresas solicitaron que se estudiase la posibilidad de regular el plazo mínimo que debe transcurrir entre la publicación de una disposición que contenga una nueva obligación formal (o la modificación de una ya existente) y su entrada en vigor. Las modificaciones de mayor envergadura implican importantes costes de adaptación para las

En el marco del procedimiento de inspección, la literatura suele señalar prácticas administrativas poco transparentes y respetuosas, en las que se exige sucesiva documentación sin aclarar plenamente el motivo³²⁰. Para reducir la carga fiscal indirecta, la Administración se compromete, en el epígrafe 3.3 del Código de Buenas Prácticas, a aclarar y delimitar lo máximo posible el objeto de los requerimientos y declaraciones informativas. Al mismo tiempo, las empresas procurarán garantizar la mayor celeridad y complitud posible en la aportación de la información y documentación que se les solicite, así como proporcionar aquella que, sin haber sido requerida expresamente, pueda ser relevante para el desarrollo de los procedimientos³²¹. Y, aunque no se encuentra en esta parte del Código, el epígrafe 2.4 prevé que los contribuyentes acompañen sus declaraciones tributarias con un anexo explicativo donde se pongan de manifiesto los hechos materiales y los criterios jurídicos en que se han basado.

En aras de la eficacia (dentro del compromiso general de “agilidad”) se prevé en el apartado 3.2(3) una vía “extraoficial” de comunicación de las empresas a la Administración. De manera simultánea a la presentación de alegaciones y solicitudes de ampliación del plazo en los registros legalmente previstos, las empresas informarán de ello al órgano que tramite el procedimiento de que se trate, indicando el lugar de presentación.

empresas, que deben modificar sus marcos internos de gestión. Sin embargo, la Administración señaló que esta cuestión excede del ámbito de la AEAT y está muy influida por los plazos marcados por la tramitación parlamentaria de las normas (Acta de la segunda sesión del Foro de Grandes Empresas, de 3 de diciembre de 2009). En este caso concreto, una solución puede ser el análisis conjunto, en el seno del propio Grupo de análisis, de los anteproyectos o proyectos de Ley que puedan ser de interés para las empresas; ello con la intención de anticiparse a los posibles efectos.

En conjunto, señalan la necesidad de una mayor coordinación entre las diferentes administraciones (las empresas han señalado la necesidad de una mayor coordinación entre Administraciones tributarias en España y, específicamente, una mayor implicación de la AEAT como intermediario en la interlocución de las empresas con las entidades locales. También se ha insistido en la simplificación de la información en la presentación de declaraciones; algo que la Agencia Tributaria intenta buscando aproximar la información requerida desde distintos organismos, tal y como se refleja en el acta de la cuarta sesión del Foro de Grandes Empresas, de 1 de diciembre de 2010, pág. 7), la clarificación de aspectos relativos a la gestión telemática (el acta de la cuarta sesión del Foro de Grandes Empresas, de 1 de diciembre de 2010, pág. 7, refleja que el Foro se aprovechó para que la Administración explicase la implementación del sistema electrónico de notificaciones. Los miembros del Foro han señalado la necesidad de garantizar una mayor presencia de las áreas informáticas en el Grupo de Trabajo) y la simplificación de determinados aspectos procedimentales (tales como la reducción de la información que deberá aportarse en la presentación de declaraciones).

En este Grupo de Trabajo se han llegado a impulsar reformas normativas para la racionalización de cargas formales. Un ejemplo es el artículo 70.6 LIS, reformado por el artículo 44 de la Ley de Economía Sostenible para simplificar las obligaciones formales de los grupos fiscales en dicho impuesto. En concreto, esta modificación evita que en cada periodo impositivo se tenga que reiterar la comunicación de la composición del grupo fiscal cuando no hayan existido variaciones durante dicho periodo y que, en caso de haberlas, dicha comunicación no tenga que hacerse hasta la presentación del primer pago a cuenta del ejercicio en cuestión (véase el acta de la reunión del Pleno del Foro de Grandes Empresas celebrada el 3 de diciembre de 2009, pág. 4).

³²⁰ Una buena recopilación de actuaciones de la Administración lejanas del principio de buena fe se encuentra en PONT MESTRES (2004). El documento de trabajo sobre relación cooperativa del equipo de estudio de la OCDE analiza también esta problemática (2007f: 20-21).

³²¹ Esta parte del Código de Buenas Prácticas Tributarias puede considerarse desarrollada por el tercer epígrafe del documento de conclusiones del Grupo de Trabajo sobre Relación Cooperativa del Foro de Grandes Empresas: nos remitimos al epígrafe 2.2.2 del tercer capítulo.

Cuando hayan aportado documentación, intentarán facilitar una copia de ésta y, a ser posible, lo harán por medios electrónicos.

El epígrafe 3.3 del Código prevé también “*limitar la duración de los procedimientos de comprobación e investigación al tiempo estrictamente necesario para poder realizar una adecuada actuación de control*”. Este compromiso debe ser aplicable ante cualquier contribuyente, en aras del principio de igualdad. En algunos casos, la Administración puede modular sus actuaciones en función de la diligencia prestada por el contribuyente, pero la Administración deberá evitar dilaciones indebidas del procedimiento en todo caso. Una actuación dilatoria de la Administración no se justifica porque el contribuyente actúe del mismo modo.

2.2.2. Solicitudes administrativas de información, datos y antecedentes con relevancia tributaria

En el documento de conclusiones del Grupo de Trabajo sobre Relación Cooperativa se ha previsto un mecanismo de gran relevancia para el control administrativo. A través del canal bidireccional de comunicación previsto en dicho documento, y que hemos analizado en el epígrafe 1.2.1 de este capítulo al hilo del mecanismo de consultas previas, se prevé también que

“Sobre la base de los principios de transparencia y confianza mutua que inspiran el Código de Buenas Prácticas Tributarias, al margen de las actuaciones de obtención de información previstas en la Ley, la Agencia Tributaria podrá solicitar a las empresas adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias a través de las respectivas personas de contacto información detallada sobre sus operaciones relevantes, así como del tratamiento e impacto fiscal de las mismas.

Del mismo modo, las empresas facilitarán a la Agencia Tributaria cuantos datos o antecedentes les sean solicitados para la realización de proyecciones o estudios generales, incluso los datos principales de las declaraciones con anterioridad a la finalización del plazo reglamentario de presentación en la medida en que estén disponibles”.

El propio documento de conclusiones se refiere al Código de Buenas Prácticas Tributarias: esta herramienta para la comunicación de datos tributarios puede considerarse desarrollo del epígrafe 3.3 del Código y, concretamente, su apartado segundo, que establece:

“las empresas procurarán facilitar la información y documentación solicitada por la Agencia Tributaria, así como toda aquella que pueda ser relevante para el desarrollo de los correspondientes procedimientos, de la forma más rápida y completa posible”

Se observa que sobre dicha base (y a partir de los principios de transparencia y confianza mutua que informan la relación cooperativa), el documento de conclusiones ha previsto el establecimiento de un canal específico para requerir dicha información.

El mecanismo, tal y como afirma el documento de conclusiones, se basa en la

transparencia y confianza mutua. Esto significa que la Administración deberá hacer uso de la posibilidad de solicitar información siempre a partir de un principio de buena fe, haciendo explícito cuando sea necesario por qué necesita determinada información y cuál es el uso que le prevé dar; y no empleándola para objetivos diferentes. En este sentido, el segundo párrafo de los citados prevé una limitación específica, ya que determinados datos se requerirán exclusivamente “*para la realización de proyecciones o estudios generales*”. La interpretación del mecanismo a la luz del principio de buena fe implica, también, que la Administración no realizará solicitudes de información que tengan un carácter desproporcionado³²².

Es importante también destacar que se prevén solicitudes que irían más allá de las actuaciones de obtención de información legalmente reguladas: es necesario concretar qué querría decir esta afirmación.

El artículo 93.1 LGT establece que los obligados tributarios están obligados a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias (o de las personas con que se relacionen económica, profesional o financieramente). Hemos afirmado previamente que cuando un precepto de *soft law* reitera un deber de alguna de las partes que está legalmente previsto, debe interpretarse que dicha parte se está comprometiendo a darle cumplimiento con una especial diligencia, porque se entiende que dicho deber tiene una función relevante en el marco de la relación cooperativa. En el contexto neerlandés, esta parece ser la interpretación de la doctrina mayoritaria: la relación cooperativa no añade nuevos contenidos a la obligación legal; sólo implica un compromiso de especial diligencia (ESSERS, 2009) y, en cierto modo, permite esperar una actitud proactiva por parte de las empresas, que proporcionarán información relevante aunque no se les haya pedido expresamente.

Además de la especial diligencia exigible a las empresas (en la aportación de la documentación requerida), pueden identificarse dos elementos donde la información proporcionada será más de lo que, en un primer momento, cabría entender. El primero es temporal; el segundo, material.

En primer lugar, el artículo 93.2 LGT afirma que las obligaciones de información deberán estar previstas en una norma concreta (y, en tal caso, normalmente una norma reglamentaria determinará la forma y plazos en que deberán cumplirse), o bien se realizarán previo requerimiento individualizado de la Administración, efectuado necesariamente con *posterioridad* a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos. Si el mecanismo del documento de conclusiones va más allá de las obligaciones legalmente previstas, esto significa que sería factible solicitar información sobre operaciones que aún no se hayan realizado efectivamente, sino que se

³²² Téngase en cuenta que el epígrafe 3.3 del Código de Buenas Prácticas Tributarias prevé que “la Agencia Tributaria intentará delimitar lo más posible el objeto de los requerimientos y declaraciones informativas”.

encuentren en proceso de estudio o planificación. Esta posibilidad abre la puerta a un control *a priori* como el que se realiza en la experiencia neerlandesa, aunque todavía sin el carácter sistemático que presenta aquella.

El hecho de que sólo en el segundo párrafo se haga referencia expresa a una anticipación respecto del momento en que determinados datos son exigibles (datos principales de las declaraciones antes del plazo reglamentario de presentación) no obsta a la conclusión anterior. Uno y otro caso son totalmente diferentes: mientras que el segundo párrafo se refiere a datos generales (cuyo uso, como vemos, será fundamentalmente estadístico), el primero está orientado a la actividad administrativa de control y se refiere a operaciones específicas. La interpretación que proponemos es más coherente con los principios que informan la relación cooperativa, incluyendo el principio de transparencia (al que se hace referencia expresa en el extracto del documento de conclusiones que hemos citado) y el de eficacia. Hemos subrayado que anticipar los controles administrativos permite una reducción de costes para las dos partes; permite, también, que la Administración y la empresa emprendan un diálogo temprano³²³ sobre la calificación de la operación de que se trate y la interpretación de las normas aplicables. La lógica es la misma que en los mecanismos de consulta previa del epígrafe 2.3 del Código de Buenas Prácticas Tributarias, pero el contraste de pareceres se realizará a iniciativa de la Administración.

Además, nada impide que este mecanismo pueda usarse también *a posteriori*, por ejemplo como antesala a un posible procedimiento de inspección. Si la Administración tiene ciertos indicios que la llevan a considerar que podría existir un desacuerdo entre cómo aplicaría la norma en un caso específico y cómo lo ha hecho el contribuyente, puede en un primer momento acudir a este instrumento, menos costoso, para valorar adecuadamente la situación antes de iniciar un procedimiento formal, si fuera necesario.

El segundo elemento, que hemos denominado material, se refiere al alcance del compromiso de compartir determinada información. El documento de conclusiones parece prever la solicitud de información muy detallada (“información detallada sobre sus operaciones relevantes”) y también información sobre el tratamiento e impacto fiscal de las mismas. Obviamente, a la luz del principio de buena fe que informa el mecanismo, y que obliga a la Administración a no solicitar más información que la estrictamente necesaria, la información sobre el tratamiento fiscal de las operaciones no puede referirse al criterio que la propia Administración haya dado, en su caso, en un momento anterior. Se refiere, por el contrario, a la interpretación que la empresa hace de dichas operaciones, a efectos tributarios. Esta conclusión es coherente, también, con uno de los fines a los que puede servir este instrumento, favorecer el contraste de pareceres entre las partes sobre cuestiones que podrían derivar en conflictividad tributaria en un futuro.

³²³ Normalmente antes de la realización de las operaciones gravadas y, en todo caso, antes de la exigibilidad de la obligación tributaria correspondiente.

2.3. POSIBLES VÍAS DE EVOLUCIÓN EN LA EXPERIENCIA ESPAÑOLA

2.3.1. Un punto de partida: la consolidación de marcos de control interno y la responsabilidad del consejo de administración en la gobernanza tributaria

La experiencia neerlandesa de relación cooperativa, como hemos destacado en más de una ocasión, es una de las más avanzadas. Tienen la ventaja de una antigua tradición de diálogo y acuerdo entre la Administración y los ciudadanos (“*polder*”) y del empleo de potentes mecanismos de consulta e información a los obligados tributarios³²⁴. Hemos observado que en las reuniones realizadas en el marco de un acuerdo individual de cumplimiento se aplican de manera sistemática mecanismos de consulta previa equivalentes a los que se regulan en el Código de Buenas Prácticas Español. Existen dos diferencias sustanciales que hacen que, en Países Bajos, estos instrumentos pasen de servir sólo para la información o asistencia y se conviertan en auténticos mecanismos de control tributario, porque dan a la Administración una seguridad razonable de que la empresa va a presentar para su análisis todas las cuestiones que pudieran provocar un conflicto.

En primer lugar, el uso del mecanismo va precedido de un análisis del marco de control tributario de la empresa, mediante el cual la Administración valora si la entidad será capaz de detectar todas las cuestiones problemáticas, con un alto riesgo fiscal asociado, para plantearlas ante la Administración. Según los estudios de la OCDE, la adhesión a la relación cooperativa implica tres fases: una declaración de intenciones, un examen de la capacidad de los actores y la garantía de un apoyo institucional, más allá de personas concretas (2008a: 43). El Código de Buenas Prácticas Tributarias sólo se refiere expresamente a la necesidad de involucrar al Consejo de Administración en la gestión de riesgos tributarios, pero sin ningún tipo de garantías y, además, en menor grado que en el Código Tabaksblat o la Ley Sorbones-Oxley. Tampoco se prevén medios para comprobar la capacidad de la empresa para actuar de manera abierta y transparente antes de la adopción del Código, como sí sucede en Países Bajos.

La segunda diferencia sustancial es que, en Países Bajos, la discusión de las operaciones tributarias potencialmente conflictivas se realizará de manera sistemática (no puntual) y es obligatoria para las empresas que han suscrito un acuerdo individual de cumplimiento. Incluso existe un mecanismo de control del cumplimiento, expresamente previsto en el acuerdo. Si una parte no cumple sus compromisos, el acuerdo puede rescindirse, de acuerdo con el procedimiento regulado en su sección tercera³²⁵. De ser así,

³²⁴ ROMANO ha definido los sistemas de consulta vinculante sobre la tributación de determinadas operaciones o actividades (“*tax ruling*”) como uno de los “pilares del sistema tributario” de los Países Bajos. Afirma también que “it is recognized worldwide that the Netherlands has a long-established rulings practice, which historically contributed to the country’s position as a favourable location for multinational enterprises” (2002b: 22-23).

³²⁵ “Si una de las partes desea rescindir el acuerdo, deberá informar a la otra parte de las razones, por escrito y en anticipo. Además, la terminación no tendrá lugar sin previa consulta verbal, si al menos una de las partes así lo solicita. Tras dicha consulta, el Acuerdo finalizará con efecto inmediato” (véase el

la empresa perdería las ventajas de la relación cooperativa, pasando a estar sometida a una supervisión administrativa más estrecha. En el caso español, aunque el grado de cumplimiento del Código de Buenas Prácticas deberá incluirse en el informe anual de gobierno corporativo, ello no implica una garantía suficiente para la Administración. Existe una “Comisión de Seguimiento”, pero que “*no podrá conocer sobre situaciones particulares de las empresas adheridas al Código*”, como se señala en el apartado tercero del Anexo. El mecanismo de solicitud administrativa de información establecido en el documento de conclusiones del Grupo de Trabajo sobre Relación Cooperativa podría servir como base para complementar el de consulta previa a iniciativa de las empresas.

Con todo, sigue sin garantizar una total transparencia que, entendemos, pasa por el reforzamiento de los marcos internos de control empresariales y de la responsabilidad del Consejo de Administración en la gestión de riesgos tributarios. Por eso resulta totalmente pertinente analizar la potencialidad del marco normativo español o las normas de *soft law* existentes en distintas ramas del derecho (mercantil, penal o tributario) para impulsar dichas modificaciones o profundizar en ellas.

2.3.1.1. Influencia de la legislación mercantil y el Código Unificado de Recomendaciones sobre Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas

Obviamente, es la normativa mercantil la que debe influir de manera más directa en la creación de un marco de control interno. La relación cooperativa aprovecha las disposiciones que el derecho mercantil establece para la garantía de los derechos de los acreedores (y, en general, de cualquier interesado en la marcha de la empresa) y que establecen un marco de transparencia y responsabilidad.

Junto a la normativa de la Unión Europea, en España deben destacarse el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital³²⁶ (en adelante, LSC) y la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores³²⁷ (en lo sucesivo, LMV). El texto refundido de la LSC afirma en su exposición de motivos que el texto refundido recoge “*los aspectos económicos eminentemente societarios*”, mientras que en la LMV “*aparece la regulación de la vertiente financiera de este tipo de sociedades, presidida fundamentalmente por el principio de transparencia*”.

La LSC experimentará una importante modificación en los próximos meses que reforzará su influencia en la buena gestión de riesgos tributarios. Aunque partiremos del derecho vigente, también haremos algunas referencias al Proyecto de Ley por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo tal y como ha sido publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales³²⁸, y que se basa

Anexo de la tesis para el texto completo, en castellano, del modelo de acuerdo individual de cumplimiento).

³²⁶ BOE núm. 161, de 3 de julio.

³²⁷ BOE núm. 181, de 29 de julio.

³²⁸ Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados. Serie A, núm. 97-1, 30 de

en las propuestas de una Comisión de expertos en materia de gobierno corporativo creada por Acuerdo del Consejo de Ministros de 10 de mayo de 2013.

Otros mandatos del legislador que, con carácter sectorial, obligan a las empresas a prevenir conductas arriesgadas, irregulares o ilícitas en su seno, se encuentran –por ejemplo– en la Ley 54/2003, de 12 de diciembre³²⁹, sobre prevención de riesgos laborales, o la Ley 10/2010, de 28 de abril³³⁰, que impone medidas de diligencia debida para la prevención del blanqueo de capitales. Y a todo ello se suma, ya con carácter no vinculante, el Código Unificado de Recomendaciones sobre Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas aprobado por la CNMV.

En puridad, la creación de sistemas de control de riesgos en el ámbito mercantil procede, en último término, de la normativa de la Unión Europea, por una parte, y de los preceptos de *soft law* que existen en la materia, como el Código Unificado de Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas. Esto no quiere decir que legislación mercantil carezca de importancia: sirve como engarce entre ambos ámbitos y establece, en nuestro derecho interno, el núcleo de derechos y deberes de los actores societarios y de la organización de estas entidades.

2.3.1.1.1. El derecho de información de los socios

Los marcos de control interno se basan, entre otros principios, en una exigencia de transparencia derivada, fundamentalmente, del derecho de información de los socios, recogido en el artículo 93.d) LSC. Es un “derecho autónomo” que opera como “mínimo e irrenunciable” en el estatuto del accionista, según afirma el Tribunal Supremo en su jurisprudencia³³¹. La efectividad del derecho de información exige la creación de una serie de mecanismos de control interno, que señalaremos a continuación, y que pueden ser útiles para diferentes interesados o *stakeholders* (SUSTAINABILITY, 2006: 5). DESAI considera que “*la elusión fiscal precisa complejidad y ofuscación para prevenir la detección. Estos elementos, al mismo tiempo, pueden configurar un escudo para el oportunismo de los directivos*” (2008: 117-118). Si la creación de estructuras opacas para promover la elusión fiscal puede ir en perjuicio de los derechos de los accionistas, la afirmación puede también sostenerse al revés: la transparencia que la normativa exige para la defensa de los accionistas frente a los directivos (en el marco del denominado “conflicto de agencia”) puede ser beneficioso para el control administrativo.

El reforzamiento de la transparencia y la transmisión de información a los inversores y al mercado ha sido promovido a partir de normas como la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de medidas de reforma del sistema financiero, o la Ley 26/2003, de 17 de

mayo de 2014.

³²⁹ Ley 54/2003, de 12 de diciembre, de reforma del marco normativo en la prevención de riesgos laborales (BOE núm. 298, de 13 de diciembre).

³³⁰ Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo (BOE núm. 103, de 29 de abril).

³³¹ Seguimos, por todas, la STS 204/2011, de 21 de marzo (RC 2173/2007).

julio, denominada Ley de Transparencia³³² y basada en el Informe Aldama. Como señala RIVERO TORRE (2005), estas normas introducen unos requisitos legales mínimos al tiempo que reconocen un margen de flexibilidad para que las empresas tengan un ámbito para la autorregulación. Cabe destacar, en este ámbito, el uso de las nuevas tecnologías como medio de ayuda a la transparencia. La Ley 26/2003 introdujo la exigencia de que las sociedades anónimas dispusieran de una página web para garantizar el derecho de información de los accionistas y la difusión de la información calificada como relevante. Esta exigencia se contiene actualmente en el artículo 11 bis LSC y tiene carácter obligatorio para las sociedades cotizadas.

2.3.1.1.2. La rendición de cuentas de los administradores y sus competencias en el ámbito tributario.

Los deberes de rendición de cuentas de los administradores son otra faceta del principio de transparencia. Los pilares de este deber son la obligación de elaborar las cuentas anuales de la sociedad y un informe de gestión, en el que se integra el informe de gobierno corporativo.

El artículo 253.1 LSC es la especificación del artículo 34.1 del Código de Comercio. Afirma que los administradores de la sociedad formularán, en el plazo máximo de tres meses desde el cierre del ejercicio, las cuentas anuales, el informe de gestión y la propuesta de aplicación del resultado; así como, en su caso, las cuentas y el informe de gestión consolidados. La presentación de los documentos previstos en el artículo 253.1 LSC constituye una competencia indelegable, de acuerdo con el artículo 249.2 LSC. Deberán ser aprobados según las normas que correspondan a la forma de gobierno de la entidad: además, las cuentas anuales y el informe de gestión deberán estar firmados por todos y cada uno de los administradores (art. 253.2 LSC). Ahora bien, lo que formulan los administradores es un proyecto de las cuentas anuales, que serán objeto de verificación por parte de los auditores de cuentas y estarán sujetas a la aprobación de la Junta General (MACHADO, 2011: 1935).

Las cuentas anuales comprenden el balance de ejercicio, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo. Incluye también una memoria que completa, amplía y comenta la información contenida en los otros documentos.

El artículo 262 LSC, de gran importancia para este análisis, regula el contenido del informe de gestión; y es “*herencia, casi literal, del artículo 46 de la Cuarta directiva*” (MACHADO, *ibíd.*: 1971); es decir, de la Directiva 78/660/CEE. La función del informe de gestión es la de complementar a las cuentas anuales, de ahí que el artículo 268

³³² Ley 26/2003, de 17 de julio, por la que se modifican la Ley 24/1988 del Mercado de Valores y el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989 con el fin de reforzar la transparencia de las Sociedades Anónimas Cotizadas (BOE núm. 171, de 18 de julio).

LSC exija que el informe concuerde con las cuentas del ejercicio y prevea que el auditor de cuentas compruebe tal aspecto³³³. Incluye información no formalizada y de naturaleza, en su mayor parte, extracontable.

El informe de gestión deberá contener “*una exposición fiel sobre la evolución de los negocios y la situación de la sociedad, junto con una descripción de los principales riesgos e incertidumbres a los que se enfrenta*” (artículo 262.1 LSC). El art. 262.4 LSC, además, exige que se formulen los objetivos y políticas de gestión del riesgo financiero de la sociedad, así como la exposición de la sociedad a determinados riesgos; pero sólo “*con respecto al uso de instrumentos financieros por la sociedad, y cuando resulte relevante para la valoración de sus activos, pasivos, situación financiera y resultados*”. Si son requisitos acumulativos, la exigencia no se aplicará con carácter general en el ámbito tributario (no más allá de las consecuencias fiscales del uso de instrumentos financieros).

Ahora bien; además de este contenido mínimo, las sociedades cotizadas deberán presentar un informe de gobierno corporativo. Esta exigencia existía en España desde el Informe Olivencia de 1998, aunque con carácter no obligatorio (GONZÁLEZ DE FRUTOS, 2010: 81); luego pasó al ordenamiento siguiendo la recomendación del Informe Aldama (FERNÁNDEZ PÉREZ, 2011: 3404) a través del artículo 116 LMV³³⁴, añadido por la Ley 26/2003, de 17 de julio. La Ley 16/2007, de 4 de julio³³⁵ (en transposición de la Directiva 2006/46/CE, que introdujo un artículo 46 *bis* en la Cuarta Directiva en materia de Derecho de sociedades) modificó el artículo 49 del Código de Comercio y el artículo 202 de la entonces vigente Ley de Sociedades Anónimas. En la actualidad, el informe de gobierno corporativo está regulado en el artículo 61 bis de la Ley del Mercado de Valores (en la redacción dada por la Ley de Economía Sostenible³³⁶). El contenido del informe se desarrolla en la Orden ECC/461/2013, de 20 de marzo³³⁷, y la Circular 5/2013, de 12 de junio, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores³³⁸. El proyecto de reforma de la LSC deroga el artículo 61 bis LMV, introduciendo su contenido en el nuevo artículo 540 LSC.

El artículo 61 bis 4 LMV establece un contenido mínimo para el informe anual

³³³ En este sentido, se observa que el control que se realiza sobre el informe de gestión es de menor intensidad que el que se realiza sobre las cuentas anuales: por ejemplo, MACHADO hace referencia a “contradicciones significativas” (2011: 2003).

³³⁴ Ya derogado.

³³⁵ Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable (BOE núm. 160, de 5 de julio).

³³⁶ Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible (BOE núm. 55, de 5 marzo)

³³⁷ Orden ECC/461/2013, de 20 de marzo, por la que se determinan el contenido y la estructura del informe anual de gobierno corporativo, del informe anual sobre remuneraciones y de otros instrumentos de información de las sociedades anónimas cotizadas, de las cajas de ahorros y de otras entidades que emitan valores admitidos a negociación en mercados oficiales de valores (BOE núm. 71, de 23 de marzo).

³³⁸ Circular 5/2013, de 12 de junio, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, que establece los modelos de informe anual de gobierno corporativo de las sociedades anónimas cotizadas, de las cajas de ahorros y de otras entidades que emitan valores admitidos a negociación en mercados oficiales de valores (BOE núm. 150, de 24 de junio).

de gobierno corporativo: el calificativo “mínimo” implica que las sociedades, siguiendo el principio de autorregulación, pueden añadir los contenidos que les parezcan oportunos (RIVERO TORRE, 2005). Como señala también FERNÁNDEZ PÉREZ, se reconoce a las sociedades cotizadas un amplio grado de autorregulación relativo a la organización y funcionamiento de sus órganos de gobierno, para poder dotarse de reglas propias que sean las más adecuadas a las características de la empresa. Entre estas normas de autorregulación se encuentran no sólo los estatutos sociales, sino también el reglamento de la Junta General y el reglamento del Consejo de Administración (2011: 3404). El informe de gobierno corporativo establece un contrapeso, en la forma de exigencia de transparencia, a esta capacidad de autorregulación. En este sentido, el informe se comunica a la Comisión Nacional del Mercado de Valores como hecho relevante³³⁹ (artículo 61 bis, apartados 2 y 3 LMV) y deberá publicarse en el portal *web* de la sociedad, de acuerdo con el artículo 9.1 de la Orden ECC/461/2013. Se calificará de sanción grave la falta de elaboración o publicación del informe o el hecho de que presente errores u omisiones relevantes.

El contenido mínimo exigido por la LMV comprende (a) la estructura de propiedad de la sociedad (participaciones significativas, participación accionarial de los miembros del Consejo de Administración, valores no negociados en mercados regulados...); (b) cualquier restricción a la transmisibilidad de valores y al derecho de voto; (c) la estructura de la administración de la sociedad (composición, reglas de organización y funcionamiento y comisiones del Consejo de Administración; identificación de los consejeros y sus relaciones; remuneraciones de los miembros del consejo...); (d) información sobre operaciones vinculadas y operaciones intragrupo; (e) sistemas de control del riesgo; (f) funcionamiento de la Junta General; (g) grado de seguimiento de las recomendaciones o, en su caso, explicación de su falta de seguimiento; y (h) descripción de las principales características de los sistemas de control y gestión de riesgos en relación con el proceso de emisión de la información financiera. La propuesta de artículo 540 LSC sigue esta misma estructura pero añade en la letra e), sobre sistemas de control del riesgo, el inciso “incluido el [riesgo] fiscal”. Es un claro ejemplo de la importancia de los aspectos de buen gobierno tributario en la reforma de la LSC propuesta.

De entre los apartados en que se estructura la información exigida, destacamos los sistemas de control de riesgos y el grado de cumplimiento de las recomendaciones en materia de buen gobierno.

Nótese que en la normativa en vigor antes de la aprobación de la reforma de la LSC existe una referencia general a los sistemas de control del riesgo [letra e) del artículo 61 bis 4 LMV] pero también otra específica a los sistemas internos de control de riesgo en relación con el proceso de emisión de la información financiera [letra h) del

³³⁹ Según el artículo 82.1 LMV, “se considerará información relevante toda aquella cuyo conocimiento pueda afectar a un inversor razonablemente para adquirir o transmitir valores o instrumentos financieros y por tanto pueda influir de forma sensible en su cotización en un mercado secundario”.

artículo]. La primera está presente desde la introducción del informe de gobierno corporativo en la Ley del Mercado de Valores; la segunda fue introducida por la Ley 2/2011, aunque ya existía en el ordenamiento de la Unión Europea desde la introducción del artículo 46 bis en la Cuarta Directiva, a través de la Directiva 2006/46/CE.

La Orden ECC/461/2013 deroga a la anterior Orden ECO/3722/2003, de 26 de diciembre. En relación con su predecesora, ha introducido algunas novedades que son de relevancia. La nueva orden exige, en su artículo 5.5, en relación a los sistemas de control de riesgo relacionado con las actividades desarrolladas por la sociedad, que se describan los siguientes elementos:

“los principales riesgos que pueden afectar a la consecución de los objetivos de negocio, los riesgos que se han materializado durante el ejercicio, el alcance de los sistemas de gestión, los órganos responsables de su elaboración y ejecución, el nivel de tolerancia y descripción de los planes de respuesta y supervisión”.

Este precepto recoge lo que ya establecían en el artículo 1.1.d) de la Orden ECO/3722/2003³⁴⁰ y el modelo de informe aprobado por la Circular 4/2007 de la CNMV³⁴¹, antecesora de la Circular 5/2013 vigente, pero además introduce algunas novedades: vincula expresamente los riesgos con los objetivos de negocio y, sobre todo, incluye una referencia al nivel de tolerancia al riesgo. No es obligatorio que toda empresa lo fije, pero su mención expresa en el modelo de informe puede incentivar dicha práctica.

Por otra parte, el artículo 5.6 de la Orden ECC/461/2013 exige una descripción de las principales características de los sistemas internos de control y gestión de riesgos en relación con el proceso de emisión de la información financiera (SCIIF) desglosada a partir de los siguientes componentes básicos: entorno de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación y supervisión. Estos elementos se desarrollan con gran detalle en la Circular 5/2013 de la CNMV.

Además de sobre los sistemas de control de riesgos, se exige informar sobre el grado de cumplimiento de las recomendaciones en materia de buen gobierno. La referencia a las recomendaciones en materia de buen gobierno de la letra g) del artículo 61 bis 4 LMV lo es al Código Unificado de Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas, aprobado por la CNMV en 2006. Este documento no sólo refundió las recomendaciones existentes hasta 2003, sino que tuvo en cuenta las formuladas con posterioridad (entre otros, por la OCDE y la Comisión Europea) y los puntos de vista de representantes del

³⁴⁰ Este precepto solo exigía que el informe de gobierno corporativo recogiese “la indicación de los riesgos cubiertos por el sistema, junto con la justificación de la adecuación de los sistemas de control de riesgos adoptados al perfil de riesgo de la sociedad”.

³⁴¹ En la sección D del modelo de informe (“Sistemas de control de riesgos”) exige que se informe de si se ha materializado alguno de los riesgos que afectan a la sociedad o a su grupo, si existe alguna comisión u órgano de gobierno encargado de establecer y supervisar estos mecanismos de control, y la identificación y descripción de los procesos de cumplimiento de las regulaciones que afectan a la sociedad o a su grupo.

sector privado, la Secretaría de Estado de Economía, el Ministerio de Justicia y el Banco de España.

En este ámbito rige el principio “cumplir o explicar” (“*comply or explain*”), en cuya virtud la empresa debe hacer constar el seguimiento de las recomendaciones de dicho Código o, en su caso, justificar por qué no se han seguido. Algunas de las recomendaciones se refieren a la gestión de riesgos: así, la política de control y gestión de riesgos y el seguimiento periódico de los sistemas internos de información y control deberán considerarse parte de las políticas y estrategias generales de la sociedad y reservarse como competencia del Consejo de Administración³⁴². En España no se obliga a los administradores de la sociedad a certificar la efectividad de los sistemas de control interno, como sí sucede en Países Bajos (a través del Código Tabaksblat, un dispositivo no vinculante) o en Estados Unidos (a través de la Ley Sorbones-Oxley).

Aunque se recomienda que la política de control y gestión de riesgos, en tanto que parte de las estrategias generales de la empresa, se reserven al Consejo de Administración, normalmente no se considera que las políticas fiscales revistan este carácter estratégico, con pequeñas excepciones derivadas del propio Código Unificado de Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas. Así, la recomendación octava, letra b.v), recomienda que el Consejo de Administración se reserve la competencia para decidir, tras ser informada al respecto por la Comisión de Auditoría³⁴³, sobre

“la creación o adquisición de participaciones en entidades de propósito especial o domiciliadas en países o territorios que tengan la condición de paraísos fiscales, así como cualesquiera otras transacciones u operaciones de naturaleza análoga que, por su complejidad, pudieran menoscabar la transparencia del grupo”.

La recomendación, inspirada en el Principio 8 de las Recomendaciones del Comité de Basilea sobre buen gobierno de las entidades de crédito, tiene como objetivo garantizar que la creación de entidades controladas, o toda operación o transacción análoga, obedece a un motivo legítimo y no menoscaba, injustificadamente, la transparencia de las operaciones y estructura del grupo.

Dejando aparte excepciones de este tipo, suele el departamento fiscal de la empresa quien determina con carácter ordinario las políticas fiscales que se seguirán durante el ejercicio³⁴⁴. Involucrar de manera directa al Consejo de Administración supondría

³⁴² Recomendación número 8 del Código Unificado, que tiene su antecedente en la recomendación 1 del Informe Olivencia.

³⁴³ La intervención del Comité de Auditoría se produce en virtud de la recomendación 52, letra b), del Código Unificado de Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas.

³⁴⁴ Por ejemplo, el informe de gobierno corporativo de 2012 de Banco Santander afirma en su página 93 que “El director de asesoría fiscal informó a la comisión de auditoría y cumplimiento sobre las políticas fiscales seguidas por el Grupo en España durante el ejercicio”, de donde se deduce que se decidieron en el marco de esa unidad.

En el caso de Repsol, la página 82 de su informe de 2012 se refiere a “la Unidad que asegura el cumplimiento de las obligaciones fiscales, del asesoramiento de carácter tributario, del seguimiento, de la evaluación e implantación de los cambios normativos, de la identificación, control, seguimiento y evalua-

un paso relevante para la consolidación de la relación cooperativa, ya que esta aconseja que los aspectos tributarios se consideren elementos estratégicos para la empresa y se decidan en el nivel más alto posible, en la línea de lo previsto en el apartado 102 de las Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales en su versión de 2011, que afirma que *“los compromisos de las empresas en materia de cooperación, transparencia y cumplimiento tributario deben verse reflejados en los sistemas, las estructuras y las políticas de gestión de riesgos”*.

En concreto, se afirma que deberían corresponder al Consejo de Administración:

- el desarrollo, de manera proactiva, de principios de política tributaria;
- el análisis del riesgo tributario que afecta a la sociedad;
- la recepción de información sobre riesgos tributarios especialmente graves;
- el establecimiento de sistemas de control tributario internos, la responsabilidad sobre su cumplimiento y sobre la elaboración de informes sobre estas cuestiones;

Muchas de estas sugerencias están previstas en la normativa o en códigos no vinculantes, como los de buen gobierno corporativo, pero no se refieren específicamente al ámbito tributario, ni las empresas están considerando que dicho ámbito revista carácter estratégico.

Pues bien, el proyecto de reforma de la LSC da un paso que entendemos muy relevante en este sentido al introducir un nuevo artículo 529 ter que establecerá las facultades indelegables del consejo de administración de las sociedades. Entre ellas se encontrarán *“la determinación de la política de control y gestión de riesgos, incluidos los fiscales, y la supervisión de los sistemas internos de información y control”*, según la letra b). Consideramos que este epígrafe, con su referencia expresa a la política de gestión de riesgos fiscales, sienta las bases para una profundización en la relación cooperativa en España. Otro apartado de indudable importancia es la letra i), que atribuye al consejo de administración (que, recuérdese, no podrá delegar esta competencia) la determinación de la estrategia fiscal de la sociedad.

También se establecen también como competencias indelegables del consejo de administración la aprobación del plan estratégico y la política de responsabilidad social corporativa, en la letra a); la aprobación de la información financiera que la sociedad

ción de los riesgos fiscales, de la gestión de conflictos y controversias de naturaleza fiscal y de la elaboración de la información fiscal para los estados financieros”.

Como último ejemplo, Iberdrola adoptó una “Política de buenas prácticas tributarias” (aprobada inicialmente por el Consejo de Administración el 14 de diciembre de 2010 y modificada por última vez el 13 de diciembre de 2011) que, aunque se refiere al papel del Consejo de Administración en la “coordinación, dentro de los límites legales, de las estrategias y directrices generales de gestión del Grupo” y, por tanto, le encomienda impulsar el seguimiento de determinadas buenas prácticas tributarias (que son las recogidas, a grandes rasgos, en la sección 1 del Código de Buenas Prácticas Tributarias), corresponde al “responsable de asuntos fiscales” de la sociedad determinar los criterios que se aplicarán durante el ejercicio, dentro del amplísimo margen que establecen las buenas prácticas.

deba hacer pública, según la letra d); y aspectos con relevancia en lo tributario, como la determinación de la estructura del grupo de sociedades, según la letra e); o la aprobación de inversiones u operaciones de elevado riesgo fiscal y que no correspondan a la junta general o de operaciones con paraísos fiscales u operaciones análogas que puedan menoscabar la transparencia de la sociedad y su grupo, tal y como se prevé en las letras f) y g).

En general, el proyecto de reforma de la LSC –cuyo análisis deberá profundizarse en el futuro– puede dotar a los asuntos fiscales del carácter estratégico que ha hecho que las reglas de buen gobierno corporativo sirvan como base de la relación cooperativa en otras experiencias de vanguardia, como la neerlandesa.

2.3.1.1.3. Los controles de auditoría

Otro aspecto relevante para la relación cooperativa son los controles de auditoría que la ley impone sobre las cuentas anuales y (con menor intensidad) sobre el informe de gestión. El capítulo IV del Título VII de la LSC, que comprende los artículos 263 a 271, se refiere a la “verificación de las cuentas anuales”. En virtud del artículo 263.1, “*Las cuentas anuales y, en su caso, el informe de gestión, deberán ser revisados por auditor de cuentas*”. La LSC ha optado por un régimen de auditoría externa, pero no regula la materia; debe acudir a la Ley de Auditoría de cuentas, desarrollada por su reglamento y por las normas técnicas elaboradas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).

A grandes rasgos, la función de auditoría está orientada a dar “*una opinión técnica y responsable sobre la contabilidad en su conjunto*”, y ello “*con un alto grado de certeza y sin necesidad de rehacer el proceso contable en su totalidad*” (MACHADO, 2011: 1975). A tales efectos, se realizan tareas de verificación de los datos contables (a partir del análisis de la contabilidad del empresario y los documentos que la justifiquen y le sirvan de base) y tareas de revisión (comprobación de la regularidad en la aplicación de criterios y normas contables). La tarea del auditor se formalizará en un informe. Como señala GONZÁLEZ DE FRUTOS, las normas técnicas de auditoría del ICAC también obligan al auditor externo a informar sobre el sistema de control interno, sus debilidades y el nivel de fiabilidad del mismo (2010: 82).

En gran medida, la regulación de la función de auditoría es materia armonizada en la Unión Europea. El artículo 41 de la Directiva 2006/43/CE es especialmente relevante, al exigir que toda “entidad de interés público” [es decir, toda sociedad radicada en un Estado miembro y que cotice en un mercado bursátil de cualquier Estado miembro, de acuerdo con el artículo 2.13) de la Directiva] se dote de un Comité de Auditoría. La Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de reforma del sistema financiero³⁴⁵, incidió en este ámbito en un momento en que el sistema financiero en España aparecía como “*uno*

³⁴⁵ BOE núm. 281, de 23 de noviembre.

de los sectores con más peso y proyección internacional en la [...] economía española”, según su exposición de motivos; la cual añadía que la ley estaba orientada a “colocar a nuestra industria financiera en una situación competitiva, reforzando al mismo tiempo la protección de los clientes de la misma”. Los comités de auditoría se regulan en la disposición adicional decimoctava de la LMV, introducida por la ley 44/2002³⁴⁶ y reformada por las leyes 62/2003, de 30 de diciembre³⁴⁷, y 12/2010, de 30 de junio³⁴⁸ (que es trasposición, tardía, de la Directiva 2006/43/CE). Teniendo en cuenta que el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital incluyó “aquella parte de la Ley del Mercado de Valores que regula los aspectos más puramente societarios de las sociedades anónimas con valores admitidos a negociación en un mercado secundario oficial”, la sistemática de esta disposición resulta bastante criticable: no se entiende por qué no se ha procedido, también, a su refundición. Las recomendaciones 44 y 45 del Código Unificado complementan la normativa vinculante vigente.

Según la disposición adicional decimoctava de la LMV, toda sociedad cotizada deberá tener un Comité de Auditoría. Su número de miembros, competencias y normas de funcionamiento se determinarán en las normas de autorregulación, siempre dentro del respeto a las disposiciones previstas en la Ley.

El artículo 41 de la Directiva 2006/43/CE permite que los Estados elijan entre un comité integrados por miembros no ejecutivos del Consejo de Administración (u órgano equivalente), por miembros designados por la Junta General de accionistas o por una mezcla de ambos. La norma española afirma que más de la mitad de los miembros del comité pertenecerán al primero de tales grupos. Al menos uno de sus miembros será independiente y tendrá un perfil técnico, ya que “será designado teniendo en cuenta sus conocimientos y experiencia en materia de contabilidad, auditoría o ambas”, de acuerdo con el apartado 2 de la disposición adicional decimoctava. El Comité de Auditoría puede considerarse, al menos parcialmente, una “comisión delegada” del Consejo de Administración u órgano equivalente de la entidad; aunque medidas como la anterior (introducida por la Ley 12/2010) están destinadas a incrementar su carácter autónomo.

El apartado 4 de la disposición adicional 18ª establece el contenido mínimo de las competencias del Comité de Auditoría, entre las que se encuentran supervisar la eficacia del control interno de la sociedad, la auditoría interna (si existe) y los sistemas de gestión de riesgos. En relación con el control interno, el Comité de Auditoría también ha

³⁴⁶ También incluyó determinadas medidas para dotar de mayor independencia a los auditores, a través de un régimen de incompatibilidades y responsabilidades y la transparencia en sus retribuciones, mediante una reforma de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, que sigue la Recomendación de la Comisión Europea de 16 de mayo de 2002, sobre independencia de los auditores de cuentas.

³⁴⁷ Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE núm. 313, de 31 de diciembre)

³⁴⁸ Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores y el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, para su adaptación a la normativa comunitaria (BOE núm. 159, de 1 de julio).

reforzado sus competencias con la Ley 12/2010, pasando de una labor de mero “*conocimiento [...] de los sistemas de control interno de la sociedad*” a “*supervisar la eficacia del control interno de la sociedad, la auditoría interna, en su caso, y los sistemas de gestión de riesgos*”, según el apartado 4.2º de la disposición adicional 18ª LMV en vigor tras la reforma de la Ley 12/2010.

El Comité de Auditoría, desde la Ley 44/2002, tenía reconocida la competencia para proponer el nombramiento del auditor externo. La Ley 12/2010 también reforzó la interacción con dicho auditor, con quienes discutirán “*las debilidades significativas del sistema de control interno detectadas en el desarrollo de la auditoría*” y de quienes recibirán cualesquiera informaciones “*relacionadas con el proceso de desarrollo de la auditoría de cuentas*” u otras previstas por la normativa específica. Se reconoce al Comité de Auditoría, además, la competencia para controlar su independencia. A estos efectos, emitirá anualmente un informe en el que se expresará una opinión sobre la independencia de los auditores, sobre la base de la información recibida y que se regula en el apartado 4, párrafo 5º, de la disposición adicional decimoctava.

Según RIVERO TORRE (2005), el Comité de Auditoría “*introduce un clima de disciplina y de control que reduce las posibilidades de manipulación y fraude contable*”; además, refuerza la figura del auditor externo e introduce nuevos controles sobre su independencia, lo que redundará en un aumento de la credibilidad de la información financiera y de los informes de auditoría. Todos estos aspectos han sido mejorados a raíz de la Ley 12/2010, que fortalece la posición del Comité de Auditoría y, por tanto, la función de control que ejerce.

La reforma de la LSC deroga la disposición adicional decimoctava de la LMV introduce un artículo 529 quaterdecies que regula una comisión de auditoría, que sucedería por tanto al comité de auditoría. El nuevo artículo 529 terdecies, apartado 2, aclara que la comisión de auditoría se constituirá en el seno del consejo de administración y constituirá, por tanto, una comisión delegada. Desde el punto de vista organizativo, se opta porque todos sus miembros sean consejeros no ejecutivos nombrados por el consejo de administración; al menos dos de ellos (en la normativa anterior a la reforma es uno solamente) serán consejeros independientes. Su función de control también se refuerza en el ámbito tributario: aquí también se incluye el inciso “*incluidos los fiscales*” tras hacer referencia a los sistemas de gestión de riesgos, cuya eficacia corresponde supervisar a la comisión de auditoría.

También tendrá la potestad de informar al consejo de administración con carácter previo sobre determinadas materias: la información financiera que la sociedad deba hacer pública periódicamente, la creación o adquisición de participaciones en entidades de propósito especial o domiciliadas en paraísos fiscales o las operaciones con partes vinculadas, salvo que estén atribuidas estatutariamente a otra comisión que tenga una composición equivalente a la que la ley prevé para la comisión de auditoría.

2.3.1.2. La influencia de la responsabilidad penal de las personas jurídicas en el establecimiento de un marco de control tributario

Consideramos que la introducción de la responsabilidad penal de las personas jurídicas en el artículo 31 bis del Código Penal (mediante la Ley Orgánica 5/2010) también puede promover la adopción de estrategias para el control interno de riesgos³⁴⁹. Esto es así porque la responsabilidad de las personas jurídicas se estructura a través de supuestos de responsabilidad indirecta por las actuaciones de una persona ajena (heteroresponsabilidad), lo que obliga a las entidades a establecer mecanismos de control interno para evitar que dichas actuaciones constituyentes de delito lleguen a producirse.

En concreto, se han creado dos supuestos de responsabilidad penal de las personas jurídicas. El primer párrafo del artículo 31 bis.1 establece un supuesto de responsabilidad cuando los representantes legales o los administradores de hecho o de derecho de una persona jurídica comentan un determinado delito en nombre o por cuenta de esta y en su provecho. Según SÁNCHEZ HUETE, la atribución a la sociedad de un acto de sus representantes implica una construcción jurídica equivalente a la atribución de personalidad jurídica a la propia entidad, que debe estar sujeta a determinados requisitos (2011: 86). GÓMEZ-JARA considera que se sigue la tendencia internacional al exigir que quienes dirijan la empresa hayan cometido el delito en el ámbito de sus competencias (“en nombre o por cuenta”) y con la intención de beneficiarlas (“en su provecho”). Según este autor, el legislador español adopta en este caso la doctrina anglosajona del “alter-ego”, que está muy presente en las decisiones marco de la Unión Europea en materia penal (2010: 484-485).

Por otra parte, el segundo párrafo del artículo 31 bis.1 establece que

“las personas jurídicas serán también penalmente responsables de los delitos cometidos, en el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y en provecho de las mismas, por quienes, estando sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el párrafo anterior, han podido realizar los hechos por no haberse ejercido sobre ellos el debido control atendidas las concretas circunstancias del caso”.

Es decir, se establece la responsabilidad penal de una organización cuando los representantes o administradores de una entidad no ejercen un control suficiente sobre sus empleados y estos cometen alguno de los delitos donde se prevé expresamente la responsabilidad de las personas jurídicas (entre los que se encuentran, como es bien sabido, los delitos contra la Hacienda Pública). La Circular 1/2011 de la Fiscalía General del Estado³⁵⁰ destaca que este artículo introduce el fallo de supervisión como elemento

³⁴⁹ En el lado de la oferta de esquemas de planificación fiscal agresiva, ROMANÍ SANCHO destaca que la condena a abogados o asesores fiscales por delito fiscal por asuntos de sus clientes son una realidad creciente, tras acoger favorablemente los Tribunales la tesis de que también en ellos concurren las condiciones para ser sujeto activo del delito. Como consecuencia, “ahora es más arriesgado en España planificar o asesorar una operación que implica la comisión de un delito fiscal. Lo cual debería tener un efecto disuasorio” (2010: 277).

³⁵⁰ Circular de la Fiscalía General del Estado 1/2011, de 1 de junio de 2011, relativa a la

de imputación de las personas jurídicas. En palabras de SÁNCHEZ HUETE, “*se reprocha la actitud de la empresa por un defecto de su organización*” (2011: 86).

El artículo emplea la voz pasiva (“*por no haberse ejercido sobre ellos el debido control*”), por lo que en primera instancia no se concreta a quién debe ser imputable tal fallo de supervisión. Aunque se hace referencia en el propio artículo a “*las personas físicas mencionadas en el párrafo anterior*”, la Circular no descarta “*que puedan existir implicados en varios escalones de la estructura empresarial*”, puesto que existen responsabilidades de control a varios niveles. Desde luego, esta es la solución más razonable, según una interpretación sistemática que tenga en cuenta el artículo 66 bis, también introducido por la Ley Orgánica 5/2010, y que establece los criterios para la graduación de las penas de las personas jurídicas. El apartado 1.c) afirma que se tendrá en cuenta “*el puesto que en la estructura de la persona jurídica ocupa la persona física u órgano que incumplió el deber de control*”. La Fiscalía General del Estado afirma que esto es manifestación de la teoría de la identificación, que exige que el reproche en la persona jurídica sea mayor cuanto mayor sea la implicación del alto directivo en el hecho delictivo. El motivo es que son los dirigentes de la entidad quienes diseñan y ejecutan la política empresarial.

No estamos ante un supuesto de responsabilidad objetiva: tanto el propio artículo como la exposición de motivos de la Ley Orgánica 5/2010 afirman que deberá atenderse a las concretas circunstancias del caso. Pero, al mismo tiempo, no será suficiente con el establecimiento formal de mecanismos de control. Esta afirmación se deriva claramente de la jurisprudencia en el ámbito administrativo sancionador³⁵¹ (no existe, aún, jurisprudencia relevante en el ámbito penal). Se exige que tales medios de control se hagan efectivos; algo que, en el caso de una empresa, será responsabilidad de su dirección.

En este sentido, la Circular 1/2011 destaca (y aquí está la relevancia de la reforma del Código Penal para la construcción de la relación cooperativa) que la Ley “*establece un deber de fiscalización o control generador de responsabilidad penal*”, el cual incumbe “*a los superiores –representantes, gestores de hecho o de derecho– respecto de quienes actúan en el ámbito de la persona jurídica*”. La falta de dicho control es lo que transfiere la responsabilidad penal a la persona jurídica. No se exige dolo o culpa de la persona que debiera ejercer el control, sino la infracción de este deber de vigilancia. La Fiscalía General del Estado afirma que el “*debido control*” constituye un concepto nor-

responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal efectuada por Ley Orgánica número 5/2010.

³⁵¹ La STS de 30 de abril de 1979 (RCA 405781) afirmaba que la empresa tiene el deber “no sólo a adoptar los medios y medidas de seguridad convenientes”; además de ello, “se le impone la obligación de exigir el uso de dichos medios por parte de su personal, vigilando su cumplimiento con la máxima energía”. La STS de 20 de mayo de 1992 (RER 35/1991) se refiere a medidas de seguridad obligatorias en el desempeño de las entidades bancarias y crediticias. Aquí, el Supremo afirmó que la responsabilidad de las empresas “nace de modo directo por la actuación negligente de sus empleados, como corolario del deber que pesa sobre ellas de instalarlas y garantizar su adecuado funcionamiento”. El incumplimiento de este deber de diligencia implicará la responsabilidad de la empresa (culpa in vigilando).

mativo “*que habrá de dotarse de contenido valorativamente a través de la actividad probatoria y en contacto con las circunstancias concurrentes en cada caso*”. GÓMEZ-JARA señala que la dogmática de la omisión resulta de la mayor utilidad para determinar cuáles son los deberes que atañen a los directivos. Señala que la introducción de deberes de velar por el cumplimiento del derecho, principalmente a partir de la legislación mercantil, es un dato que debe tenerse en cuenta.

La doctrina coincide en afirmar que el artículo 31 bis y concurrentes impulsarán un incremento de los sistemas de control internos³⁵². La Circular 1/2011 citada ha desarrollado los posibles efectos de la existencia de “*compliance guides*” o programas de cumplimiento; esto es, “*la elaboración y el cumplimiento de las normas de autorregulación de las empresas*”. Según GÓMEZ-JARA, estos programas de cumplimiento contienen, entre otros, los siguientes elementos: (1) la existencia de un código de conducta escrito; (2) la supervisión del cumplimiento por parte de personal altamente cualificado; (3) la comunicación efectiva de los estándares y procedimientos contenidos en los códigos de conducta; (4) el reforzamiento mediante sistemas efectivos de control y auditoría; (5) el reforzamiento mediante procedimientos disciplinarios; y (6) la adopción de medidas adecuadas tras la detección de la infracción (2010: 493).

La conclusión de la Circular, en lo que ahora interesa, es que el mero establecimiento de marcos de control interno no influye al apreciar si se ha ejercido el debido control, aunque sí constituyen un punto de referencia para evaluar el contenido real del mandato de que es titular el gestor y cuál es el alcance de la supervisión que se le exige. La Fiscalía General del Estado afirma que es previsible que las personas jurídicas tiendan a formalizar estándares de prevención del delito; y señala el peligro de entender que la mera formalización “*constituye un salvoconducto para eludir la responsabilidad penal de la corporación*”. Es en este contexto donde debe entenderse su afirmación de que el establecimiento de normas de autorregulación sólo es relevante “*en la medida en que traduzcan una conducta*”. No basta con la introducción de planes de “*compliance penal*” o marcos de control interno, sino que estos deben ser verdaderamente efectivos: es decir, las personas físicas deben adecuar su conducta a tales instrumentos.

Queremos destacar, por equilibrada, la postura de GÓMEZ-JARA al respecto. El autor considera que la nota de eficacia de todo sistema de control es la pieza clave: el legislador exige un cumplimiento real y efectivo de la normativa, y no un mero “maquillaje”; pero añade que tampoco pueden propugnarse interpretaciones formalistas que nos llevasen a considerar que si se ha producido un delito, las medidas han resultado por definición ineficaces (2010: 498). CAZORLA GONZÁLEZ-SERRANO afirma que la interpretación de la Circular no debe llevar a “*la equivocada conclusión de la escasa importancia o trascendencia práctica de las políticas internas de compliance penal*”.

³⁵² Lo afirman, por ejemplo, JAIME ESLAVA (2011: 22), CAZORLA GONZÁLEZ-SERRANO (2011) y FALCÓN (2011). Este último autor critica la medida porque la implementación de estos controles implicará una serie de costes que “afectará a la competitividad de las empresas en unos momentos especialmente delicados”.

Para este autor, se trata del “*primer paso necesario para construir una cultura de empresa que permita que, en el caso concreto de que se trate, se haya ejercido adecuadamente el control debido exigido por la norma penal*” (2011: 3).

En otro orden de cosas, aunque un marco de control interno no llegue a evitar una determinada actuación delictiva, sí podría detectarla a posteriori y beneficiarse de alguna de las atenuantes de la responsabilidad penal de las personas jurídicas que se han introducido en el artículo 31 bis.4 CP: por ejemplo, comunicar a las autoridades la infracción, según la letra a); o colaborar en la investigación del delito aportando los datos recabados gracias al sistema de control interno [letra b) del artículo], entre otros. En el caso de delitos contra la Hacienda Pública, la detección temprana hará posible realizar los trámites necesarios para proceder a la regularización tributaria³⁵³.

También consideramos de relevancia la atenuante del artículo 31 bis.4, letra d), que se refiere al establecimiento, antes del comienzo del juicio oral, de “*medidas eficaces para prevenir y descubrir los delitos que en el futuro pudieran cometerse con los medios o bajo la cobertura de la persona jurídica*”. Por tanto, el establecimiento o reforzamiento de un marco de control interno a posteriori permite reducir la pena que se aplicará a la persona jurídica. La Fiscalía General del Estado afirma que para aplicar este precepto deberá valorarse en abstracto si tales medidas son aptas para prevenir o detectar razonablemente la comisión de delitos en la empresa, de nuevo mostrando su preocupación por la posibilidad de que se introduzcan mecanismos de control meramente formales, sin eficacia real; o, en palabras literales de la Circular, “*operaciones de simple mejora de la imagen empresarial*”. La interpretación se separa de la fijada por la Fiscalía General del Estado en relación con el artículo 31 bis.1, apartado 2, donde el marco de control no es tan relevante como las acciones efectivamente realizadas por los distintos sujetos en el ámbito de la empresa. Esto es necesariamente así, ya que se trata de medidas que se introducen cuando ya se ha producido el delito. El marco de control interno debe, por tanto, valorarse en sí mismo, no en función de una puesta en práctica que será posterior al momento en que se está juzgando el delito específico, cuando debe dictarse sentencia. Este es un dato que sirve para reforzar la inconveniencia de propugnar una interpretación excesivamente rigurosa o formalista del término “efectivo” cuando se exija de los marcos de control o cumplimiento en el marco del artículo 31 bis.1. Se debe propugnar una interpretación uniforme de las diferentes modificaciones contenidas en la Ley Orgánica 5/2010.

El análisis de los artículos 31 bis y concurrentes muestran que la introducción en el Código Penal de la responsabilidad de las personas jurídicas es un factor que está llamado a impulsar el establecimiento y fortalecimiento de marcos de autorregulación que incluyan principios y procesos de gestión de riesgos. El énfasis de la Fiscalía General del Estado en que no es suficiente la aprobación de algún código de autorregulación

³⁵³ Artículo 305.4 (delito de defraudación fiscal), artículo 307.3 (delito de fraude a la Seguridad Social) y artículo 308.4 (delito de fraude en materia de subvenciones).

subraya la relevancia del elemento material por encima del formal, y obligará a las entidades a revisar permanentemente sus normas de organización y funcionamiento interno. Con todo, el alcance real de este precepto dependerá, en gran medida, de hasta qué punto la jurisprudencia que emane de los Tribunales de Justicia considere que tales instrumentos son relevantes a la hora de excluir o reducir las sanciones penales, una cuestión que por ahora está abierta.

Es también interesante señalar que las atenuantes previstas en la norma “*responden al fenómeno de la autorregulación regulada en la que el Estado, a la vista de sus propias deficiencias regulativas [...] permite una autorregulación de las empresas a cambio de que se hagan responsables de las consecuencias derivadas de dicha autorregulación*” (GÓMEZ-JARA, 2010: 495). Consideramos que esta afirmación describe de manera muy adecuada el paradigma en que se inscribe la relación cooperativa. Encontramos en nuestro ordenamiento jurídico un número creciente de elementos que traslucen un reparto de roles diferente entre el Estado y los particulares³⁵⁴.

2.3.1.3. *Influencia del Código de Buenas Prácticas Tributarias en la gestión de riesgos fiscales*

Como hemos señalado previamente, las autoridades de diversos Estados promueven que se involucre a la dirección de la empresa en la definición y seguimiento de las políticas de riesgo tributario, sea a través de normas jurídicamente vinculantes (como sucede con la Ley Sorbones-Oxley en Estados Unidos) o normas de *soft-law* (como el Código Tabaksblat en Países Bajos). En España no existe ninguna norma con este alcance, de una u otra naturaleza y, como resultado, las políticas tributarias suelen definirse a un bajo nivel.

La adhesión al Código de Buenas Prácticas, que establece algunas reglas en materia de riesgos fiscales, sí exige un acuerdo expreso del Consejo de Administración:

“La decisión de adhesión al Código de Buenas Prácticas Tributarias deberá formalizarse a través de un acuerdo del Consejo de Administración u órgano equivalente de la entidad, que se comunicará a la Agencia Tributaria. De la misma forma podrá comunicar en cualquier momento su baja del mismo”.

Esta exigencia dio en su momento una cierta lentitud al trámite y retrasó su adopción por parte de algunas grandes empresas, pero se consideró un inconveniente menor. Se consideró preferente que las buenas prácticas que contiene el Código fueran expresamente asumidas por el Consejo de Administración, que debería además comprometerse activamente en difundirlas y promoverlas a nivel interno³⁵⁵.

Un conjunto de buenas prácticas del Código, de hecho, está destinado a implicar al Consejo de Administración, u órgano equivalente, en la gestión del riesgo; aunque en

³⁵⁴ Desarrollaremos esta cuestión en el epígrafe 3 del cuarto capítulo.

³⁵⁵ Por ejemplo, así lo prevé, al menos formalmente, la “Política de buenas prácticas tributarias” de Iberdrola.

términos muy limitados. El Código de Buenas Prácticas Tributarias se limita a exigir, en su epígrafe 1.4, que el Consejo de Administración u órgano equivalente esté *informado* de las políticas de riesgo tributario aplicadas por la empresa. Se encargará de ello el responsable de los asuntos fiscales de la compañía, directamente o a través de la comisión de auditoría; lo hará antes de formular las cuentas anuales y presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades.

Además, cuando el Consejo de Administración deba aprobar una operación y sus consecuencias fiscales sean relevantes, se informará de ello, de manera específica, en ese momento. La disposición es similar a la prevista en el Código Unificado de Recomendaciones sobre Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas en los casos en que se decida sobre la creación de filiales radicadas en paraísos fiscales o con finalidad meramente instrumental. La diferencia, en cuanto a su efectividad, es que cualquier empresa puede optar por no aplicar la recomendación del Código Unificado (siempre que explique por qué lo hace). Por el contrario, una empresa que suscribe el Código de Buenas Prácticas Tributarias asume todos los principios y reglas que contiene y no puede dejar de aplicarlos de manera discrecional (diferente es que el Código de Buenas Prácticas sea no vinculante; es decir, no existan mecanismos de coerción en caso de incumplimiento de los compromisos).

El segundo bloque de compromisos que contiene el Código de Buenas Prácticas va dirigido contra el uso de “*estructuras de carácter opaco con finalidades tributarias*”. Se definen como tales aquellas en las que intervengan sociedades interpuestas localizadas en territorios considerados paraísos fiscales, o en territorios que no cooperan con la Administración, con el objetivo de ocultar a la AEAT el responsable final de una actividad o el titular de un bien o derecho (epígrafe 1.2).

Las empresas no sólo se comprometen a evitar su uso, sino también –en virtud del epígrafe 1.3– a detectar y erradicar las prácticas fiscales fraudulentas ya existentes en los mercados.

Es sabido que ante la continua creación de esquemas prefabricados de planificación fiscal, la Administración tiene que hacer un gran esfuerzo para su detección y prevención. Este mecanismo parece prever un diálogo donde el conocimiento directo que poseen las empresas de estos extremos se pondrá al servicio de las autoridades tributarias. Ahora bien, el Código de Buenas Prácticas apenas concreta a qué actividades se refiere, sino que sólo hace referencia a “prácticas fiscales fraudulentas”. Entendemos que este término debe entenderse equivalente a prácticas abusivas o en fraude de Ley. Aunque no puede descartarse una interpretación estricta, relativa a actos de defraudación fiscal, los documentos que analizan la relación cooperativa insisten en la necesidad de una interpretación de la norma conforme con su espíritu.

Con todo, hay dos problemas: el propio concepto de prácticas abusivas es totalmente indeterminado, y sólo podrá dotarse de contenido caso por caso. Por tanto, la virtualidad del precepto es limitada, puesto que pronto queda reducida a un compromiso de

transparencia (ya existente en otras partes del Código) para facilitar el debate sobre este tipo de operaciones, que podrían calificarse como planificación fiscal legítima o abusiva en función de la perspectiva que se adopte.

La eficacia de estos preceptos se presume limitada. Ya hemos hecho referencia a las causas: las empresas capitalistas tienen que aplicar una lógica económica de maximización del beneficio para garantizar su continuidad. La profundización de la crisis económico-financiera ha provocado, como señala el OBSERVATORIO DE RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA (2013) que las grandes empresas españolas hayan incrementado su presencia en paraísos fiscales en los últimos años (en 2011, 33 de las empresas del IBEX-35, a las que se circunscribe este estudio)³⁵⁶. Un compromiso jurídicamente no vinculante no parece ser suficiente para modificar conductas empresariales con alta transcendencia en su cuenta de resultados.

Por otra parte, es cierto que la cooperación voluntaria de las empresas que cumplen sus obligaciones fiscales puede ser instrumento eficaz para conseguir un conocimiento detallado de determinados esquemas de planificación fiscal. Recuérdese que

³⁵⁶ Ahora bien, hay que tener en cuenta cuál es el concepto de “paraíso fiscal” que se emplea en el estudio, y que no coincide con el de la normativa española. En el apartado metodológico de su informe, el Observatorio señala lo siguiente:

“Desde el Observatorio se considera que el hecho de que se suscriban acuerdos sobre intercambio de información fiscal, no puede considerarse un hecho suficiente como para quitar la condición de paraíso fiscal a un país. Hay tres argumentos en los que basamos esta opinión:

- Los acuerdos de intercambio de información están orientados a la investigación de delitos fiscales, pero, la elusión fiscal no es un delito. Una empresa puede estar cumpliendo perfectamente con la legalidad, pero evitando pagar sus impuestos en los países donde genera el beneficio, a cambio de pagar en un territorio donde no tiene ninguna actividad, pero donde el tipo impositivo es muy inferior o incluso nulo. El impacto económico y social que tienen estas prácticas legales, sobre el ejercicio de derechos básicos de las personas es innegable, ya que supone menores ingresos de los Estados y, por tanto, menor capacidad de cumplir con sus deberes de garante de derechos. Mientras no se establezcan criterios que identifiquen como paraíso fiscal aquellos países y territorios según presión fiscal real distinta a las personas físicas y jurídicas.

- La firma de un acuerdo de intercambio de información no garantiza que se realice intercambio de información de manera efectiva entre los dos países, pues normalmente estos convenios están condicionando el acceso a la información para casos muy específicos, no siempre objetivos, y mucho menos garantiza la transparencia sobre las operaciones y fiscalidad de dichas personas jurídicas.

- El quitar paraísos fiscales de una lista simplemente por la firma de acuerdos de intercambio de información obvia uno de los pilares que hay bajo el concepto de paraíso o nicho fiscal. Este pilar fundamental es la baja o nula presión fiscal, que disfrutaban las personas jurídicas no residentes, ya sea en cualquier actividad económica y sus rentas, o en actividades concretas, recogida en la legislación de dichos territorios. Por ello en un contexto con la poca armonización fiscal entre países, desde el punto de vista de necesidad de la responsabilidad fiscal de los actores, como una pieza fundamental de la responsabilidad social, es muy importante evidenciar el riesgo de posible uso de estrategias y prácticas fiscales elusorias y su impacto económico y social en los países donde se generan las rentas”.

Como puede observarse, el Observatorio critica el concepto formal de paraíso fiscal (fruto de la reforma en la propia OCDE por influencia de la Administración Bush) y también el carácter formal del supuesto que permite la salida de la lista del Real Decreto español 1080/1991, la firma de un acuerdo de intercambio de información. Así, el Observatorio de Responsabilidad Social Corporativa considera como paraíso fiscal el territorio o jurisdicción que esté en cualquiera de los siguientes cuatro instrumentos: Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio; listado de la OCDE de 25 de marzo de 2010; Informe de *Tax Justice Network* de noviembre de 2009 y la lista del Parlamento Europeo, conocida como “informe Hamon”, de marzo de 2009.

cuando un agente económico realiza una operación evasiva o elusiva distorsiona la neutralidad en el mercado, en la medida en que obtiene, improcedentemente, una ventaja sobre sus competidores³⁵⁷. Aunque esto pone de manifiesto uno de los principales incentivos a la colaboración de las empresas, y constituye uno de los intereses comunes más fuertes que puede unir a los contribuyentes (cumplidores) y a la Administración tributaria, la difusión de estas prácticas entre el conjunto de las grandes empresas sugiere que este desenlace es poco probable.

2.3.2. Criterios de selección de los contribuyentes: la propuesta de las empresas del Foro sobre la experiencia del operador económico autorizado en la Unión Europea

Si en España se consolida suficientemente un parámetro para valorar los marcos de control interno de las empresas, la Administración podría valorar (probablemente a partir de un proyecto piloto) la implantación de un control sistémico.

Las entidades privadas participantes en el seno del Foro de Grandes Empresas propusieron la introducción de cambios en los criterios de selección de contribuyentes, usando como modelo el sistema de operador autorizado de aduanas de la Unión Europea. La propuesta se refiere a los parámetros y procedimientos (más o menos detallados) para valorar la fiabilidad (desde un punto de vista sistémico) de las declaraciones o autoliquidaciones de una empresa; en otras palabras, referencias que permitan a la Administración tener garantías de que una empresa determinada adoptará conductas de bajo riesgo tributario. De este modo, se irían identificando determinados contribuyentes de bajo riesgo que podrían beneficiarse de ventajas concretas. La evolución podría llegar incluso a la creación de un “sello de calidad tributaria” para las empresas de confianza³⁵⁸.

Aunque, por ahora, nos encontramos en el terreno de las propuestas, puede resultar interesante analizar la figura del operador económico autorizado (en lo sucesivo, OEA) en que se basa la propuesta. Se regula en el artículo 5 bis del Código Aduanero Comunitario de 1992³⁵⁹ y los artículos 14 bis a 14 quinquies de las disposiciones de

³⁵⁷ La realización de una operación abusiva tiene efectos “[...] to the benefit of the dishonest traders” (TERRA y WATTEL, 2008: 89).

³⁵⁸ Acta de la primera reunión del Foro de Grandes Empresas, de 10 de julio de 2009, pág. 3.

³⁵⁹ Reglamento (CEE) 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario (DO L 302 de 19 de octubre de 1992). El artículo 5 bis fue introducido por el Reglamento (CE) 648/2005 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de abril de 2005, que modifica el Reglamento (CEE) 2913/92 del Consejo por el que se aprueba el código aduanero comunitario (DO L 117, de 4 de mayo de 2005).

En principio, el Código aduanero de 1992 sería sustituido por el Código aduanero modernizado, aprobado por el Reglamento (CE) 450/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2008, por el que se establece el código aduanero comunitario (DO L 145, de 4 de junio de 2008); y que comenzaría a aplicarse, como muy tarde, el 24 de junio de 2013. Sin embargo, la Comisión inició un proceso de reforma del código aduanero de 2008 (que aún no había comenzado a aplicarse) con el objetivo de adaptar la normativa aduanera al Tratado de Lisboa, revisar distintas disposiciones de difícil aplicación o que habían quedado obsoletas y ampliar el plazo para la aplicación, puesto que el nuevo

aplicación del mismo³⁶⁰. El estatuto de OEA se concede a aquellos operadores económicos fiables que cumplan determinados criterios; y faculta a sus beneficiarios para acogerse a las simplificaciones que establece la normativa aduanera o a las facilitaciones en los controles aduaneros. Corresponde a las autoridades aduaneras realizar una auditoría del agente que compruebe si se cumplen los requisitos que sean exigibles de los recogidos en el artículo 5 bis del Código aduanero y los artículos 14 nonies a 14 duodecimos de sus normas de aplicación. Si la valoración es positiva, se expedirá un certificado que le da una serie de ventajas en los procedimientos aduaneros. Los requisitos son:

- Un historial adecuado de cumplimiento (ausencia en los últimos tres años de infracciones graves o repetidas).
- Un sistema de gestión de registros comerciales (y, en su caso, registro de transportes) que cumpla los requisitos previstos en el artículo 14 decies.
- El cumplimiento de criterios de solvencia adecuados.
- El cumplimiento de una serie de normas de protección y seguridad.

Existen varios tipos de certificado. El certificado OEA de simplificaciones aduaneras permite la presentación de una serie de declaraciones en la modalidad simplificada, sin necesidad de autorización específica en cada caso concreto. Por su parte, el certificado OEA de protección y seguridad habilita, fundamentalmente, para presentar declaraciones sumarias de entrada y salida con requisitos reducidos de aportación de datos. Existe además un certificado OEA de simplificaciones aduaneras/protección y seguridad, que combina los dos anteriores. En todos los casos, el titular de un certificado OEA –sea cual sea– estará sujeto a menos controles físicos y documentales que otros operadores económicos; y cuando estos sean necesarios se realizarán de manera preferente.

Todo certificado OEA tiene un período de validez indefinido, pero las autoridades aduaneras vigilarán el mantenimiento de las condiciones y criterios que deba cumplir el operador. En todo caso se procederá a una revaluación en caso de modificación profunda de la legislación de la Unión o si existen indicios razonables de que el OEA ya

código debería ir acompañado de un profundo proceso de informatización que apenas se había iniciado. Del proceso de reforma resultó el Reglamento (UE) 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión (refundición) (DO L 269, de 10 de octubre de 2013).

El artículo 286, apartado 1, del código aduanero de 2013 deroga el de 2008; el apartado 2 deroga el código aduanero de 1992 con efectos desde el 1 de junio de 2016. En la actualidad, están en vigor algunos de los artículos del código de 2013 (los previstos en su artículo 288.1), mientras que el resto de materias se rigen, aún, por el código de 1992. La regulación sustantiva del operador económico se rige por el código de 1992. Sí son aplicables, desde el 30 de octubre de 2013, los artículos 40 y 41 del código de 2013, que prevén competencias de desarrollo normativo atribuidas a la Comisión.

³⁶⁰ Reglamento (CEE) núm. 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) núm. 2913/92 del Consejo, por el que se establece el Código Aduanero Comunitario (DO L 253 de 11 de octubre de 1993); en la redacción dada por el Reglamento (CE) núm. 1875/2006 de la Comisión, de 18 de diciembre de 2006 (DO L 360, de 19 de diciembre de 2006).

no cumple las condiciones y criterios aplicables. En caso de incumplimiento, podrá procederse a la suspensión del certificado o a su revocación.

Podemos apreciar que se trata de un sistema de control sistémico: la autoridad competente analiza diversos aspectos organizativos del operador económico, así como su historial, y en función de los resultados del examen decide sobre la emisión de un certificado que implica una reducción de controles sobre las actuaciones específicas. En este caso, los criterios que deben cumplirse se contienen en una norma de derecho vinculante y están claramente delimitados.

2.3.3. La aproximación del control tributario al momento de la autoliquidación: reflexiones en torno a una propuesta del Defensor del Pueblo

La segunda reflexión útil para una transformación de los mecanismos de supervisión administrativa se refiere a la aproximación de los procedimientos de control al momento de la autoliquidación. A estos efectos, consideramos interesante rescatar una reflexión contenida en el Informe del Defensor del Pueblo de 1996. En su recomendación 4.1.9, criticó que las inspecciones pudieran abarcar un período tan amplio como cinco años (cuatro en la actualidad) porque esto perjudicaba a los ciudadanos que habían actuado de buena fe cumpliendo sus obligaciones fiscales pero habían cometido un error involuntario en algún ejercicio y, por desconocimiento, se había repetido durante los ejercicios sucesivos. La propuesta del Defensor del Pueblo es muy interesante porque asume la necesidad de responder a la buena fe de los contribuyentes y de aplicarles controles o “precontroles” más frecuentes, evitando inspecciones excesivamente onerosas y detectando de manera temprana este tipo de errores, corrigiéndolos, según la propuesta, sin que ello conlleve recargos o sanciones.

La filosofía que inspira la relación cooperativa es la misma: proporcionar una serie de servicios más veloces a los contribuyentes que han actuado de buena fe (el Defensor del Pueblo se refiere a quienes han cumplido voluntariamente sus obligaciones fiscales), evitando que el control sea excesivamente oneroso. En este sentido, las empresas propusieron en la primera reunión del Foro que el procedimiento de control se efectuase año a año, acercando el control al hecho imponible, evitando así que el resultado de un ejercicio se modifique cuatro años después, lo cual tiene implicaciones económicas y de toda índole. Las empresas también insistieron en la necesidad de que el resultado obtenido quede documentado, para proporcionar la necesaria seguridad jurídica³⁶¹. La propuesta del Defensor del Pueblo va incluso más allá, puesto que sugiere la eliminación de la exigencia de recargos o sanciones en casos de esta naturaleza.

En el marco normativo vigente, este tipo de “precontroles” podrían quizás realizarse a través de un procedimiento de comprobación limitada que se iniciaría tras la autoliquidación anual del Impuesto sobre Sociedades. Como señala PÉREZ ROYO, los

³⁶¹ Acta de la primera reunión del Foro de Grandes Empresas, de 10 de julio de 2009, pág. 4.

medios o actuaciones a que se puede acudir con ocasión de este procedimiento son relativamente intensos, hasta el punto que este autor define el procedimiento como una “mini-inspección” (2011a: 271). La Administración podría valorar la posibilidad de comprometerse a someter a un procedimiento de comprobación limitada toda autoliquidación presentada por una empresa de la cual la Administración tenga la certeza de que posee sistemas de control interno robustos y adopta conductas de riesgo bajo (aquella que posea un “sello de calidad tributaria”, si queremos usar el término propuesto en el Foro de Grandes Empresas).

El procedimiento de comprobación limitada sólo podrá iniciarse de oficio (art. 137.1 LGT). El artículo 163 RAT prevé la apertura en supuestos en los que se adviertan errores, discrepancias u omisiones, o cuando sea necesario comprobar alguno de los elementos de la obligación tributaria; pero se trata de una lista abierta. Puede por tanto iniciarse con el simple objeto de dar cierto grado de certeza a la empresa sobre la cuantificación de su deuda tributaria (la actuación administrativa obedecería a motivos legítimos porque, a largo plazo, fomentaría el cumplimiento voluntario y por tanto la aplicación eficaz del sistema tributario). Podría preverse en una norma de *soft law* elaborada en el seno del Foro de Grandes Empresas o incluirse en el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero, para así darle un nivel adecuado de transparencia a este mecanismo específico.

Es cierto que en el procedimiento de comprobación limitada la Administración no tiene la capacidad de examinar la contabilidad mercantil [art. 136.2.c) LGT] ni requerir a terceros información sobre movimientos financieros (art. 136.3 LGT), por lo que resulta necesario combinar este sistema con una supervisión previa de los mecanismos de control interno de la entidad. Si una empresa tiene un sistema de control adecuado, puede presumirse que la contabilidad, por ejemplo, ofrece una imagen fiel de la situación económica de la empresa y ha sido correctamente aplicada. Siguiendo con el ejemplo, en el modelo “piel de cebolla” neerlandés, lo que hace la Administración es supervisar a quienes supervisan la contabilidad; normalmente no tiene necesidad de analizarla directamente. Llegado el caso, podría hacerse uso del mecanismo de solicitud de información previsto en el documento de conclusiones del Grupo de Trabajo sobre Relación Cooperativa. En cualquier caso, el objetivo de este mecanismo no es el de realizar un control profundo de los rendimientos declarados.

Si el procedimiento termina mediante resolución expresa, esta contendrá la liquidación administrativa o mediante resolución de comprobado y conforme (que también tiene carácter de liquidación administrativa: da tal carácter a la autoliquidación). Tal y como establece el artículo 140.1 LGT, la liquidación provisional dictada tras un procedimiento de comprobación limitada tiene efectos preclusivos, pero no son absolutos. La Administración tributaria podrá efectuar una nueva regularización en relación con los objetos comprobados si, en un futuro, se descubren nuevos hechos mediante actuaciones distintas de las ya realizadas (por ejemplo, tras la revisión de la contabilidad

en un procedimiento de inspección o tras el empleo de mecanismos de los previstos en el artículo 136.2 LGT que no se emplearan con anterioridad). Así, en relación con los hechos, la Administración queda vinculada hasta donde ha llegado su actividad de control; pero no más allá.

En relación con el derecho aplicable, la Administración no podrá modificar las calificaciones o interpretación de las normas en que se hubiera basado su primer pronunciamiento. Si el criterio administrativo aplicado se revelara erróneo, deberá acudir al Juez, previa declaración de lesividad (PÉREZ ROYO, 2011a: 298-299). Esto pone en valor el anexo explicativo previsto en el epígrafe 2.4 del Código de Buenas Prácticas Tributarias, mediante el cual los contribuyentes “*podrán presentar un anexo explicativo junto con las declaraciones tributarias, manifestando los criterios seguidos en la preparación de las mismas [...]*”. El procedimiento de comprobación limitada proporcionaría la certeza necesaria sobre la aceptación de los criterios interpretativos que se han aplicado en la autoliquidación, con vistas a su mantenimiento o modificación en ejercicios futuros; además, si el contribuyente ha actuado de manera transparente y no ha ocultado ninguna operación, y ha hecho uso de los acuerdos previos de valoración o las consultas del epígrafe 2.3 del Código para calificar las operaciones potencialmente conflictivas, puede tener una certeza razonable de que la cuota establecida no será revisada, incluso aunque sobreviniera un nuevo procedimiento de comprobación limitada o un procedimiento de inspección.

Por último, creemos que la exclusión de sanciones contenida en la propuesta del Defensor del Pueblo podría ser contraproducente en este caso, porque supondría un incentivo para que los contribuyentes intentaran reducir su carga tributaria (como ha señalado parte de la doctrina en relación a la falta de sanción en el conflicto en la aplicación de la norma³⁶²). Ciertamente es, no obstante, que este procedimiento sólo se aplicaría a empresas que participen de la relación cooperativa, que actuarían de acuerdo a un principio de buena fe y presentarían un perfil de bajo riesgo tributario. Sería coherente aplicar un criterio equivalente al previsto en el epígrafe 2.4 del Código de Buenas Prácticas Tributarias, al que acabamos de hacer referencia, que prevé la presentación de un anexo explicativo junto con la autoliquidación de la empresa, y que se tendrá en cuenta “*a efectos de determinar la diligencia, el dolo o culpa a que se refiere la Ley General Tributaria*”. La Administración debería ser capaz de valorar la actitud del contribuyente, y su adecuación a criterios de transparencia y buena fe, antes y durante el procedimiento de comprobación limitada.

³⁶² Por todos, citamos a RUIZ ALMENDRAL: “lo cierto es que, *de lege ferenda*, hay un poderoso argumento a favor de la punibilidad del fraude de ley tributaria, consistente en que, en ausencia de punibilidad, se produce un claro incentivo para los contribuyentes a intentar todas las formas posibles al objeto de reducir su carga tributaria” (2006: 128)

3. LA RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS EN EL MARCO DE LA RELACIÓN COOPERATIVA

Otro de los elementos que introduce la relación cooperativa es un diferente enfoque de los conflictos entre la Administración y los contribuyentes. Podríamos afirmar que la conflictividad tributaria tiene un carácter crónico: ante ello, parte de la doctrina ha analizado la factibilidad de aplicar mecanismos convencionales en la relación jurídico-tributaria; y la propia normativa tributaria ha establecido determinados supuestos, entre los que destacan las actas con acuerdo.

La principal aportación de la relación cooperativa es el impulso de un diálogo continuado entre las partes que permita tratar, de manera informal, los conflictos que puedan surgir en un momento determinado. Hemos hecho referencia a algunos ejemplos en la experiencia española: la sección tercera del Código de Buenas Prácticas Tributarias prevé establecer un diálogo informal entre el inspector actuante y el contribuyente o su representante en el marco del procedimiento de inspección; hemos subrayado que los APA y otros instrumentos de información tienen este carácter contradictorio, y que la relación cooperativa tiende a aprovecharlo; hemos señalado el establecimiento de un canal bidireccional de comunicación, a través de un instrumento de *soft law* (el documento de conclusiones del Grupo de Trabajo sobre Relación Cooperativa), precisamente al objeto de resolver, mediante reuniones informales, los conflictos que puedan surgir entre la Administración y el contribuyente con ocasión de la aplicación de los tributos.

Aunque la doctrina se ha preguntado sobre la posibilidad de mantener la relación cooperativa cuando surja algún conflicto entre las partes, ha descartado siempre cualquier tipo de incompatibilidad al respecto. No puede ser de otra forma: la relación cooperativa se basa en la gestión de conflictos (riesgos) de manera temprana y en dar una respuesta ante ellos en un contexto basado en la apertura y la transparencia (OCDE, 2013a: 52). Por tanto, no debe entenderse que la confianza mutua se ve dañada por afrontar un conflicto: es normal, por ejemplo, que los contratos mercantiles privados prevean mecanismos para la resolución de este tipo de asuntos (ESSERS, 2008).

Partiendo de una adecuada distinción entre conflictividad y litigiosidad, podremos afirmar que el objetivo de la relación cooperativa es evitar, en la medida de lo posible, que la (inevitable) conflictividad derive en litigiosidad. Pero esta tampoco debe descartarse. La respuesta de las partes puede ser acudir a los tribunales (o, incluso, a un mecanismo de arbitraje para que resuelvan de manera efectiva el conflicto: la propia OCDE ha realizado algunas propuestas al respecto). La intervención de un tercero (del juez o, en los casos en que sea admisible, un árbitro u otra figura similar) se produciría exclusivamente cuando la discrepancia sea irreconciliable. En este contexto, las partes colaboran para presentar exponer todos los elementos relevantes del conflicto, sobre los que suele existir un acuerdo (OCDE, 2013a: 52) y acelerar, en la medida de lo posible, la resolución. En la experiencia neerlandesa, esto se define a través de la expresión

“agree to disagree”. El carácter excepcional de la intervención judicial produce problemas de control sobre la relación cooperativa, que analizaremos de manera sistemática en el epígrafe 2 del cuarto capítulo.

3.1. PROMOCIÓN DE UN DIÁLOGO CONTINUO Y DE ACUERDOS INFORMALES ENTRE LA ADMINISTRACIÓN Y EL CONTRIBUYENTE

La relación cooperativa se desarrolla en un contexto caracterizado, entre otros elementos, por una crisis del principio representativo; principio que operaba como un legitimador fundamental del tributo. La relación cooperativa se refiere a la aplicación de la norma (no a su formulación) e intenta legitimar la exacción del tributo en un ámbito procedimental, mediante la intervención de los contribuyentes (grandes empresas) en la aplicación de los tributos.

Esto, aparentemente, entra en conflicto con el principio de legalidad. No tanto la intervención de los obligados tributarios en sí, que es un hecho más que evidente y previsto expresamente en la normativa, sino la posibilidad de que un acuerdo entre las autoridades y los particulares implique disponer del crédito tributario o modificar alguno de los elementos de la relación tributaria. Hasta ahora hemos hecho simple referencia a esta cuestión, es el momento de desarrollarla con mayor detalle. La promoción sistemática de estos acuerdos nos obliga a analizar dos problemáticas diferentes. La primera, la admisibilidad de la actividad informal de la Administración; la segunda, la compatibilidad de estas negociaciones con el principio de legalidad tributaria.

3.1.1. La actividad administrativa informal

La actividad administrativa que la doctrina ha venido calificando indistintamente de informal, material, técnica, real o “simple actuación administrativa” (GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ, 1999: 798; AGUDO GONZÁLEZ, 2013: 131) constituye una cuestión extremadamente confusa (SCHULZE-FIELITZ, 1993: 90) y no siempre suficientemente estudiada, o analizada desde una perspectiva no jurídica, para diferenciarla del acto administrativo en sentido estricto, o desde la sospecha de su ilegalidad (AGUDO GONZÁLEZ, 2013, 131). Es necesario, por el contrario, tomar como punto de partida la existencia de una actividad administrativa informal de gran relevancia práctica y cuya antijuridicidad no puede sostenerse por defecto (SCHULZE-FIELITZ, 1993: 93). Es necesario también buscar un marco dogmático y conceptual que nos permita incluir toda la actividad administrativa, formal o informal, valorizando esta última como parte esencial de la actuación de la Administración Pública.

La tradición formalista del derecho administrativo y, particularmente, la dogmática de las formas jurídicas, han sido muy útiles para clarificar determinadas formas de actuación de la Administración, para simplificar la actuación administrativa y para otorgar seguridad jurídica al ciudadano. Todo esto es producto del establecimiento de una serie limitada de instrumentos jurídicos, “moldes” a los que se anudan unas consecuen-

cias específicas (AGUDO GONZÁLEZ, 2013: 129). Sin embargo, esta dogmática es incapaz de incluir la actuación material de la Administración³⁶³ y, en lo que ahora interesa, no nos ofrece un bagaje conceptual suficiente para analizar la relación cooperativa³⁶⁴. SCHMIDT-ASSMANN ha afirmado que los grandes desafíos para la doctrina administrativa que intenta sistematizar las formas de actividad administrativa son, precisamente, la cooperación y la informalidad (2003: 317).

Como señala AGUDO GONZÁLEZ, la actuación material administrativa queda al margen del sistema de actos jurídico-públicos porque el estudio de las formas de actuación del Estado tomó como base moldes iusprivatistas (2013: 130). Ello hace necesario acudir a otras teorías que superen la anterior: AGUDO GONZÁLEZ propone aplicar la doctrina de las relaciones jurídico-públicas; según MALVÁREZ GONZÁLEZ, “*el concepto de potestad debe ser el punto de referencia que permita explicar [...] el conjunto de situaciones jurídico-activas y pasivas que se producen en el desarrollo del fenómeno tributario*” (2001: 426).

Adoptando, por ejemplo, la idea de potestad como elemento central, la actividad informal sería consecuencia del ejercicio de una determinada potestad que no se realiza necesariamente a través de los cauces formales expresamente previstos en el ordenamiento, y podría incluirse sin problemas en nuestro análisis dentro de una concepción unitaria³⁶⁵. Como afirmó ya S. ROMANO, las potestades administrativas son potestades-función, en la medida en que sirven a un interés objetivo y son de ejercicio obligatorio³⁶⁶, puesto que la Administración tutela intereses ajenos (los intereses generales, de acuerdo con el artículo 103.1 CE).

En cuanto que ejercicio de una potestad, la actividad informal no trascurre al margen del derecho. No tiene una base jurídico-formal expresa, pero sí –como mínimo– un fundamento de carácter competencial (el órgano administrativo deberá ser competente para actuar en el ámbito en que lo haga) y funcional (entendido con referencia a la idea de potestad-función, orientada a un fin determinado)³⁶⁷; además de una base procedimental básica derivada del respecto a los derechos fundamentales de los particulares y

³⁶³ Como afirma MALVÁREZ PASCUAL, uno de los aspectos que posibilita la defensa de la validez de un esquema dogmático “es la capacidad del mismo para ofrecer una explicación unitaria de todo el fenómeno jurídico [...], permitiendo la determinación del nexo de unión existente entre cada una de las distintas situaciones jurídicas activas y pasivas que se producen en su desarrollo” (2001: 377).

³⁶⁴ Hemos enfrentado este problema, en parte, al analizar la naturaleza jurídica de las respuestas a consultas no vinculantes en el epígrafe 1.2.1.2 del tercer capítulo. Aunque hemos considerado que encajan dentro de la categoría de acto administrativo, no puede negarse que se encuentran en una frontera o “zona gris”, más allá de la cual la dogmática de las formas jurídicas deja de servirnos como mapa para orientarnos en la realidad jurídica.

³⁶⁵ AGUDO GONZÁLEZ alcanza soluciones similares a las que alcanzaremos luego mediante la aplicación de la teoría de las relaciones jurídico-públicas.

³⁶⁶ Véase MALVÁREZ PASCUAL (2001: 425-426) y la doctrina citada.

³⁶⁷ Según AGUDO GONZÁLEZ, “en el marco de la actuación informal de la Administración [...] nos encontramos con conexiones débiles con la Ley, en muchos casos mínimas, que pueden limitarse a legitimar la actuación administrativa mediante el otorgamiento de competencias y su conexión con los fines de interés general imputados a la Administración” (2013: 150).

de determinados principios y valores constitucionales (AGUDO GONZÁLEZ, 2013: 150).

Por otra parte, es importante tener en cuenta que, allá donde exista una forma jurídica específicamente prevista por el ordenamiento, la Administración tendrá que adecuarse a ella. AGUDO GONZÁLEZ considera que esto se deriva de la interdicción de la arbitrariedad: “*la Administración no puede huir de las garantías jurídico-materiales y procedimentales allá donde el ordenamiento jurídico exija una actuación formalizada*” (2013: 156). Esta afirmación supone, por ejemplo, que la Administración tributaria no podría regularizar la situación de un contribuyente a través de un acuerdo informal, porque la LGT establece una serie de procedimientos (de gestión e inspección) que constituyen el cauce que deberá seguirse para alcanzar un determinado objetivo.

Además, las actuaciones informales son “*solo admisibles en cuanto estén destinadas a lograr [la] optimización [de los intereses que regula la ley] y puedan servir al cumplimiento del mandato genérico de la Ley*” (AGUDO GONZÁLEZ, 2011: 28). Del mismo modo que el *soft law* está llamado a complementar al derecho vinculante, dotándolo de mayor eficacia, mejorando la seguridad jurídica en su aplicación o haciendo que dicha aplicación sea más participativa³⁶⁸, podemos decir que, en el marco de la relación cooperativa, encontramos una actividad informal de la Administración que aspira a realizar esas mismos principios (eficacia, seguridad jurídica, participación) en relación a la actividad administrativa formal.

3.1.2. Acuerdos transaccionales y principio de legalidad

3.1.2.1. Los límites internos del principio de legalidad: ejercicio colaborativo del margen de apreciación de la Administración

Muchos autores han defendido la introducción de mecanismos consensuales allá donde la aplicación de la norma al caso concreto reviste una especial complejidad³⁶⁹. Este es el ámbito principal donde puede desarrollarse la relación cooperativa. Se corresponde con un límite del principio de legalidad que tiene carácter interno, en el sentido de inherente a la naturaleza de las normas, tal y como sostendremos a continuación.

La norma es un mandato abstracto que no puede prever todos los supuestos de hecho a que deberá aplicarse. Se trata de una limitación intrínseca que se agrava en el Estado social de derecho, porque debe dar respuesta a un número creciente de demandas sociales a través del ordenamiento jurídico³⁷⁰. De ahí que, en palabras de ZORNOZA,

³⁶⁸ Véase el epígrafe 3.2 del primer capítulo.

³⁶⁹ Por todos, RAMALLO MASSANET afirma que la falta de plenitud de la Ley es el fenómeno “que constituye el eje esencial en donde localizar la presencia de la voluntad de las partes” (1996: 234).

³⁷⁰ En este sentido, según AGUDO GONZÁLEZ, “en el moderno Estado social de derecho, la Ley despliega una fuerza vinculante a través de diferentes tipos normativos con estructuras variables, sustituyéndose la clásica programación precisa y condicionada [por la Ley] de la actuación administrativa por la fijación de una programación condicional no precisa y por ello no «dominada» por el legislador” (2011: 27).

“la aplicación de las leyes no pued[a] concebirse como un proceso mecánico” (1996: 126). La causa es doble: HART hace referencia a la relativa indeterminación de la norma y a la relativa ignorancia de los hechos (2004: 160). Esto provoca un ámbito de incertidumbre en relación a las cuestiones fácticas y a las normativas, que es como decir a las actividades de calificación y de interpretación que deberán realizar los aplicadores del sistema jurídico.

FERREIRO (2003) afirma que sólo es posible considerar que la aplicación de la norma tributaria es una acción lineal a partir de un doble mito,

“el mito economicista de que es posible y deseable la medición exacta y milimétrica de la capacidad económica de cada ciudadano, identificando tal medición con el óptimo fiscal; y el mito juricista de que es posible trasladar tan exacta medición a una ley que sólo admita –en el desarrollo de un silogismo perfecto– una única y patente interpretación”.

Puesto que es imposible eliminar la incertidumbre al formular la norma³⁷¹, esta incertidumbre debe gestionarse durante su aplicación. La propuesta de la relación cooperativa es darle respuesta mediante una colaboración entre las partes en el ámbito de la aplicación de la norma; o, en otras palabras, la de un ejercicio compartido del margen de apreciación administrativo. Esto significa que las partes no pueden alcanzar un acuerdo válido más allá de dicho ámbito de apreciación, en respeto del principio de legalidad.

Empleamos la expresión “margen de apreciación” como equivalente a un concepto amplio de discrecionalidad propuesto por parte de la doctrina. Tradicionalmente se viene considerando que el ejercicio de una potestad discrecional permite una pluralidad de soluciones justas y, muchas veces, se define o termina de definir por oposición a los conceptos jurídicamente indeterminados, cuya aplicación sólo permite una solución justa (GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ, 1999: 452). BACIGALUPO califica esta diferencia de “un poco tónica” y afirma que rara vez se explicitan las premisas conceptuales de las que parten las reflexiones conceptuales en esta materia (1997: 25). Según URIOL EGIDO, podrían diferenciarse dos conceptos generales de discrecionalidad: una concepción estricta (la clásica, entendida como una potestad específica, legalmente atribuida, que otorga a la Administración un cierto margen de actuación) y otra más amplia³⁷², que “hace referencia a actuaciones realizadas en aplicación de conceptos inde-

³⁷¹ Ante la incertidumbre inherente a la norma, podría proponerse una solución consistente en adoptar una posición de formalismo o conceptualismo. Es decir, considerar que el significado de las reglas emana unívocamente de su formulación verbal. Esta concepción implica una congelación de la norma que da certeza, pero al coste de “prejuizar ciegamente lo que ha de hacerse en un campo de casos futuros, cuya composición ignoramos” (HART, 2004: 162). Realmente no sería una forma de eliminar la incertidumbre, sino de ignorarla.

³⁷² Es la que emplea GARCÍA DE AÑOVEROS en la potencia presentada en el “*Convegno di Studi*” sobre “*L’Accertamento tributario nella Comunità Europea: L’esperienza della Spagna*”, celebrado en la Facultad de Derecho de la Universidad de Bolonia, de 19 de junio de 1992, y posteriormente publicado como artículo (1992: 398). Pero, como señala el autor, emplea esa acepción por venirle dada por

terminados, supuestos varios de libertad administrativa de elección o incluso de la facultad de interpretación de la Administración en el ejercicio de facultades regladas” (2002: 7).

Cuando nos referimos al margen de apreciación administrativo nos referimos a este concepto amplio de discrecionalidad. En cualquier caso, usaremos la expresión “margen de apreciación”, y no “discrecionalidad” entendida en este sentido amplio, porque el ordenamiento español emplea el término discrecionalidad con un contenido específico, más restringido, cuando diferencia entre potestades discrecionales y potestades regladas (por ejemplo, el artículo 54.1.f) LRJPAC –al exigir la motivación de los actos que se dicten en el ejercicio de potestades discrecionales– o el art. 71.2 LJCA –que afirma que los tribunales no podrán determinar el contenido discrecional de los actos anulados–, entre otros).

Un sector de la doctrina alemana emplea el concepto de ponderación como elemento para proponer una nueva teoría de la discrecionalidad administrativa en torno a un concepto amplio equivalente al que hemos señalado³⁷³. Según esta doctrina, la discrecionalidad se define como el reconocimiento a la Administración de una habilitación para adoptar decisiones a través de la ponderación de los principios que gobiernan la materia de que se trate (SCHMIDT-ASSMANN, 2003: 219).

En todos estos ámbitos es necesario dotar de contenido a los diversos elementos que configuran la habilitación administrativa para adoptar una decisión. La discrecionalidad (según la doctrina alemana a la que hacemos referencia) se referiría al modo en que la Administración actúa ante la incertidumbre que debe enfrentar al desarrollar o aplicar la norma. Su ejercicio está condicionado por reglas formales y materiales (deberá realizarse a la luz de los valores y fines perseguidos y de acuerdo con las reglas procedimentales existentes); y está sujeto en todo caso a revisión por parte del juez. En España, el control jurisdiccional sobre la actividad administrativa discrecional se ha reforzado y ha alcanzado zonas anteriormente en penumbra. A título de ejemplo, incluso en relación a la iniciación o no de actividades inspectoras (tal vez uno de los ámbitos donde la discrecionalidad administrativa es más elevada) han afirmado los tribunales que aunque no existe un derecho subjetivo a ser inspeccionado o no serlo, sí existe el derecho “*a una justificación y motivación razonada y razonable del porqué de una u otra situación*”,³⁷⁴.

la organización del Congreso, no porque la comparta.

³⁷³ Que incluiría la discrecionalidad en la aplicación de las normas (y, dentro de esta, no sólo la que se refiere al ámbito de las consecuencias jurídicas de las normas, sino también a su supuesto de hecho), la discrecionalidad asociada a la potestad reglamentaria y a la actividad de planificación administrativa, “así como los márgenes de apreciación y juicio de la Administración que se derivan del empleo de algunos conceptos jurídicos indeterminados” (ARROYO JIMÉNEZ, 2011: 28).

³⁷⁴ En este sentido se pronuncian la STSJ de Castilla y León 918/2006, de 9 de mayo, que afirma “la potestad de comprobación e investigación se confiere a la administración tributaria en orden a que la liquidación definitiva de una deuda tributaria responda a las exigencias del principio de legalidad”; para luego añadir que el obligado tributario “puede formular la exigencia de que la actuación administrativa

Las consecuencias de esta concepción del fenómeno jurídico y de la actividad administrativa son varias. Obsérvese que se rompería la dicotomía entre discrecionalidad y conceptos jurídicos indeterminados. Es más: señala FERREIRO que no existiría una distinción clara entre conceptos jurídicos indeterminados y aquellos que no lo son (2003); sino que sería una cuestión de grado³⁷⁵. También se difumina la diferenciación entre criterios de legalidad y de oportunidad, en la medida en que todo acto está sometido al Derecho y, al mismo tiempo, para dictar cualquier acto es necesario que la Administración elija entre los diferentes significados contenidos en cada significante. Como afirma también FERREIRO, “*nadie podría desconocer la ley atendiendo a criterios de oportunidad*”, porque esta vincula a todos; pero, al mismo tiempo, cada ley tiene un ámbito de interpretación y cada hecho un ámbito posible de percepción; ámbito que en ocasiones es muy amplio y en ocasiones prácticamente inexistente (2003). De nuevo nos encontramos no ante una dicotomía, sino ante una cuestión de grado. Aunque, según la concepción clásica, la decisión discrecional se basa en criterios extrajurídicos de oportunidad o conveniencia, no menos cierto es que el Tribunal Supremo ha declarado que las facultades de la Administración están sujetas a la idea del buen servicio al interés general incluso en los actos discrecionales³⁷⁶, vinculación que se produce en virtud del artículo 103.1 CE. Según el TS, la discrecionalidad implica que el legislador atribuye al órgano administrativo la facultad de apreciar en cada supuesto lo mejor para el interés público con libertad de elección entre alternativas justas, decidiendo por criterios de oportunidad, económicos o sociales³⁷⁷. Pero vuelve a estar presente el principio de sujeción a la ley y al derecho del artículo 103.1 CE desde el momento en que estos criterios están legal o constitucionalmente determinados, o incorporados en los principios generales del derecho.

Por otra parte, la incertidumbre es inherente al ordenamiento jurídico pero no puede considerarse uniforme. Como señala HART, todos los sistemas se ven en la necesidad de conciliar dos necesidades sociales: la existencia de reglas que, en relación con grandes áreas de conducta, puedan ser aplicadas por los propios destinatarios de la norma; y otras, más complejas y que sólo podrán apreciarse correctamente ante un caso concreto, que se dejarán abiertas para su solución posterior, normalmente mediante una “*elección oficial informada*” (2004: 162).

Lo que sucede es que, como sostuvo PAREJO ALFONSO (1996: 27), la norma

acredite que se basa en unos fundamentos acordes al derecho y persigue unos fines de interés general. Otras sentencias son la STSJ de Castilla y León 1155/2007, de 15 de junio; las SSTSJ de Madrid 10067/2008, de 21 de febrero, y 10141/2008, de 27 de marzo; o la STSJ de la Comunidad Valenciana 362/2005, de 25 de mayo. Véase al respecto CARRERAS MANERO (2011: 384-387).

³⁷⁵ “A veces la diferencia entre el caso típico claro, o paradigma, del uso de una expresión, y los casos discutibles, es sólo una cuestión de grado. Un hombre con un cráneo reluciente es claramente calvo; otro que tiene una hirsuta melena, claramente no lo es; pero la cuestión de si es calvo un tercer hombre que tiene una mata de cabellos aquí y otra allá podría ser discutida interminablemente, si se la considerara importante, o si dependiera de ella alguna decisión práctica” (HART, 2004: 5).

³⁷⁶ STS de 31 de octubre de 1994, RA 11657/1990.

³⁷⁷ STS de 16 de abril de 1997, RCA 792/1993.

legal programa la actuación aplicativa de la norma de manera diversa en cada caso: se encuentra una programación condicional (determinación de una consecuencia a través de un silogismo) o bien finalista (determinación de un fin que debe alcanzarse). Esto se correspondería con la diferenciación que realiza ÁVILA entre reglas y principios: las reglas son normas inmediatamente descriptivas, que establecen obligaciones, habilitaciones y prohibiciones mediante la determinación de la conducta que debe seguirse; mientras que los principios son normas inmediatamente finalistas, puesto que lo que establecen es el estado de cosas que debe perseguirse. Las reglas implican fines; y los principios exigen conductas; pero, en ambos casos, de manera mediata (2005: 63-65). La sentencia del Tribunal Constitucional 84/1982, de 23 de diciembre, se refiere a las potestades discrecionales como

“actuaciones que, estando sujetas a un juicio de oportunidad, sólo pueden articularse mediante el empleo de conceptos que determinen claramente la naturaleza de la potestad y el fin con el que podrá ser utilizada, pero que dejen al órgano al que se otorga el suficiente margen de apreciación para resolver sobre el uso que de ella habrá de hacer en cada caso concreto”.

La STC parece establecer una vinculación entre las potestades discrecionales y las normas que condicionan la actividad del destinatario mediante principios, en lugar de reglas. Señala PAREJO ALFONSO (1996: 27) que si ni siquiera en la programación condicional de la actividad administrativa (legislación basada en reglas) ha sido posible alcanzar “*el doble objetivo de una única solución justa y un absoluto control judicial*”, menos aún con el auge de la programación finalista. En el Estado social de derecho se debe reconocer de manera expresa que la función de la Administración no es meramente la de aplicar la ley; sino que cobra una “*dimensión institucional y finalista [...] como organización al servicio de la sociedad en una búsqueda constante del interés general*” (URIOL EGIDO, 2002: 8). Insistimos en la inexistencia de una distinción clara entre potestades regladas y discrecionales, como insistimos en el sometimiento de todas ellas a derecho y la sujeción a control de los Tribunales.

La relación cooperativa comienza por aplicarse en aquellos ámbitos donde la incertidumbre normativa es mayor (desde un punto de vista objetivo, en las actividades de control tributario; desde un punto de vista subjetivo, en relación con una serie de grandes contribuyentes que realizan actividades económicas en ámbitos transnacionales). Si observamos aquellos ámbitos de la normativa tributaria española donde se introducen elementos convencionales o transaccionales llegamos a la misma conclusión: se corresponden con ámbitos donde existe una importante incertidumbre en la aplicación normativa, derivada de elementos fácticos (valoración de determinadas operaciones, algo previsto en las actas con acuerdo y también en los APA) o jurídicos (como la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados). También pueden encontrarse allá donde existe la necesidad de dar respuesta a supuestos concretos que no pueden encerrarse en una norma general, que es estrictamente el supuesto que describe HART. Un ejemplo son los planes de amortización de los artículos 11.1.d) LIS y 5 RIS, donde existen circuns-

tancias especiales en virtud de las cuales se solicita que se aplique un régimen diferente del general.

En breve síntesis de lo anterior, la incertidumbre inherente a la apreciación de los hechos, así como a la interpretación y aplicación de la norma, determinan un margen de apreciación para la Administración, o de discrecionalidad administrativa según la reconstrucción que parte de la doctrina alemana ha realizado del concepto. Este margen de apreciación implica cierta labor creativa sujeta a determinaciones específicas. Sostenemos que la labor de concreción de la norma con motivo de su aplicación se puede realizar de manera colaborativa. Cuando se realiza en el marco de un procedimiento, el resultado del ejercicio de esta “discrecionalidad colaborativa” no es un acuerdo privado, sino un acto administrativo donde la intervención de los particulares se realiza al amparo de su derecho a participar en los procedimientos administrativos³⁷⁸.

Esta intervención de los particulares en la concreción de la incertidumbre normativa puede conducir a la realización de acuerdos de carácter transaccional, siempre dentro del respeto al principio de legalidad. Según FERNÁNDEZ y RUIZ (2001: 10), el término “transacción” ofrece una acepción doble. En sentido amplio, se refiere a todo tipo de convenio, pacto, acuerdo o negocio. En sentido estricto o sentido técnico-jurídico, se trata de la figura regulada en el artículo 1809 del Código Civil, el cual define la transacción como “*un contrato por el cual las partes, dando, prometiendo o reteniendo cada una alguna cosa, evitan la provocación de un pleito o ponen término al que había comenzado*”. Los autores citados lo definen como un “*acuerdo o negocio que aclara algún aspecto oscuro o litigioso o bien zanja una disputa o diferencia mediante concesiones recíprocas de las partes en conflicto*”. Es, por tanto, una vía extrajudicial de resolución de conflictos: conceptualmente, resulta interesante para la relación cooperativa y, de hecho, son varios los autores que, al analizar determinadas experiencias estatales, han hecho referencia a esta posibilidad.

Para que se pueda realizar un contrato de transacción, es necesario, tal y como se ha establecido en los Dictámenes del Consejo de Estado 929/1997, de 10 de julio y 3239/2003, de 18 de diciembre, que concurren tres circunstancias. En primer lugar, que exista una relación jurídica controvertida o, al menos, que las partes consideren que lo es. No se exige que las partes tengan dudas sobre la realidad o contenido de la relación jurídica, sino que consideren que es posible que se produzca un futuro litigio³⁷⁹.

Se precisa, en segundo lugar, que las partes tengan la intención de poner término

³⁷⁸ FERREIRO (2003) destaca que la participación de los obligados tributarios en el procedimiento administrativo responde a un derecho que la Ley reconoce a los ciudadanos; y que dentro de este procedimiento puede tener lugar un acuerdo. Y añade que “La naturaleza jurídica de este acuerdo deriva del ámbito jurídico en el que puede moverse. Y éste no es otro, no puede ser otro, para no violentar el principio de legalidad, que el ámbito de discrecionalidad –incertidumbre– que, en la interpretación de la ley y en la percepción de los hechos, concede la ley para su aplicación”.

³⁷⁹ Esta idea se relaciona con el concepto de riesgo que hemos manejado en el epígrafe 1.1 del primer capítulo.

a la situación de incertidumbre, lo cual es un requisito subjetivo. Es necesario tener en cuenta que la voluntad del ente público debe sujetarse a determinadas reglas materiales (defensa de un interés público) y procedimentales (reglas de organización, exigencia de motivación...) que afectan a este aspecto.

Finalmente –y este es el aspecto más conflictivo– es necesario que esta intención se instrumente “*a través de recíprocas concesiones*”, en palabras del Dictamen del Consejo de Estado 764/1992, de 9 de julio. Aunque la idea de “concesiones recíprocas” parece alejarnos desde el principio de la aplicabilidad de la transacción en derecho tributario, el Tribunal Supremo ha afirmado, en sentencia de 6 de noviembre de 1993 (RC 253/1991), entre otras, que la definición de las mutuas concesiones no se traduce necesariamente en un absoluto equilibrio y reciprocidad entre ellas. La jurisprudencia viene interpretando este requisito de forma bastante amplia, llegándose a admitir que una de las partes realice “*una concesión puramente moral o inmaterial, que puede incluso consistir en el simple ánimo de eliminar el riesgo o la molestia de un proceso judicial*”.

Con todo, la transacción es un instituto iusprivatista, por lo que suscita en derecho administrativo, como cuestión preliminar, su propia admisibilidad (FERNÁNDEZ MONTALVO, 1996: 102). En el ámbito del derecho tributario, puede producirse un conflicto en relación al sometimiento pleno de la Administración Pública al derecho y la indisponibilidad de la obligación tributaria (art. 18 LGT) o la no alterabilidad de los elementos de la obligación tributaria por pactos entre particulares (art. 17.5 LGT), así como el derecho a la tutela judicial efectiva. No se trata necesariamente de obstáculos insalvables.

Autores como ZORNOZA PÉREZ (1996: 121-122), FERREIRO (2003) o ARANA LANDÍN (2008: 40) afirman que al equilibrar los distintos principios en juego, existe una tendencia a reforzar el principio de legalidad y el de indisponibilidad que vinculan a la Administración; y que esto es herencia de la reacción doctrinal ante las antiguas estimaciones objetivas globales.

Sin embargo, no puede negarse que la actividad administrativa de aplicación de los tributos, en el contexto actual, encuentra importantes limitaciones fácticas. Por una parte, la complejidad del sistema tributario exige la intervención de los obligados: una “administración participada” que implica la necesidad de diálogo y tiende a la formulación de acuerdos, aunque tales acuerdos puedan ser invisibilizados si no se reconocen expresamente en el ordenamiento jurídico (algo que nos parece evidentemente negativo). Por otra parte, esa misma complejidad implica un margen de apreciación relevante en la aplicación de la normativa al caso concreto, tal y como hemos desarrollado *supra*. La relación cooperativa considera que si este margen de apreciación se ejerce de manera colaborativa o negociada entre los diferentes aplicadores de los tributos³⁸⁰ (según el ar-

³⁸⁰ En este sentido, FERNÁNDEZ y RUIZ afirman que “el instrumento convencional empleado

título 83.1 LGT, la Administración y los obligados), siempre dentro de determinadas garantías y límites, el resultado puede redundar en una mayor eficacia y un reforzamiento de la adhesión espontánea a la norma. MOSCHETTI advierte de que instrumentos de este tipo (él se refiere al *accertamento con adesione*) implican “una búsqueda común de la verdad, no una transacción que altere la verdad de los hechos y la corrección de la interpretación jurídica” (1996: 126). Es una verdad obvia pero que, tal vez, no esté de más señalar expresamente: la Administración actuará siempre vinculada por los principios de legalidad y de capacidad contributiva, pero estos no son incompatibles con el acuerdo (*ibíd.*: 127).

Es cierto que en España nunca han destacado por su importancia los mecanismos convencionales en derecho administrativo. Cuando el legislador los ha introducido, ha sido normalmente forzado por las circunstancias, ante exigencias derivadas del ámbito internacional o de la Unión Europea (ARANA LANDÍN, 2008: 42). Estos mecanismos, tradicionalmente, se han considerado incompatibles con las lógicas o principios iuspublicistas. Con todo, a lo largo del tiempo, muchas lógicas de derecho privado se han integrado de manera parcial, subordinada o subsidiaria en el ordenamiento administrativo.

La compatibilidad entre las técnicas convencionales y la reserva de ley ha sido analizada por la doctrina a partir de la doble relatividad del principio de legalidad tributaria; y que implica, según CUBERO TRUYO (2001), que no toda la materia tributaria está sometida a este principio (relatividad cuantitativa) y que, además, la reserva de ley se modula en virtud de una serie de criterios que ha desarrollado la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (relatividad cualitativa).

De acuerdo con esto, una primera forma de introducir elementos convencionales con respeto al principio de legalidad consistiría en ponerlos en práctica sólo en aquellos ámbitos no afectados por el este principio. Es cierto que los elementos fundamentales de la relación jurídico-tributaria, así como sus momentos clave (creación, extinción...) están sujetos a la ley, pero el acuerdo puede referirse a otro tipo de concesiones: por ejemplo, concesiones inmateriales relativas a la certeza sobre la cuantificación de la deuda.

Pero tampoco tienen por qué considerarse incompatibles con el principio de legalidad los acuerdos de voluntades que afecten a elementos del tributo sujetos al mismo. En sentido estricto, el principio de legalidad se refiere a la producción normativa, mientras que en el ámbito de la aplicación rige el principio (derivado del anterior: del carácter *ex lege* de la relación tributaria) de inderogabilidad de sus elementos e indisponibilidad del crédito tributario³⁸¹.

también podría servir como fórmula conclusiva de ese cauce formal, es decir, como técnica sustitutiva de la decisión unilateral de la Administración en los términos del artículo 88 LRJPAC” (2001: 13).

³⁸¹ “Si [...] la intervención de la voluntad de las partes en el procedimiento de gestión tributaria debe poder conjugarse con el juego que el principio de indisponibilidad de la obligación tributaria presenta en el ámbito tributario, creemos que es conveniente interrogarse acerca del ámbito de aplicación de dicho principio, reflejo del de reserva de ley tributaria, a fin de poder determinar el contenido y ámbito de actuación de las técnicas convencionales en el campo del derecho tributario” (SÁNCHEZ LÓPEZ, 2007:

Desde la perspectiva de la vinculación entre los principios de indisponibilidad del crédito tributario y de legalidad, SÁNCHEZ LÓPEZ afirma que la relatividad cualitativa del principio de legalidad debe crear cierto ámbito para la introducción de elementos convencionales de la aplicación de los tributos. Cuando la STC 233/1999 analizó la aplicación de la reserva de Ley a las tasas, el Tribunal Constitucional afirmó que *“es evidente que cuanto menor sea la intensidad de la afectación sobre dicho patrimonio o mayor sea la capacidad de libre decisión que se otorgue al particular, menos precisa será la intervención de los representantes de los ciudadanos”*; señaló además el carácter sinalagmático de las tasas. Pues bien; según la autora citada, la existencia de notas de voluntariedad y bilateralidad en el acuerdo entre Administración y contribuyente debería *“encontrar alguna repercusión en nuestro ámbito de estudio”* (2007: 22).

Ahora bien, la cuestión es problemática si tenemos en cuenta el tipo de peligros que normalmente se asocian a la posibilidad de pactos entre la Administración y el obligado tributario: la violación de los principios de objetividad administrativa y de igualdad ante el sistema tributario. Como es sabido, la justificación del principio de legalidad en el Estado social y democrático de derecho no se limita al principio de autoimposición entendido desde una perspectiva negativa (protección de la esfera patrimonial de los ciudadanos). Por el contrario, desde una visión positiva del tributo, el principio de legalidad tiende a garantizar, más bien, que el reparto de las cargas entre los ciudadanos se realiza de manera democrática. Consideramos plenamente acertada la afirmación de PÉREZ ROYO de que esta función del principio de legalidad debe considerarse la *“prevalente o principal”* (2011a: 71). Tampoco el principio de autoimposición agota los fundamentos del principio de legalidad, sino que a él debe sumarse el principio de igualdad. La STC 233/1999, de 16 de diciembre, afirma que el principio de legalidad aspira a proteger *“la igualdad, y por ello [la] preservación de la paridad básica de posición de todos los ciudadanos”* [FJ 10º a)]. Por último, el principio de seguridad jurídica está parcialmente integrado en el de legalidad, en la medida en que la ley, por sus características, facilita a los ciudadanos el conocimiento de sus obligaciones tributarias; además, está dirigida a evitar la actuación arbitraria de la Administración.

La reserva de ley es relativa y ello permite la intervención del reglamento dentro de determinados límites; pero la Administración no puede decidir libremente fuera del ámbito del principio de legalidad, so riesgo de dañar principios fundamentales como el de igualdad o el de seguridad jurídica. El hecho de que el principio de legalidad sea más flexible en un determinado ámbito y permita una intervención más intensa del reglamento no nos debe llevar a considerar que se abre también un espacio más amplio para la actuación administrativa³⁸². El principio de tipicidad no se agota en el de legalidad,

14).

³⁸² ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN afirma que la Constitución impide una terminación paccionada del procedimiento fijando una cuota distinta de la que resultaría de la aplicación estricta de la Ley *“a pesar de que principios como el de reserva de ley en materia tributaria deben interpretarse de manera flexible”* (1996: 192).

cuando este segundo tiene un alcance limitado y relativo.

Así las cosas, la normativa (habitualmente la ley) deberá regular la función tributaria y las situaciones jurídicas conectadas con la misma. Si nos centramos en la obligación tributaria principal, la Administración tiene el derecho-deber de hacer efectivo el tributo y el contribuyente está obligado a su pago. Pero, como apuntamos *supra*, las normas tienen limitaciones inherentes que exigen a quien las aplica terminar de delimitar los significados que contienen. El ámbito para el acuerdo entre las partes debe encontrarse en la aplicación de la norma, que es donde se desarrollan muchas de las medidas de la relación cooperativa, y no en su formulación.

RAMALLO MASSANET realiza una reflexión muy interesante sobre el particular, porque parte de la indeterminación de la norma y la conecta con la necesaria igualdad de las partes en la relación tributaria. Según este autor, el hecho de que sea la Administración la que concrete la cuantía de la deuda la coloca en una situación de superioridad que no tiene justificación: específicamente afirma que no cabe apelar a la potestad de autotutela, puesto que nos encontramos en el momento de determinación de los elementos constitutivos de la obligación, mientras que la autotutela se refiere a un momento posterior (1996: 223). Así las cosas, la solución más coherente sería que sean las partes las que, mediante acuerdo y siempre dentro de los márgenes de la ley, despejen la incertidumbre existente.

Las imprescindibles cautelas se derivan de la sujeción de la actividad administrativa tanto al ordenamiento jurídico como al interés general. Como señala SÁNCHEZ LÓPEZ, el acuerdo deberá buscarse únicamente cuando y en la medida en que ello suponga “*una mejor satisfacción de los principios de justicia tributaria que lo que se conseguiría a través de la actuación unilateral de la Administración*” (2007: 31), lo que nos recuerda a la idea de optimización de los intereses regulados por la ley a la que hace referencia AGUDO GONZÁLEZ (2011: 28). En este sentido, hemos señalado a lo largo del trabajo que el acuerdo entre la Administración y los contribuyentes tiene la potencialidad para paliar –no diremos solucionar– dos problemas masivos y enquistados en nuestro sistema: la falta de cumplimiento voluntario y la conflictividad y litigiosidad tributarias.

Una cuestión muy relevante, relacionada con todo lo anterior (respeto a la legalidad y reducción de la conflictividad) es la referencia a la necesidad de respetar el “espíritu” de la ley. Téngase en cuenta que la actitud del “*game player*” es muy frecuente en el ámbito empresarial, por lo que el cumplimiento tiende a centrarse exclusivamente en la letra de la norma³⁸³. Las empresas han expresado cierta preocupación porque consideran que este concepto no es claro, y podría derivar en una exigencia de “sobrecumplimiento” (OCDE, 2013a: 49).

³⁸³ En una entrevista realizada a diecisiete asesores fiscales de Irlanda y Reino Unido, todos ellos afirmaron que cualquier consejo dado a un cliente que cumpla con la literalidad de la norma es ético (DOYLE *et al.*, 2009: 188).

Las directrices de la OCDE para empresas multinacionales (2011a: 65) definen el respeto al espíritu de la norma como sigue:

“Se puede decir que una empresa cumple con el espíritu de las leyes y regulaciones tributarias si toma las medidas razonables para comprender cuál fue la intención del legislador e interpreta dichas normas teniendo en cuenta tal voluntad a la luz del texto legislativo y de los antecedentes legislativos contemporáneos. No deben estructurarse las operaciones de manera que tengan resultados tributarios incompatibles con las consecuencias económicas subyacentes de la transacción salvo que exista legislación específica diseñada para tal fin”.

Como vemos, el espíritu de la ley se asimila, en primera instancia, a la “intención del legislador”. Pero la cuestión es compleja. En realidad, el “espíritu de la ley” así expresado es un concepto escurridizo y, hasta cierto punto, engañoso. No existe *el* legislador, puesto que toda norma expresa un compromiso entre intereses diferentes (y cada sujeto, a su vez, puede alcanzar dicho compromiso teniendo una concepción diferente de cual sea el sentido de la norma).

Existen diversos criterios de interpretación generalmente aceptados, y la apelación al espíritu de la ley tiene como objetivo, en última instancia, proscribir una interpretación exclusivamente literal que pueda ser contradictoria con algunos de estos criterios. Pero los criterios de interpretación de la norma son múltiples y, en la práctica, pueden llevar a resultados profundamente diferentes: el “espíritu del legislador” es una continua (re)construcción. Esto es especialmente claro en un ordenamiento, el de la Unión Europea, que evoluciona de manera particularmente rápida. Por ejemplo, la interpretación teleológica de las libertades fundamentales ha ampliado rápidamente su alcance, hasta producir resultados que, sin duda, contradicen la voluntad con la que los Estados miembros firmaron los Tratados fundacionales³⁸⁴.

Como hemos señalado previamente³⁸⁵, el legislador no es “dueño” de los significados contenidos en la ley. El legislador es la primera voz (a lo sumo, una voz autoriza-

³⁸⁴ Afirma CAAMAÑO ANIDO sobre la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea lo siguiente: “No sólo el veloz *iter* evolutivo de dicha doctrina, sino muchas veces sus cambios, incluso contradicciones, no pueden encontrar apoyo incondicional en el «espíritu y finalidad» de la norma, concretamente en la tutela de mercado interior y la protección de las libertades fundamentales. El TJCE no puede confesar, en efecto, que la coyuntura política europea lo ha convertido en el primer actor y responsable del proceso de armonización de la fiscalidad directa, pero tampoco puede ignorar la debilidad de apoyar la evolución y los cambios de su doctrina en el recurrente «espíritu y finalidad» del Tratado constitutivo. Y no puede ignorarlo porque los parámetros «espíritu y finalidad» de una norma son parámetros estáticos, los cuales no admiten evolución en el tiempo. El alcance y perímetro del «espíritu y de la finalidad» de determinados preceptos del Tratado constitutivo que han sido invocados sistemáticamente por el TJCE para resolver las cuestiones que se le elevaron en materia de no discriminación, de cláusulas antiabuso o, a título de mero ejemplo, de ayudas de Estado, deberían de haber sido los del tiempo en que la norma de apoyo ha sido promulgada. El espíritu y finalidad como canon hermenéutico sólo puede desvelar el sentido originario de cada uno de los preceptos que tutelan el mercado interior y las libertades fundamentales, de modo que no responde a la consideración de la norma en el tiempo en que debe de ser aplicada” (2010: 403).

³⁸⁵ Véase el epígrafe 3 del marco metodológico.

da) en un proceso de progresiva concreción del derecho. No podemos sino señalar esta realidad y cuáles son los cauces procedimentales para establecer la “verdad” desde la perspectiva del propio sistema jurídico.

En último término, corresponde a los Tribunales decidir cómo debe resolverse un determinado conflicto, y la ley es un punto de referencia en un espacio pluricéntrico. En este sentido, el estudio sobre relación cooperativa de 2013 de la OCDE subraya, ante todo, la necesidad de que los Tribunales puedan conocer de los conflictos que surjan sobre la interpretación de la norma para garantizar que no prevalece el criterio de la Administración. Normalmente, la relación cooperativa permite que los Tribunales resuelvan los conflictos que se produzcan.

Precisamente el estudio sobre intermediarios fiscales de 2008 propone analizar el principio de imparcialidad³⁸⁶ desde esta perspectiva procesal. Cualquiera de las partes podría promover una determinada interpretación si considera que puede defenderse con éxito ante los Tribunales. En este contexto, téngase en cuenta que la Administración tenderá a interpretar la ley a la luz de determinados objetivos de política tributaria; el estudio de 2008 lo considera admisible en la medida en que la interpretación de la norma sea sostenible ante un juez (2008a: 73). Existe cierta tendencia, con todo, a que estos objetivos de política tributaria se establezcan, hasta cierto punto, de manera colaborativa. En España, la LGT incluye esta materia en el ámbito de la colaboración social y el Foro de Grandes Empresas incide en este aspecto.

Un problema diferente es el control sobre la solución alcanzada cuando efectivamente exista un acuerdo, pero este sea contrario al ordenamiento. En este sentido, PLAGNET (citado en SANZ DÍAZ-PALACIOS, 2007: 53-55) señala que uno de los problemas más destacables que presentan las transacciones es su opacidad, aunque esto dependerá de la regulación concreta del procedimiento en que tengan lugar. La OCDE señala, en este sentido, la importancia de que la relación cooperativa no produzca una ventaja para determinadas empresas al interpretar este “espíritu” de la ley. La interpretación debe ser uniforme y, como mecanismo de garantía, la Administración debe considerar la publicación de las decisiones e interpretaciones en asuntos complejos, previa supresión de datos identificativos (2013a: 49). Estos dos problemas –posibilidad de control efectiva y transparencia sobre los acuerdos alcanzados– se tratarán con detalle en el epígrafe 2 del capítulo cuarto.

¿Cuáles serían los efectos del posible acuerdo transaccional? Para determinarlos, debemos volver sobre los elementos de la transacción que se han señalado. A partir de ello, podemos considerar la existencia de un acuerdo que sirva, meramente, para despejar incertidumbres. Dentro de este margen, entendemos que no es precisa una expresa habilitación legal, porque se trata simplemente de aplicar la ley dentro de su margen de incertidumbre. Terminar de definir las reglas a partir de la literalidad de las normas o

³⁸⁶ Sobre la relación entre “afán recaudatorio” y el llamado principio de imparcialidad, véase el epígrafe 3.1.2 del segundo capítulo.

terminar de dotar de contenido a los conceptos jurídicos indeterminados son labores inherentes a la aplicación de la ley. En este sentido, volvemos a recordar que las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias constituyen actuaciones de aplicación de los tributos, de acuerdo con el artículo 87.1 LGT.

Cuando la normativa prevé expresamente este tipo de acuerdos, se refieren normalmente a la valoración de determinados bienes, operaciones o actividades (por ejemplo, a través de los acuerdos previos de valoración). Pero, en la práctica, también pueden tener como objeto la concreción de conceptos jurídicos indeterminados o, en general, la interpretación de una normativa confusa o su aplicación a una situación particularmente compleja.

De hecho, muchos de estos casos conforman el supuesto de hecho de las actas con acuerdo. En este sentido, el segundo tipo de acuerdos en cuanto a sus efectos serían aquellos donde (en el sentido clásico de la transacción) las partes realicen concesiones mutuas para evitar o solventar el conflicto existente. Puesto que este acuerdo sí implica una modificación de los elementos determinantes de la deuda más allá del ámbito de incertidumbre inherente a las normas, las partes no pueden suscribirlo si no existe una expresa habilitación legal. Ese es precisamente el caso de las actas con acuerdo (que analizaremos *infra*) o las actas de conformidad, que para parte de la doctrina tienen cierto carácter convencional³⁸⁷.

Por último, podrán encontrarse acuerdos que tengan por objeto la forma en que se va a cumplir una obligación o ejercitar un derecho; es el caso, por ejemplo, de las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento del pago.

Obsérvese que cuando el acuerdo se produce antes de la determinación de la deuda tributaria, nunca opera como sustitutivo del acto final del procedimiento, sino que se inserta en su seno (aunque en el caso de las actas de conformidad y con acuerdo, esta idea es tan débil que se prevé la liquidación presunta transcurrido determinado plazo sin que el inspector-jefe realice ninguna actuación). La doctrina suele afirmar que la existencia de un acto resolutorio convencional sería problemática (RAMALLO MASSANET, 1996: 244; SÁNCHEZ LÓPEZ, 2007: 35-36). Las actas de conformidad y con acuerdo se configuran como “convenios preparatorios” que condicionan el contenido del acto administrativo de terminación del procedimiento, tal y como se extrae de su regulación normativa.

La doctrina sí emplea el término de “acto administrativo participado” (ANDRÉS AUCEJO, 2010) y afirma que la intervención del obligado tributario en el procedimiento es consecuencia de un derecho de participación; parte de ella se refiere al principio

³⁸⁷ Véase, en este sentido, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN (1996: 193-196). Por el contrario, para la jurisprudencia, en las actas de conformidad el contribuyente se limita a aceptar la liquidación administrativa (su aceptación tiene el carácter de confesión según la STS de 4 de junio de 2007, RCU 214/2002).

del Estado democrático del artículo 1.1 CE y al deber de los poderes públicos de “*facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social*” (art. 9.2 CE). SÁNCHEZ MORÓN considera, por el contrario, que el derecho de participación se refiere a la práctica democrática, donde un ciudadano interviene en un procedimiento en tanto que ciudadano o representante de un determinado grupo social; mientras que la participación en un procedimiento en defensa de los propios intereses pertenece a otro ámbito. El derecho de audiencia [art. 105.c) CE], por ejemplo, se vincularía con el debido proceso (2008: 232-233). En este sentido, sí consideramos más vinculado con el derecho de participación política la intervención en los diversos foros que se han constituido: aunque gran parte del trabajo es técnico, hemos comprobado que tienen una función de orientación normativa.

Estamos por tanto ante un derecho de participación, sí; pero no de participación política, sino de participación en el sentido de los artículos 84 y 85 LRJPAC. La raíz constitucional seguiría entroncando con el artículo 1.1 CE, que reconoce el carácter democrático y social del Estado (CARBAJO VASCO, 2011: 102) y tendría su fuente directa en los preceptos que conforman el derecho al procedimiento administrativo debido o en el derecho emergente a una buena administración, que tiene un carácter más amplio³⁸⁸ y que hemos vinculado con los compromisos en que se sustenta la relación cooperativa. El resultado de la participación influye en el aspecto material (como hemos visto, a través de acuerdos realizados durante el procedimiento que influyen en el acto de terminación) pero no en el formal, puesto que el acto resolutorio mantiene todas las características que le son propias y es dictado unilateralmente por el funcionario competente. Hemos señalado que el acuerdo puede estar, o no, previsto en la ley. Un acuerdo informal de trámite no será necesariamente vinculante para el funcionario que deba emitir la resolución³⁸⁹; en el caso de actos legalmente previstos, los efectos serán los establecidos por la propia norma, tal y como analizaremos a continuación.

3.1.2.2. La existencia de mecanismos legales para la terminación convencional de los procedimientos

En el derecho administrativo general español existen dos preceptos de rango legal que reconocen efectos jurídicos a la voluntad de las partes: el artículo 88 LRJPAC establece la posibilidad de que la Administración realice acuerdos, pactos, convenios o

³⁸⁸ Puede considerarse que el derecho al procedimiento administrativo debido se engloba en el derecho a una buena administración, tal y como puede apreciarse en el cuadro explicativo que hemos incluido en el epígrafe 3.2 del segundo capítulo.

³⁸⁹ Hemos analizado dicha problemática en el epígrafe 1.2.1.3 del tercer capítulo, respecto de las consultas previas no vinculantes previstas en el Código de Buenas Prácticas Tributarias y desarrolladas por el documento de conclusiones del Grupo de Trabajo sobre Relación Cooperativa del Foro de Grandes Empresas. A grandes rasgos, hemos afirmado que el principio de confianza legítima exige que el funcionario que deba emitir la resolución y se separe del acuerdo previo motive de manera suficiente el cambio de criterio; y que existirán mecanismos de cuasi vinculatoriedad, derivados de la quiebra del principio de confianza mutua, que exigirán también una explicación suficiente por parte de la Administración del porqué del cambio de criterio, así como el riesgo de que la propia relación cooperativa se quiebre.

contratos que influyan en las resoluciones administrativas; mientras que el artículo 107.2 establece mecanismos de resolución de conflictos que actuarían como alternativa a los recursos de reposición o alzada. Mencionaremos este segundo asunto (mecanismos de resolución de conflictos en sentido estricto) en el epígrafe 3.2 *infra*. Por ahora, nos centramos en el artículo 88 LRJPAC, que implica la intervención explícita del particular en el establecimiento de los términos y condiciones de las relaciones jurídico-administrativas concretas (PAREJO ALFONSO, 1996: 37), resultando en lo que este autor denomina un “*acuerdo administrativo consensual*” (*ibíd.*: 37). La influencia del acuerdo en la resolución puede ser directa (cuando el acto convencional se considere finalizador de los procedimientos administrativos) o indirecta (cuando se inserta en el procedimiento con carácter previo, vinculante o no, a la resolución; que es lo que suele suceder en derecho tributario)³⁹⁰.

Del artículo 88 LRJPAC se deriva que será necesaria la previsión específica para cada posible supuesto y, en este sentido, FERNÁNDEZ y RUIZ califican el artículo 88 LRJPAC de “*norma programática*” o de “*principio inspirador que precisa ser concretado en la correspondiente materia*” (2001: 11). Los requisitos necesarios para poder realizar actos de este tipo es que no sean contrarios al ordenamiento jurídico, no versen sobre materias no susceptibles de transacción y estén encaminados a satisfacer el interés público. Para cada caso, la terminación convencional tendrá el alcance, efectos y régimen jurídico específico que en cada caso prevea la disposición que lo regule.

La exclusión de las materias no susceptibles de transacción de la terminación convencional de los procedimientos hizo que parte de la doctrina considerase –en aplicación de los argumentos sobre principio de legalidad e indisponibilidad del crédito tributario– que el artículo 88 LRJAPC no era aplicable en materia tributaria (véase CARBAJO VASCO, 2011: 103). No sólo sostenemos que a nivel de principio existe la posibilidad de introducir mecanismos de este tipo en el derecho financiero y tributario, sino que estos han existido tradicionalmente y siguen presentes en la normativa.

Por ejemplo, existen materias de la regulación jurídica del gasto donde se admiten los convenios entre diferentes entes administrativos o entre la Administración y los particulares. FERNÁNDEZ y RUIZ (2001: 11) se refieren a los contratos-programa (actual artículo 68 de la Ley General Presupuestaria), en virtud de los cuales las entidades del sector público empresarial u otras entidades que reciban subvenciones públicas podrán realizar acuerdos en los que se comprometan a alcanzar determinados objetivos económicos a cambio del reconocimiento de beneficios fiscales, crediticios o financieros.

En general, el artículo 7.3 de la Ley General Presupuestaria (LGP) permite la transacción, tanto judicial como extrajudicial, sobre los derechos de la Hacienda Pública

³⁹⁰ En este sentido, PAREJO ALFONSO señala que los pactos, acuerdos y convenios del artículo 88 LRJPAC operan donde la Administración pueda actuar mediante un acto jurídico unilateral “en términos coadyuvantes de o alternativa a la actividad unilateral” (1996: 35-36).

estatal, así como el sometimiento de los mismos a arbitraje. El único requisito que se establece es formal: se exigirá Real Decreto acordado en Consejo de Ministros, previa audiencia del Consejo de Estado en pleno. El artículo 10.2 LGP establece reglas específicas para el ámbito concursal, donde bastará la aprobación por parte de la AEAT, el organismo autónomo Fondo de Garantía Salarial o el Ministerio de Hacienda, en función de a quién corresponda la gestión del crédito. En cualquier caso, aunque lo anotamos como ejemplo de flexibilidad, téngase en cuenta que lo normal será que la normativa tributaria sea prevalente, de acuerdo con el artículo 9.1 LGP, en virtud del principio de especialidad legislativa. En particular, la aplicación de los tributos se ajustará a lo dispuesto en la Ley General Tributaria de acuerdo con su sistema de fuentes. Prevalece el artículo 18 LGT, que exige disposición con rango de ley para que sea posible disponer del crédito tributario.

Con todo, también en el ámbito tributario, existen diversos mecanismos que están inspirados por cierta lógica transaccional, hasta el punto que podrían considerarse transacción en sentido amplio, aunque no en sentido técnico-jurídico. También es necesario diferenciar entre aquellos destinados a prevenir conflictos futuros y aquellos destinados a solucionar un conflicto presente. Sólo en estos últimos podrá hablarse de transacción en sentido estricto, porque sólo en ellos encontraremos la nota de accesoriedad respecto de una relación jurídica previa. Incluso en este caso, no podrá hablarse de novación, sino de una modificación de las obligaciones de las partes que, por las características del derecho tributario, está expresamente prevista en la ley.

En los acuerdos previos de valoración, donde el interesado presenta una propuesta de valoración a la que responderá la Administración, aceptándola o no, algunos autores se han planteado si los acuerdos previos de valoración no constituirán una figura transaccional. DELGADO y OLIVER (2004: 114) afirman que no lo es porque la Administración sólo podrá aceptar o no la propuesta del interesado, en función de que el valor propuesto se corresponda con el de mercado. MORENO FERNÁNDEZ (1998: 329) califica la respuesta como un “acto administrativo unilateral” por el que se responde a la valoración del obligado tributario. Faltaría por tanto la nota de bilateralidad propia del acto transaccional. FERNÁNDEZ y RUIZ, por su parte, afirman que los acuerdos previos de valoración no pueden calificarse de negocios transaccionales en sentido técnico-jurídico, pero sí presentan algunos elementos de similitud: tienen cierta base convencional, orientada a la predeterminación de la base imponible, fundamentalmente por la dinámica de propuesta-aceptación que estructura el procedimiento. Además, la resolución administrativa –que no acuerdo– tiene un plazo de vigencia, “*como en toda relación de base negociada*”, ya que expira por la modificación de elementos de hecho y de la normativa aplicable (al modo de una cláusula *rebus sic stantibus*) o por el transcurso del tiempo (2001: 17).

FERREIRO señalaba en 2003 que en los acuerdos previos de valoración “*el contribuyente ha de proponer unas cifras que la Administración acepta o rechaza. No se da*

el campo adecuado a la discusión y el acuerdo”. Con posterioridad, sin embargo, el desarrollo reglamentario de los procedimientos por los que se dicta el acuerdo previo de valoración (al amparo de las habilitaciones al reglamento contenidas en el artículo 91 LGT o en la ley material de cada tributo) ha introducido algunos elementos que refuerzan esta bilateralidad. Así, tanto en la disposición adicional segunda, apartado cuarto, del RIRPF como en los artículos 26 y 30 del RIS se prevén tres modos diferentes de terminación: aprobar la propuesta de valoración presentada por el obligado tributario, rechazarla o aprobar otra acordada entre las partes³⁹¹. Esta tercera opción refuerza el contenido negocial del procedimiento administrativo; es el efecto, en general, de las últimas modificaciones introducidas en la regulación de los acuerdos previos de valoración y que hacen que las valoraciones más recientes lo califiquen de “instrumento convencional” (Actualización del Plan de Prevención del Fraude de 2008, en su pág. 14) o lo consideren un supuesto de terminación convencional del procedimiento del tipo del artículo 88 LRJPAC (CARBAJO VASCO, 2011: 102).

El apartado tercero de la disposición adicional segunda del RIRPF configura un procedimiento para la aprobación del acuerdo previo de valoración correspondiente donde la intervención del obligado tributario será muy relevante. En gran parte, el reglamento se limita a recoger derechos reconocidos a los obligados tributarios con carácter general, como la presentación de alegaciones y aportación de documentos y justificantes [que se reconoce en el artículo 34.1.1) LGT y el 35.e) LRJPAC] o la posibilidad de proponer la práctica de pruebas o la emisión de informes periciales (art. 80 LRJPAC). Pero consideramos especialmente interesante que se afirme que una vez instruido el procedimiento y con anterioridad a la redacción de la propuesta de resolución, la Administración tributaria la pondrá de manifiesto a los solicitantes, junto con el contenido y las conclusiones de las pruebas efectuadas y los informes solicitados, a efectos de que estos formulen alegaciones o presentar nuevos documentos o justificantes en el plazo de quince días. Una interpretación gramatical del texto implica que lo que se pondrá de manifiesto es la propuesta de resolución (es el único sustantivo de género femenino que precede al pronombre personal “la”). Pues bien, este no es un derecho del obligado tributario, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central, expresada en sus resoluciones de 25 de junio de 2008 y de 22 de octubre de 2009³⁹²: de la LGT no se deriva un deber administrativo de proporcionar al interesado un borrador de resolución antes del trámite de audiencia, sólo la documentación que figure en el expediente. Por tanto, el desarrollo reglamentario potencia, en la práctica, la negociación en torno a la valoración de los elementos de que se trate.

En cualquier caso, de entre los tres tipos de acuerdo que hemos señalado en el

³⁹¹ La redacción exacta es “aprobar, con la aceptación del obligado tributario, una propuesta de valoración que difiera de la inicialmente presentada”, en el art. 26 RIS, y “aprobar otra propuesta alternativa formulada por el/los solicitante/s en el curso del procedimiento” en el art. 30 RIS y la DA 2ª RIRPF.

³⁹² Hemos hecho referencia a esta doctrina en el epígrafe 2.2.1 del tercer capítulo, sobre las modificaciones introducidas por el Código de Buenas Prácticas Tributarias en el procedimiento de inspección.

epígrafe anterior, se trata en principio de uno destinado a clarificar los elementos materiales que forman parte del hecho imponible: es decir, se trata de aplicar la ley dentro de su margen inherente de incertidumbre (en este caso, la incertidumbre existe en relación con el supuesto de hecho). No se prevé la posibilidad de concesiones mutuas (concretamente, concesiones por parte de la Administración: la Administración está obligada a la aplicación de la ley de acuerdo con un principio de estricta igualdad). Aunque consideramos que en estos casos no es necesaria una habilitación legal, el hecho de que se regulen expresamente es positivo para los contribuyentes, puesto que les reconoce una serie de derechos (por ejemplo, a que su propuesta sea valorada de manera expresa *ex art. 22.2 RIS y DA 2ª.3, ap. 1º RIRPF*; o a la estanqueidad de la documentación *ex arts. 24 RIS y 30.9 RIS*) y los elementos más importantes del procedimiento, como el plazo máximo (26.4 RIS, 30.6 RIS y DA 2ª.3, ap. 6º RIRPF) o los efectos del acto resolutorio (art. 26.5 RIS, 30.5 y 8 RIS y DA 2ª.3, ap. 6º RIRPF). La existencia de un procedimiento específico fortalece la seguridad jurídica y exige que la Administración se dote de medios suficientes para tramitarlo en un tiempo razonable.

El artículo 88 LRJPAC impulsó el debate sobre las técnicas convencionales en derecho administrativo en general y derecho tributario en general, como sucedió en otros Estados cuando aprobaron normas similares (ZORNOZA, 1996: 124-125). En este sentido, el Informe para la reforma de la Ley General Tributaria de 2001 propuso “*fomentar el empleo de las técnicas de terminación convencional de los procedimientos, previstas en la LRJPAC, utilizadas con éxito en otros países y poco reguladas y utilizadas en el nuestro*”. El objetivo era conseguir que el litigio no llegase a plantearse: es decir, encauzar la conflictividad para resolverla tempranamente, sin que se convierta en una litigiosidad que implica una importante pérdida de recursos, en todos los sentidos, tanto para Administración como para contribuyentes. Concretamente, se consideró conveniente “*introducir reformas en las actuaciones y procedimientos de comprobación e inspección dirigidas a conseguir que éstos finalicen con un acuerdo entre la Administración y el obligado tributario y que dicho acuerdo va a ser respetado con posterioridad*” (pág. 149).

Así, las actas con acuerdo introducidas en la LGT de 2003 serían tal vez el supuesto más próximo a la transacción que pueda encontrarse en nuestro ordenamiento tributario. Las actas con acuerdo se regulan en el artículo 155 LGT (reformado por la Ley 36/2006) y el artículo 186 RAT desarrolla sus aspectos procedimentales. El carácter convencional de las actas con acuerdo ha sido señalado frecuentemente por la doctrina³⁹³. Su objetivo (reducir la conflictividad en materia tributaria) es tan conocido como su escasa eficacia. Ya en 2005, GARCÍA-HERRERA BLANCO y HERRERA MOLINA escribieron que las actas con acuerdo exigían “*un auténtico cambio de cultura*” y “*un esfuerzo para fomentar el uso de las actas con acuerdo a través de medidas internas*”

³⁹³ Véanse, por ejemplo, GARCÍA-HERRERA BLANCO y HERRERA MOLINA (2005: 57) o ALONSO FERNÁNDEZ (2004: 2156).

para no quedar en papel mojado (2005: 57). La relación cooperativa puede incidir en este ámbito, dado que intenta incidir precisamente en la actitud de los contribuyentes y de la Administración ante el ordenamiento jurídico.

Las actas con acuerdo, tal y como afirma el propio Informe para la reforma de la Ley General Tributaria de 2001, están inspiradas en gran medida en la institución italiana del “*accertamento con adesione*”, aunque existen mecanismos similares en diversos países anglosajones. En la regulación de estas actas con acuerdo, se habilita expresamente a la Administración para que, en determinados supuestos, el margen de apreciación en la aplicación de la norma se ejercite de manera colaborativa y no unilateral.

El carácter transaccional de las actas con acuerdo es claro, atendiendo a los elementos que hemos señalado en el epígrafe anterior y partiendo de la definición contenida en el Código Civil como aquella figura contractual por la cual las partes, mediante concesiones recíprocas, evitan la provocación de un pleito. Como hemos afirmado, el Consejo de Estado considera necesario que concurren tres circunstancias para que sea posible la transacción: la existencia de una relación jurídica controvertida, la intención de poner término a la incertidumbre y la realización de concesiones recíprocas.

En el caso de las actas con acuerdo, el carácter controvertido de la relación jurídica se trasluce, específicamente, en los tres supuestos habilitantes para su firma, regulados en el artículo 155.1 LGT: en todos ellos existe una incertidumbre en la aplicación de la norma fiscal (ALONSO FERNÁNDEZ, 2004, 2156) El primero se refiere a la presencia de “conceptos jurídicos indeterminados”, algo que se refiere a la actividad de interpretación normativa; los otros dos supuestos se refieren a los elementos de hecho: la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma y la realización de estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta.

La intención de poner fin a la incertidumbre se somete a una serie de reglas procedimentales. La Ley establece, en su artículo 155.3.a), la necesidad de autorización del inspector jefe; la cual deberá ser previa o simultánea a la suscripción del acta, pero nunca posterior. Además, el apartado 4 afirma que el acuerdo se perfeccionará mediante la suscripción del acta por el obligado tributario o su representante y la inspección de los tributos, lo que se ha señalado como prueba del carácter convencional de las actas con acuerdo.

La iniciativa para la firma de las actas con acuerdo, atendiendo a la literalidad del artículo 186.1 RAT, deberá proceder del inspector actuario. El obligado podrá solicitarle que estudie tal posibilidad, pero la decisión recae en todo caso sobre el actuario. No existe un derecho a la negociación del obligado, ni la posibilidad de que este acuda ante el inspector jefe para que dé órdenes en tal sentido al actuario. Esta afirmación se extrae del artículo 155.7 LGT, en virtud del cual la falta de suscripción de un acta con acuerdo no podrá ser motivo de recurso o reclamación. Cuando el inspector actuario señale la posibilidad de adoptar un acta con acuerdo lo pondrá en conocimiento del obli-

gado tributario, que podrá formular una propuesta. El RAT se limita a afirmar que luego se desarrollarán “*las oportunas actuaciones para fijar los posibles términos del acuerdo*”.

Finalmente, las concesiones son las que se establecen en la propia norma: la Administración aplicará una reducción del 50 por 100 en la sanción que se pudiera establecer, mientras que el obligado renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador y se compromete a prestar garantía en alguna de las formas previstas en el artículo 155.3.b) LGT. Ambas partes, además, aceptan íntegramente el contenido del acta y renuncian a interponer recurso o a revisar los actos de liquidación y sanción, salvo por supuestos de nulidad de pleno derecho.

Esto último limita claramente las posibilidades de control judicial y han provocado que se cuestione la compatibilidad de las actas con acuerdo con el principio de tutela judicial efectiva. La STC 76/1990, de 26 de abril, parece refrendar la constitucionalidad de las actas con acuerdo en este sentido. La sentencia analizó una reforma del artículo 89.2 de la LGT de 1963, que exigía la renuncia al ejercicio de toda acción de impugnación para poder solicitar la condonación graciable de la sanción tributaria. El TC diferenció entre la titularidad del derecho (irrenunciable e indisponible) y su ejercicio, a través de las acciones en que se manifiesta, en relación con un acto determinado y por un tiempo concreto. Estas manifestaciones sí podrían ser objeto de renuncia, con carácter concreto y limitado, para obtener un beneficio al que en principio no se tiene derecho (la condonación de la sanción, en el caso de la STC 76/1990; la rebaja del 50 por 100, en las actas con acuerdo). El principal problema derivado de la renuncia al recurso es –tal y como ha puesto de manifiesto la doctrina neerlandesa– la eliminación del control último de los tribunales sobre la interpretación de la norma tributaria.

El artículo 155.2 LGT prevé los diferentes aspectos que deberá contener el acta: junto con la aplicación, estimación, valoración o medición realizada deberá señalarse su fundamento; mientras la propuesta de regularización y de sanción deberán contener los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y su cuantificación. Las actas con acuerdo se mueven en el margen de imprecisión inherente a la aplicación de una norma general a un caso concreto; algo que, en todo caso, consideramos compatible con la reserva de ley en materia tributaria³⁹⁴. Especialmente en el caso de las grandes empresas, la cuota tributaria se determina en función de toda una pluralidad de elementos y cada uno de ellos presenta cierto grado de indeterminación: “*there is often no single, right amount of tax, but a range of possible answers*”³⁹⁵ (OCDE, 2007f: 8). La habilitación legal no es necesaria para realizar esta labor de determinación, pero sí lo es para que sea aplicable una

³⁹⁴ Véase el epígrafe 3.1.2.1 del tercer capítulo.

³⁹⁵ Cuando analizó los acuerdos que la HMRC alcanzó con cinco grandes empresas, la *National Audit Office* afirmó que “*These large tax settlements are complex and there is no clear answer as to what represents the ‘right’ tax liability. The Department used its judgement to decide how the law applied to the complex facts and, in each case, there was a range of justifiable positions the Department might have taken*” (National Audit Office, Settling large tax disputes. Report by the Comptroller and Auditor General. HC 188, session 2012-13, 14 de junio de 2012, pág. 5).

rebaja en la sanción, o para concretar los efectos procedimentales del acta en materia sancionadora y de revisión, dado el carácter indisponible de la relación tributaria.

Aunque el artículo 155.1 LGT determina que las actas con acuerdo sólo pueden firmarse en una serie de supuestos tasados, está redactado en términos muy generales, hasta el punto que MARTÍN QUERALT ha afirmado que “*en la práctica, bastará [...] la voluntad de acordar y transigir y la observancia de los requisitos formales [...] y materiales*” previstos en la Ley (2007: 466)³⁹⁶. Parte de la doctrina considera que las actas con acuerdo formalizaron una negociación que ya venía produciéndose entre Administración y contribuyentes: para GARCÍA-HERRERA BLANCO y HERRERA MOLINA, las actas con acuerdo “*no permiten ninguna negociación que antes no fuera posible y legítima, sino que se limitan a formalizarla*” (2005: 58). FERREIRO (2003) se pregunta: “*¿quién puede preferir los acuerdos de hecho a los que se llega todos los días en España a acuerdos escritos, públicos, controlados y regulados?*”.

Según GARCÍA-HERRERA BLANCO y HERRERA MOLINA (2005: 58), las actas con acuerdo deben constituirse en el cauce ordinario del procedimiento inspector. Desde luego, estas actas dan respuesta a dos problemas que hemos tratado a lo largo de este trabajo y que tienen carácter masivo: la excesiva litigiosidad tributaria y la imprecisión de las normas tributarias. La aplicación excepcional de un instrumento no es la respuesta lógica ante un problema ordinario y muy extendido. Estos autores señalan que, pese a todo, algunos elementos de la regulación apuntan más bien a un carácter excepcional de este tipo de actas; pero que en gran parte puede paliarse en el desarrollo reglamentario o incluso mediante circulares administrativas (*ibíd.*: 59). En este sentido, es interesante advertir que no se ha adoptado ningún tipo de disposición en el marco del Foro de Grandes Empresas que se refiera a las actas con acuerdo, sino que la introducción de elementos convencionales en el procedimiento inspector transcurre por otras vías, que ya hemos analizado. Si se ha subrayado que la aplicación efectiva de las actas con acuerdo exigen una apuesta decidida por parte de la Administración³⁹⁷, parece que este impulso ha llegado bajo la relación cooperativa: en el marco del Código de Buenas Prácticas Tributarias, el importe de las actas con acuerdo suscritas se ha visto incrementado en un 255 por 100, según datos de la Agencia Tributaria³⁹⁸.

3.2. MECANISMOS DE RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS CON INTERVENCIÓN DE UN TERCERO

El documento de trabajo de la OCDE sobre relación cooperativa destaca la im-

³⁹⁶ Una conclusión similar alcanza ALONSO FERNÁNDEZ (2004: 2156), quien destaca que “en la práctica su ámbito de aplicación [del acta con acuerdo] puede ser bastante más amplio ante la ausencia de control judicial de la liquidación”.

³⁹⁷ El artículo 155.1 LGT deja la iniciativa en manos del inspector; aunque el particular podrá solicitar que se formalice acta con acuerdo, no tiene un derecho a ello, como demuestra que la falta de suscripción de un acta con acuerdo no podrá ser objeto de recurso (155.7 LGT).

³⁹⁸ Acta de la quinta reunión del Pleno del Foro de Grandes Empresas, celebrada el 22 de julio de 2011, pág. 8.

portancia de los mecanismos alternativos de resolución de conflictos para preservar una relación entre las partes basada en la confianza mutua. Aunque en la experiencia española de relación cooperativa no se ha tratado esta cuestión explícitamente, sí ha sido analizada por la doctrina y estuvo en el debate durante la reforma de la Ley General Tributaria que desembocó en la Ley 58/2003, por lo que podemos dedicarle algunas breves líneas, que no se extenderán demasiado pues no queremos profundizar en el análisis comparado ni entrar en cuestiones *de lege ferenda*.

Como en el ámbito de la terminación convencional de los procedimientos, donde el artículo 88 LRJPAC introdujo una norma calificada como programática, el uso de técnicas alternativas al recurso administrativo está previsto en el artículo 107.2 LRJPAC que permitirá (mediante ley) sustituir el recurso de alzada y el potestativo de reposición por otros procedimientos de impugnación, reclamación, conciliación, mediación y arbitraje, ante órganos colegiados o comisiones específicas. Desde luego, la creación de este tipo de mecanismos no supondría problemática alguna, siempre teniendo en cuenta que se trata de un ámbito sujeto a la reserva de ley³⁹⁹.

La OCDE diferencia dos clases de mecanismos: los “adjudicativos”, donde las partes acuerdan que un tercero neutral decidirá sobre la cuestión (como en el arbitraje), y los “basados en el consentimiento”, donde siguen siendo las partes las que deberán alcanzar una solución, y la función del tercero es la facilitar las negociaciones u ofrecer su opinión, no vinculante, sobre las reclamaciones o posiciones de las partes. El equipo de trabajo de la OCDE considera que esta segunda clase de mecanismos de resolución de conflictos, los basados en el consentimiento, es más adecuada en el contexto de la relación cooperativa⁴⁰⁰, puesto que está más alejada de las notas de formalismo y confrontación que caracterizan a los procesos ante los tribunales de justicia (2007f: 24).

Existen tres mecanismos de mecanismos basados en el consentimiento, según la OCDE: mediación, conciliación y evaluación neutral temprana. En la mediación, una parte tercera y neutral interviene en una serie de sesiones estructuradas de negociación que tienen como objetivo ayudar a las partes a focalizarse en la cuestión controvertida. El mediador no expresa su punto de vista sobre dicha cuestión, ni recomienda una solución concreta. La conciliación es parecida; pero el tercero actuará de manera mucho más activa, sugiriendo posibles términos para el acuerdo. Finalmente, la evaluación neutral temprana implica que el tercero (frecuentemente un experto) realiza una valoración preliminar y no vinculante de las posiciones de las partes. Este informe servirá como base para las negociaciones y evita un enconamiento innecesario de las posturas en los primeros momentos de la discusión.

³⁹⁹ De hecho, en nuestro ordenamiento existen procedimientos de naturaleza arbitral, como la tasación pericial contradictoria (FALCÓN, 1995: 6).

⁴⁰⁰ Sin embargo, parte de la doctrina española ha afirmado que el arbitraje (u otros mecanismos adjudicativos) presenta mayores ventajas en el plano del respeto a los principios de legalidad y de indisponibilidad de la obligación tributaria, especialmente cuando es un tercero independiente quien resuelve el conflicto, dentro de los límites establecidos con precisión por la ley (FERNÁNDEZ y RUIZ, 2001: 13).

Tal y como destaca la OCDE, algunos Estados están aplicando este tipo de herramientas; por ejemplo, en Estados Unidos existe un mecanismo de resolución de conflictos entre la Administración y las grandes empresas (“*Fast Track Settlement*”). Existe un organismo específico, la *Office of Appeals* –de carácter especializado e independiente– que facilita la negociación entre las partes. El contribuyente escogerá el rol que debe desempeñar el agente de la *Office of Appeals*, y que podrá estar más cercano a la mediación o a la conciliación. En ambos casos, se trata de un mecanismo voluntario y el obligado puede desistir en cualquier momento. El estudio de la OCDE (2007f: 25) señala algunos resultados de esta experiencia: el 86 por 100 de los casos han terminado por resolución y el tiempo para resolver el recurso pasó de una media de 684 días (bajo el sistema tradicional) a 84.

En España, el Informe para la reforma de la Ley General Tributaria de 2001 se pronunció “*de forma casi unánime, a favor de la introducción de un arbitraje tributario*” (p. 226), aunque no existió el mismo acuerdo en cuanto al tipo de arbitraje que debía implementarse, lo que tal vez explique que la idea no se llegara a consolidar. También señaló, aunque no desarrolló la idea, la necesidad de regular la conciliación judicial o, en su caso, ante los Tribunales Económico-Administrativos (pág. 234); que, según el informe, es una vía muy usada en Derecho comparado (acabamos de señalar la experiencia estadounidense, a la cual la OCDE hace referencia).

También el Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria, de 2003, se pronunció “mayoritariamente” a favor de la introducción de la posibilidad de solicitar, como alternativa al procedimiento económico-administrativo, la celebración de un acto de conciliación que, en caso de desacuerdo entre las partes, daría lugar a un arbitraje ante un órgano unipersonal del tribunal económico-administrativo que corresponda (pág. 98). Según este segundo informe, la conciliación o el arbitraje tendrían los mismos efectos que las actas con acuerdo, con la correspondiente reducción de las sanciones⁴⁰¹.

Siempre dentro de las propuestas, el Anteproyecto de 2010 para la reforma de la Ley 60/2003, de 23 de diciembre, de arbitraje y de regulación del arbitraje institucional en la Administración General del Estado admitía el instituto de la mediación tributaria en sede contencioso-administrativa. Concretamente, el juez podría “imponer” la mediación cuando el juicio se promoviese sobre materias susceptibles de transacción y, en particular, cuando versase sobre estimación de cantidad. La propuesta, finalmente, no fue incluida en el Proyecto de Ley remitido a las Cortes Generales (ANDRÉS AUCEJO, 2010).

⁴⁰¹ En este sentido, ARANA LANDÍN ha considerado posible la aplicación de técnicas alternativas de resolución de conflictos en aquellos ámbitos donde ya se aplican las actas con acuerdo (2008: 39). La estructura del procedimiento de conciliación, por ejemplo, sería similar a la adopción de actas con acuerdo, con dos partes directamente implicadas –el contribuyente y el actuario– y sujeto al control último del inspector jefe. Dada la naturaleza del objeto de los conflictos tributarios, el tercero bajo cuya tutela se realice la conciliación o mediación deberá realizar no sólo una labor de acercamiento entre las partes, sino un control de legalidad; lo cual exige que sea un especialista en la materia.

Capítulo 4

Valoración jurídica de la relación cooperativa en el contexto de un cambio paradigmático

A lo largo de los tres capítulos anteriores hemos analizado de manera sistemática la relación cooperativa y el contexto en que se inserta, identificando los diferentes elementos que definen a aquella y a éste. En parte, la relación cooperativa implica una continuidad con lo anterior: con una intervención más intensa de los obligados tributarios en los procedimientos de aplicación de los tributos o con la configuración (explícita en la Constitución española) de la Administración como una organización al servicio de los ciudadanos. Pero la relación cooperativa, en gran medida, también se basa en determinados elementos que están en auge pero no consolidados: por ejemplo, el buen gobierno y la responsabilidad fiscal corporativa, la gestión de riesgos tributarios o el principio de transparencia.

Tal y como señala SOLER ROCH (2012), la relación cooperativa aparece como un fenómeno novedoso porque rompe el movimiento “pendular” que la relación entre la Administración y los obligados tributarios estaba siguiendo, donde se tendía a reforzar, alternativamente, la posición de una de las partes. La autora observa este fenómeno tanto en las teorías generales sobre la relación jurídico-tributaria como en las modificaciones normativas más recientes (por ejemplo, declaraciones de derechos del obligado tributario por una parte, poderes especiales para combatir la elusión fiscal por otro). La relación cooperativa, sin embargo, no modifica el estatuto de la Administración ni de los particulares. Como ya hemos señalado, el régimen jurídico es un punto de partida que la relación cooperativa no pretende modificar, sino impulsar desde un cambio de actitud de las partes. Precisamente ese es uno de los elementos que explica, como también señala SOLER ROCH, el uso de instrumentos de *soft law* para su implementación (*ibíd.*: 292).

La relación cooperativa aparece como un fenómeno novedoso porque se inserta en una transición de paradigma, hacia un derecho y una Administración postmodernos. Implica la adaptación de la actividad aplicativa del derecho tributario a un nuevo contexto, caracterizado por una evidente pluralización jurídica. Por ejemplo, la relación cooperativa se explica en parte por la adaptación de la Administración tributaria a los fenómenos de autorregulación empresarial; los cuales, en el ámbito transnacional, constituyen un ordenamiento jurídico propio. Principios como los de subsidiariedad o participación, que se consideran definitorios del derecho posmoderno emergente, están claramente presentes en la relación cooperativa.

Precisamente porque se inserta en una transición de paradigma, la relación cooperativa obliga a reflexionar sobre aspectos basilares del Estado y sus instituciones;

entra también en conflicto, aparente o real, con algunos de los principios fundamentales en los que se basa el derecho tributario. Muchas de estas problemáticas han sido advertidas por la doctrina y, en su mayor parte, por los diversos organismos que han impulsado la relación cooperativa. Destaca el documento de la OCDE *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, publicado en 2013.

Así, se ha afirmado que la relación cooperativa establece una diferenciación entre aquellos contribuyentes que acceden a esta forma de relación y aquellos que no acceden a ella. La doctrina ha establecido dos líneas divisorias: por una parte, la que separa aquellos contribuyentes que acceden a la relación cooperativa (en nuestro contexto, grandes empresas que participan en el Foro, o que suscriben el Código de Buenas Prácticas Tributarias) y aquellas que, pudiendo hacerlo, no participan (por ejemplo, una gran empresa que ha decidido no adoptar el Código). La Administración va a tratar de manera diferente a una y otra empresa: ¿es dicha distinción admisible? La segunda línea divisoria separa a los contribuyentes que pueden acceder a la relación cooperativa (grandes empresas) y aquellos que no pueden (personas físicas o pymes). De nuevo, la pregunta que deberemos dilucidar es si dicha distinción es admisible.

En segundo lugar, se advierten peligros derivados de la especial configuración de la relación cooperativa, que puede crear ámbitos donde no exista ningún tipo de control efectivo. En todas las experiencias analizadas hemos advertido una tensión entre el principio de transparencia (hacia el exterior) y el deber de secreto relativo a datos con trascendencia fiscal. Consideramos que esta es una cuestión central de la relación cooperativa, puesto que la existencia de mecanismos de control suficientes es lo que determinará, en última instancia, que esta experiencia constituya un cambio de paradigma hacia una aplicación más participativa del derecho o un simple maquillaje que consolide el creciente poder de las empresas transnacionales y su capacidad para minimizar de manera injustificada su carga tributaria.

Finalmente, y a título de reflexión final, retomaremos la contextualización de la relación cooperativa en una transición de paradigma jurídico, hacia lo que se ha denominado “derecho postmoderno” y hacia un nuevo modelo de Estado, que se presenta como garante último de la producción de una serie de resultados, promoviendo para ello una “gobernanza colaborativa” en el ámbito público. El derecho postmoderno y el nuevo modelo de Estado comparten el impulsar la participación de los diversos agentes sociales a partir de un refuerzo del principio de subsidiariedad.

1. EL LIMITADO ÁMBITO SUBJETIVO DE LA RELACIÓN COOPERATIVA: VALORACIÓN A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE RACIONALIDAD

La Actualización del Plan de Prevención del Fraude de 2008 preveía que la puesta en marcha de la relación cooperativa “*inicialmente*” tendría lugar “*con un número re-*

ducido de grandes empresas seleccionadas en función de la dimensión y complejidad de sus operaciones”. Como en otras experiencias estatales, la implementación se realiza a partir de un “grupo piloto” cuyos componentes se seleccionan por ser representativos⁴⁰². En Países Bajos, la relación cooperativa se ha extendido luego a pequeñas y medianas empresas y se ha estudiado su aplicación a personas físicas (mediante la aplicación de un sistema de borrador de la declaración como el existente en España).

La doctrina neerlandesa ha señalado esta diferencia de trato y señalado algunos aspectos problemáticos. Muchos de ellos pueden reconducirse a la inicial exclusión de las pymes y las personas físicas de la relación cooperativa, aunque también a la distinción que se marca entre los contribuyentes que se adhieren al nuevo modo de relación y aquellos que no lo hacen. La cuestión ha resultado lo suficientemente problemática como para que el estudio de la OCDE sobre la relación cooperativa de 2013 le haya dedicado un análisis específico para justificar la compatibilidad de este modelo con el principio de igualdad ante la ley (2013a: 45-48).

La Administración está obligada, en virtud de los principios constitucionales que regulan su actividad, a no establecer diferencias de trato injustificadas entre los contribuyentes. El punto de partida es la exigencia de igualdad que se sitúa en el vértice de nuestro ordenamiento jurídico, como “valor superior” de acuerdo con el artículo 1.1 CE. A su vez, este principio presenta numerosas manifestaciones en diversos artículos de la Constitución. Por ejemplo, el principio de igualdad ante la ley se reconoce en su vertiente general en el artículo 14 CE y en su vertiente tributaria en el artículo 31.1 CE (el cual resulta indisociable de los principios de generalidad, capacidad, justicia y progresividad, según la STC 193/2004, FJ 3º). Aunque el principio de igualdad ante la ley incluye la igualdad en la aplicación de la norma, la relación cooperativa no se formula en primera instancia en dicho ámbito, sino en el de la potestad de planificación.

La relación cooperativa en España nace, en último término, a partir de la Actualización del Plan de Prevención del Fraude de 2008, que prevé el establecimiento de “nuevos cauces de relación con los grandes contribuyentes” y un “nuevo marco de relación con los intermediarios fiscales”. La potestad de planificación es una manifestación de discrecionalidad administrativa (hablamos de discrecionalidad en sentido estricto) que implica “*libertad de apreciación en cada caso concreto del interés general*” (STS de 17 de octubre de 1979, RJ 1979\3891) y está sujeta, entre otros condicionantes, a la necesidad de priorizar unas necesidades respecto de otras menos urgentes. Opera en ámbitos –como la asignación de recursos⁴⁰³, las decisiones sobre la intensidad y alcance de la actividad de control– que en gran medida están sujetas a un principio de factibilidad: los recursos materiales administrativos son limitados.

⁴⁰² Así se establece en la Nota informativa dictada con motivo de la constitución del Foro de Grandes Empresas, disponible en el portal *web* de la AEAT, en Inicio > Empresas y profesionales > Foro Grandes Empresas > ¿Qué es el Foro?

⁴⁰³ Incluso determinadas disposiciones que afectan a la aplicación de la norma son fruto de decisiones insertas en la potestad administrativa de planificación.

Obviamente, toda potestad discrecional puede valorarse a la luz de los principios generales del Derecho, que se convierten en manifestación del mínimo común denominador del principio de juridicidad⁴⁰⁴; pero el principio de igualdad ante la ley, en sí mismo, no puede ser el parámetro de constitucionalidad de la relación cooperativa en este aspecto. FERNÁNDEZ CABALLAL afirma que la planificación (se refiere a la urbanística) “*es ante todo desigualdad, pero una desigualdad que ha de ser justificada [...] para hacer efectivo el valor superior de igualdad que proclama nuestro Estado de Derecho*” (2001: 1010). Volvemos así, a fin de cuentas, al valor de igualdad del 1.1 CE; pero la actuación administrativa se valorará a la luz de la interdicción de arbitrariedad del artículo 9.3 CE, que opera mediante un juicio de racionalidad (THURY CORNEJO, 1999). Del mismo modo, en el ámbito de la concertación informal administrativa, AGUDO GONZÁLEZ considera que los parámetros de referencia para el control de la actuación de la Administración son el deber de objetividad del artículo 103.1 CE y el principio de interdicción de la arbitrariedad del artículo 9.3 CE (2013: 161). El propio estudio de la OCDE sobre “*co-operative compliance*” considera que la cuestión central es si la diferencia de trato puede justificarse como una “respuesta racional” a las diferencias existentes entre distintos supuestos (2013a: 46).

La jurisprudencia del Tribunal Supremo afirma que la discrecionalidad no da una libertad de apreciación absoluta, sino subordinada a un proceso de razonamiento basado en los antecedentes del caso (por todas, STS de 13 de julio de 1984, RJ 1984\4673). Cabrá, en su caso, oponerse a la arbitrariedad administrativa mediante técnicas de control de la discrecionalidad, como un examen de proporcionalidad (STSJ de la Comunidad Valenciana de 25 de mayo de 2005, RCA 2122/2004).

1.1. LOS COMPROMISOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN EL MARCO DE LA RELACIÓN COOPERATIVA

La Administración tributaria suscribe una serie de compromisos en el ámbito de la relación cooperativa que son ejercicio de su potestad (discrecional) de planificación; potestad que no puede ejercer en un modo arbitrario. Como garantía de ello, el artículo 54.1.f) LRJPAC exige que los actos dictados en el ejercicio de potestades discrecionales sean motivados e incluyan una referencia, aunque sucinta, de hechos y fundamentos de derecho. La Ley 29/1998, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), afirma que los tribunales podrán conocer en todo caso de una serie de elementos (protección de derechos fundamentales, elementos reglados y determinación de indemnizaciones) cualquiera que sea la naturaleza del acto [art. 2.a) LJCA], mientras que el artículo 71.2 LJCA afirma que los órganos jurisdiccionales no podrán determinar el contenido discrecional de los actos anulados. Esta es la arquitectura general del con-

⁴⁰⁴ Según la STS de 21 de enero de 1997 (RJ 1997\1865), el reconocimiento de potestades de esta naturaleza (como el *ius variandi*) “se justifica en las exigencias del interés público [...] y siempre con observancia de los principios contenidos en el artículo 103 de la Constitución”, entre los que se encuentra el “sometimiento pleno a la Ley y al Derecho”.

trol judicial de la discrecionalidad administrativa.

Según la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero de 1997 (RA 9269/1991) el control jurisdiccional estará facultado para verificar la realidad de los hechos base y la coherencia lógica de la decisión con tales hechos; así como la existencia, en su caso, de desviaciones injustificadas de los criterios generales del Plan. La sentencia se refiere a una modificación del planeamiento urbanístico, pero encontramos las mismas ideas en el derecho tributario, por ejemplo en relación a la planificación de las actuaciones inspectoras. La Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de octubre de 2004 (RC 6112/1999) señala la importancia de los planes de inspección para evitar la arbitrariedad administrativa, y ello a partir del Reglamento General de Inspección de 1986⁴⁰⁵, cuya exposición de motivos declaraba que *“la planificación de las actuaciones inspectoras se concibe como criterio básico en el ejercicio de las funciones propias de la Inspección de los Tributos”*, creando un límite a una discrecionalidad entonces casi absoluta. La STSJ de la Comunidad Valenciana de 25 de mayo de 2005 (RCA 2122/2004) afirma que es exigible que *“la actuación administrativa acredite que se basa en unos fundamentos acordes al Derecho y persigue unos fines de interés general”*.

El Código de Buenas Prácticas Tributarias es un ejemplo de desarrollo concreto de un plan (el Plan de Prevención del Fraude): la Administración plasma por escrito el compromiso de asignar los medios necesarios para proporcionar una serie de medios a las empresas que también lo suscriban y, por tanto, se comprometan a reducir su perfil de riesgo fiscal. En este sentido, es relevante subrayar cuáles son los criterios y objetivos fundamentales de la relación cooperativa, según la Actualización del Plan de 2008. Las medidas concretas se insertan en el bloque titulado “Fomento del cumplimiento voluntario”, que se relaciona con principios de eficacia, seguridad jurídica y servicio al contribuyente. Esta idea es fundamental para valorar la conformidad de la relación cooperativa con el ordenamiento jurídico, por lo que volveremos a ella.

En virtud del principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, la Administración no podrá establecer diferencias de trato entre contribuyentes que no estén justificadas o no sean razonables. Si lo arbitrario se define como lo contrario a la razón, el juicio de racionalidad alude a la constitucionalidad o legalidad de los motivos o razones que se alegan para justificar una desigualdad o trato diferenciado (se vincula la prohibición de arbitrariedad con el principio de igualdad⁴⁰⁶). En sentido específico, es arbitraria la decisión administrativa que carece de justificación objetiva y razonable; la decisión incongruente con la realidad a que debe aplicarse o con las reglas

⁴⁰⁵ Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (BOE núm. 115, de 14 de mayo).

⁴⁰⁶ La doctrina del Tribunal Constitucional sobre el principio de igualdad exige que se dispense el mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas comparables, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad perseguida, resulte artificiosa o injustificada por no venir fundada en criterios objetivos y razonables; o bien resulte desproporcionada en relación con dicha justificación, produciendo efectos excesivamente gravosos (por todas, véase la STC 295/2006, de 11 de octubre, FJ 5º).

del raciocinio humano.

La doctrina neerlandesa señala que puede ser contrario al principio de igualdad no ofrecer a las empresas que no se adhieran a la relación cooperativa mecanismos rápidos de consulta (RUSSO, 2010: 183). No coincidimos con esta interpretación porque la posibilidad de resolver asuntos de manera rápida está, como decimos, ligada a compromisos de las empresas, como la no utilización de mecanismos de planificación fiscal agresiva o una actuación basada en los principios de apertura y transparencia en el marco de los instrumentos previstos en cada caso. Los motivos en que se basa la diferenciación están orientados a alcanzar un determinado objetivo que es plenamente legítimo: promover el cumplimiento voluntario, algo que se relaciona con los principios de eficacia (103.1 CE) y de eficiencia y servicio al ciudadano (art. 3.3 LRJPAC). La diferenciación entre contribuyentes cooperativos y no cooperativos resulta razonable desde esta perspectiva. Sí será necesario que no se califique de alto riesgo a una empresa por el mero hecho de no adoptar un marco de control interno (ya que se trata, en todo caso, de un mecanismo voluntario). También es importante que los criterios por los cuales una empresa podrá participar en un régimen de relación cooperativa sean objetivos y transparentes (OCDE, 2013a: 47).

El aspecto más problemático es la limitación directa⁴⁰⁷ y expresa de la relación cooperativa al grupo de empresas de mayor tamaño. Ahora bien, cada grupo de contribuyentes enfrenta unas dificultades diferentes y, en consecuencia, precisa mecanismos de distinta naturaleza. Sobre esta idea básica analizaremos la racionalidad de las medidas adoptadas. El hecho de que cada contribuyente pueda (en determinados supuestos) recibir un trato diferente enlaza con una idea material de igualdad entre un obligado tributario y otro, o entre un grupo y otro diferente. Si las situaciones de partida son distintas, no podremos descartar que la diferenciación sea razonable.

La ley reconoce el derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias [art. 34.1.a) LGT] y los artículos 85 a 91 LGT regulan una serie de mecanismos a tales efectos. La relación cooperativa, en principio, no afecta negativamente a estos derechos, sino que establece diferentes especialidades para fomentar su efectividad. Desde este punto de vista, y con carácter general, consideramos que las grandes empresas y el resto de contribuyentes no se encuentran en una situación comparable en lo que respecta a la aplicación de los mecanismos de información y asistencia, por lo que no podría considerarse que la decisión administrativa sea arbitraria (o que exista una violación del principio de igualdad). La especial complejidad de las actividades y operaciones de las grandes empresas puede hacer necesarios mecanismos de con-

⁴⁰⁷ La doctrina señala también que la creación de un marco de control implica una inversión económica considerable, por lo que podría quedar fuera del alcance de empresas de menor tamaño (estaríamos ante una limitación indirecta). Ahora bien, hay que tener en cuenta que el marco de control interno exigible debe determinarse en función de una serie de elementos muy relacionados con el tamaño y la complejidad de la empresa, por lo que esto no tendría, en principio, que suponer un problema.

sulta específicos que no sirven a otros contribuyentes.

En este sentido, la OCDE ha señalado que la complejidad y la escala de los asuntos de una gran empresa transnacional exige un enfoque organizativo diferente al que es adecuado para gestionar el cumplimiento tributario de las pymes, con las cuales no es posible, además, una relación individualizada (2013a: 47). El Informe Varney afirma que las empresas de gran tamaño y complejidad tienen que resolver una serie de asuntos que pueden carecer de importancia para otras empresas. Añade que los principios que inspiran los mecanismos creados, sin embargo, son aplicables por igual a todos los contribuyentes, aunque en “*una escala potencialmente diferente*” (2006, 10). Hemos hecho referencia a ello al identificar el sustrato de los mecanismos establecidos (el derecho a recibir información y asistencia, que debe garantizarse a todos los contribuyentes) y diferenciarlo de su aplicación específica.

De hecho, otras categorías de contribuyentes pueden hacer uso de mecanismos que no están al alcance de las grandes empresas (gracias, entre otros, al carácter más sencillo de sus declaraciones o autoliquidaciones). Es el caso de ciertos servicios de asistencia (informática, telefónica o presencial) para la elaboración de determinadas autoliquidaciones; también es el caso del borrador en la declaración del IRPF (en el que la Actualización del Plan de Prevención del Fraude pretende incidir). La Administración tributaria neerlandesa se encuentra en pleno proceso de implantación de este borrador, que –precisamente– presentó en su Plan 2008-2012 como la aplicación de la “supervisión horizontal” a los contribuyentes que sean personas físicas.

A fortiori, las diferencias de trato en el ámbito de la actividad de información y asistencia resultan proporcionadas con el objetivo que se pretende y con las características de cada contribuyente. Los mecanismos procedimentales que pueden emplear las grandes empresas establecen determinadas cargas a las entidades que quieran aprovechar las ventajas que reconocen. Por ejemplo, las consultas del epígrafe 2.3 del Código de Buenas Prácticas Tributarias exigen que el contribuyente describa con detalle la operación que planea realizar y explique su opinión sobre los criterios administrativos aplicables. Es más, hemos visto que en su regulación en detalle, que se recoge en el documento de conclusiones del Grupo de Trabajo sobre Relación Cooperativa, este mecanismo de consulta está acompañado por otro equivalente, que permite a la Administración tributaria solicitar determinada información a las empresas.

Además de la actividad de información y asistencia, el Código de Buenas Prácticas contiene una serie de disposiciones que complementan la regulación normativa de los procedimientos de aplicación de los tributos. En este ámbito, se reconocen cuasi derechos que van más allá de lo que prevé la normativa, como la comunicación de una cuantificación provisional de la liquidación en el trámite de audiencia previo a las actas de inspección [epígrafe 3.2.(2)] y la consiguiente valoración expresa de las alegaciones del contribuyente [epígrafe 3.2(3)]; o, también, la posibilidad de presentar un anexo explicativo junto con las declaraciones tributarias y la expectativa de que la Administra-

ción lo tendrá en cuenta al valorar la existencia de diligencia, dolo o culpa (epígrafe 2.4 del Código).

Hasta ahora hemos afirmado que *con carácter general* las grandes empresas y el resto de contribuyentes no se encuentran en una situación comparable. Pero en determinadas situaciones sí existe una igualdad de circunstancias. Las reglas que establece en el ámbito del procedimiento inspector (en su sección tercera), no buscan dar una certeza temprana sobre la aplicación de la normativa a un caso concreto (donde las diferencias fácticas entre contribuyentes tienen un mayor impacto y relevancia), sino reducir la litigiosidad y evitar los conflictos, que en principio es un problema transversal en la aplicación del sistema jurídico tributario.

Un primer parámetro de control sobre estos mecanismos es el respeto al marco legal, que está llamado a garantizar la igualdad de los contribuyentes. La adopción del Código de Buenas Prácticas Tributarias no pone en riesgo el respecto a la legalidad. Como hemos afirmado en varias ocasiones, la relación cooperativa parte del respecto a la normativa vigente y, desde ese punto de partida, establecen disposiciones complementarias (normalmente, como es el caso, disposiciones de *soft law*) que tienen como objetivo mejorar la aplicación del ordenamiento tributario. Como acabamos de señalar, se reconocen una serie de cuasi derechos para potenciar la transparencia y la contradicción en el marco de los procedimientos de aplicación de los tributos.

De nuevo, la cuestión se inserta en la potestad de planificación administrativa y debe analizarse a la luz del principio de interdicción de la arbitrariedad, donde se sumen consideraciones en torno al principio de igualdad pero también al de factibilidad, en relación con los medios materiales de que dispone la Administración tributaria.

En cuanto a la igualdad en las situaciones fácticas, es cierto que la complejidad de las actividades económicas de las grandes empresas está presente también en los procedimientos de control tributario. Por ejemplo, en operaciones más complejas la documentación que potencialmente se puede requerir es mayor, y será necesario un mayor esfuerzo de delimitación (lo cual justificaría el epígrafe 3.3 del Código, donde la Agencia tributaria se compromete a delimitar lo más posible el objeto de los requerimientos y declaraciones informativas). La misma tensión existe en otras disposiciones que hemos citado, que son especialmente necesarias ante operaciones muy complejas; pero de las que, pese a todo, debería poder beneficiarse todo contribuyente.

Sin embargo, como venimos sosteniendo, la discrecionalidad administrativa en este ámbito implica una gestión de los recursos existentes para intentar emplearlos de la manera más efectiva posible. ROMANÍ SANCHO destaca que en principio son las grandes empresas las que tienen unas características que permiten el establecimiento de una relación cooperativa en toda su extensión, mientras que esto no es así en el caso de las grandes fortunas (que “*no presentan un perfil adecuado*”) ni el resto de contribuyentes, con quienes no es viable “*una relación tan estrecha*” (2010: 282). Añade este autor, y esto es un dato clave, que la relación cooperativa con grandes empresas es posible

porque “*está encomendada a unidades especiales, con personal escogido y medios adecuados*”: la relación cooperativa está muy relacionada con la existencia de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes y su estructura particular: la existencia de unidades específicas, con un elevado grado de cualificación, que trabajan de manera especializada con determinados sectores de actividad económica. Trasladar este modelo a las pymes no sería en absoluto sencillo: según ROMANÍ SANCHO, reconducir toda una Administración tributaria hacia el nuevo paradigma sería una tarea cualitativamente distinta (2010: 285).

Esto implica que la extensión de los principios fundamentales de la relación cooperativa a otros grupos de contribuyentes es un desiderátum que debe buscarse en la medida de lo posible; pero la configuración actual no es discriminatoria ni arbitraria, puesto que obedece a los condicionantes que impone la realidad en que opera la Administración tributaria y los medios de que dispone. Las disposiciones de la sección tercera del Código de Buenas Prácticas Tributarias, reiteramos, están orientadas a una reducción de la litigiosidad mediante, como afirma el epígrafe 3.2(6), un impulso los acuerdos y las conformidades en el procedimiento inspector. Pero esto no es sencillo, porque implica un cambio de mentalidad y una formación específica del personal administrativo (OCDE, 2008a: 43) en técnicas de resolución de conflictos y otras materias; o la implementación de mecanismos específicos de control interno para evitar que los acuerdos informales resulten ser contrarios a la normativa o a los intereses generales⁴⁰⁸.

La extensión de la relación cooperativa a las pymes podría realizarse a través de las asociaciones profesionales representativas, como está haciendo en la actualidad la Administración neerlandesa. En Países Bajos, además de los acuerdos individuales de cumplimiento y acuerdos con los intermediarios fiscales, existen (aunque están menos desarrollados) “acuerdos sectoriales” que instrumentan formas de cooperación con organizaciones sectoriales basadas en la confianza mutua, la comprensión y la transparencia. Un ejemplo es el acuerdo con el sector del transporte fluvial, disponible en Internet⁴⁰⁹. Dicho acuerdo establece un mecanismo de consulta equivalente al que existe en el marco de los acuerdos individuales de cumplimiento. Los asuntos potencialmente conflictivos se tratan entre la Administración y la asociación profesional; las partes se comprometen a trasladar las conclusiones a las empresas individualmente consideradas (que, como hemos afirmado, en su mayor parte son pymes). En España existe una batería de “acuerdos de entendimiento” con una serie de entidades para la lucha contra el fraude fiscal (los hemos analizado en el epígrafe 2.1 del segundo capítulo). Si la valoración que las partes hacen de esta relación es positiva, podría analizarse la ampliación de su ámbito (o la firma de acuerdos paralelos) que introdujeran algunas de las principales medidas del Código de Buenas Prácticas Tributarias.

⁴⁰⁸ Véase el epígrafe 2.2.1 del cuarto capítulo.

⁴⁰⁹ “Convenant Binnenvaart”, disponible en el portal web de la Administración tributaria neerlandesa: http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/convenant_binnenvaart_al8271z1ed.pdf (en neerlandés).

Por su parte, consideramos interesante la idea de que el borrador de declaración en el IRPF es una forma de aplicar los principios de la relación cooperativa a los contribuyentes que son personas físicas. En efecto, la Administración, en lugar de emplear la información que obtiene de terceros para detectar las rentas no declaradas, comunica tal información al contribuyente para facilitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; y lo hace –otra característica que hemos observado en la relación cooperativa– antes de que tales obligaciones sean exigibles, proporcionando certeza en un tiempo breve. Para la Administración tributaria neerlandesa, se trata de un mecanismo basado en la transparencia porque la Administración explicita ante el contribuyente la información de que dispone; y considera que el contribuyente actuará también de manera transparente y responsable. Además de ello, racionaliza las cargas formales al no obligar al sujeto pasivo a proporcionar datos que ya obran en poder de la Administración: la OCDE califica el borrador como una de las iniciativas más relevantes en este sentido (2008d: 37). Por último, el borrador proporciona seguridad jurídica y agiliza los trámites para la gestión del impuesto (BELASTINGDIENST, 2008a: 14).

Por el contrario, el uso tradicional de los datos tributarios produce una serie de inconvenientes que son los asociados a la “relación básica”. Aunque el cruce de datos *a posteriori* es muy eficaz para detectar rentas no declaradas, la OCDE señala que exige una revisión individual de las contradicciones que se encuentren, provocando demoras en la resolución de los procedimientos y un incremento de la litigiosidad (2008e: 6).

De un estudio de la OCDE sobre las experiencias danesa y sueca se extrae la importancia de que se establezca una relación cooperativa, también, entre la Administración y los obligados a proporcionar información con trascendencia tributaria. El estudio se refiere a una “*relación basada en la confianza y la cooperación*” entre estas partes (OCDE, 2008e: 23), que en gran medida se manifiesta en la forma en que la Administración reacciona al detectar información errónea. Se comunica a la entidad, de manera que pueda revisar tanto la información proporcionada como, en su caso, sus sistemas internos; todo ello con el objetivo de evitar dichos problemas en un futuro.

Los países escandinavos fueron los primeros en introducir el borrador, con Dinamarca a la cabeza; donde, con datos de 2009, se envió al 100% de los contribuyentes y en un 84% de los casos se incluía toda la información relevante (OCDE, 2011b: 188-189). España se encuentra entre los países que aplican este sistema de manera masiva y “con éxito” (*ibíd.*: 192-194). En 2009, España envió 13.874.096 borradores (71,3% de los contribuyentes). Se añade el dato de que 7.744.661 fueron confirmados, lo cual constituye un 39,5% de los contribuyentes (OCDE, 2011b: 281). En 2010, según datos de la Agencia Tributaria, se enviaron 14.455.615 borradores, lo cual es una señal de consolidación (el dato se extrae de la Memoria de la AEAT de 2010, pág. 34).

Como en la relación cooperativa con las grandes empresas, la mejora del sistema de borrador exigiría, ante todo, un fortalecimiento de los medios materiales empleados; aunque, al tratarse de procedimientos masivos, se trata de un asunto más complejo.

Existen además límites establecidos en la propia Ley, según la cual el borrador sólo se proporcionará a los contribuyentes cuyas rentas provengan de determinadas fuentes (art. 98.1 LIRPF) y no se encuentren en determinadas situaciones (98.2 LIRPF). Entre ellas se encuentran las rentas de fuente extranjera, cuya existencia supone uno de los principales límites a la aplicación de este sistema, según la OCDE⁴¹⁰.

El borrador se emite “a efectos meramente informativos”, tal y como señala la propia LGT; y no exime al contribuyente de cumplir su deber de autoliquidar, incluso aunque la Administración no llegue a remitir el borrador solicitado (98.3 LIRPF). Los Estados que han implantado el borrador insisten en este aspecto: es un deber del contribuyente comprobar que los datos que obran en el borrador son correctos y están completos; y la actuación administrativa –al proporcionar el borrador– no influye en la responsabilidad del contribuyente si los datos declarados no fueran correctos. Si establecemos un paralelismo con los mecanismos que se aplican a las grandes empresas, veremos que la respuesta administrativa a las consultas informales sólo despliega sus efectos (comenzando por la exclusión de responsabilidad tributaria) si el contribuyente ha sido transparente en relación a los elementos de hecho, cuya comunicación es por tanto responsabilidad del obligado tributario. Cuestión diferente es la que se refiere a los criterios administrativos aplicados al confeccionar el borrador, aunque probablemente los supuestos conflictivos son aquellos donde, precisamente, la ley no habilita a la Administración a proporcionar el borrador de declaración. En cualquier caso, y siempre en relación a la interpretación del derecho aplicable, las reflexiones en relación a los efectos de las consultas informales son trasladables a los mecanismos de asistencia a las personas físicas a que hacen referencia los artículos 77 y 78 RAT (aunque en algunos casos, especialmente en los de asistencia telefónica, será difícil probar la comunicación de un criterio administrativo determinado). El artículo 179.2.d) LGT excluye la responsabilidad en materia de infracciones tributarias cuando se haya actuado de acuerdo con el criterio administrativo aplicable en un determinado supuesto.

Los planes de la Agencia Tributaria contienen otras medidas específicamente dirigidas a los pequeños contribuyentes. La Actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal de 2008 (también en el epígrafe relativo a medidas de fomento del cumplimiento voluntario) preveía la creación de un procedimiento específico para la subsanación de omisiones, incoherencias y errores evidentes en las declaraciones del IRPF cuyo resultado sea a devolver. Sería la Administración la que propondría una rectifica-

⁴¹⁰ Señala la OCDE que la información sobre rentas de fuente extranjera muchas veces no está disponible antes de la exigibilidad de la deuda tributaria, si es que llegan a estarlo en algún momento (2008e: 23). La Directiva 2011/16/UE establece que a partir del 1 de enero de 2014 regirá un sistema de comunicación automática de información sobre determinadas fuentes de renta (las previstas en su artículo 8, un elenco que será revisable a partir del informe que presentará la Comisión antes del 1 de julio de 2017). Sin embargo, el artículo 8.6 prevé que la comunicación se efectuará “como mínimo una vez al año, y a más tardar seis meses después del final del ejercicio presupuestario del Estado miembro durante el cual se recabó la información”, lo cual no garantiza que la Agencia tributaria española pueda incluir esta información en los borradores correspondientes y más aún si se tiene en cuenta el tiempo necesario para procesar la información recibida.

ción y el contribuyente podría prestar su conformidad (con exclusión de sanción) o rechazar la rectificación administrativa, “*sin merma alguna de sus derechos*”. Hasta donde alcanza nuestro conocimiento, tal procedimiento no ha sido implantado todavía.

El objetivo es evitar que la resolución de cuestiones que tenderán a ser relativamente simples se demore de manera excesiva. El problema en estos casos es que la detección de estos errores, aunque sean menores, implicará el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección; pero no existe plazo expreso para estas actuaciones. Hasta cierto punto, el objetivo del control temprano que proponemos en el epígrafe 2.3.3 del tercer capítulo es similar: evitar que la obtención de certeza sobre la deuda tributaria del contribuyente afectado se demore más de lo estrictamente necesario.

Por último, el epígrafe 2.1.3 del Plan Integral de Prevención y Corrección del Fraude Fiscal, Laboral y a la Seguridad Social de 2010 preveía la modernización del programa INFORMA, “*instrumento que permite a los ciudadanos resolver dudas y conocer criterios administrativos aplicables a sus obligaciones tributarias a través de la página web de la Agencia*” y, en un momento posterior, abrir paulatinamente un cauce para que todo contribuyente pueda plantear, por Internet, las dudas más frecuentes acerca de las normas tributarias y su aplicación; y recibir las respuestas por la misma vía. Aunque el Plan de 2010 no va más allá de plantear un esbozo, se podría estar planteando la posibilidad de crear un mecanismo similar a las consultas derivadas del epígrafe 2.3 del Código de Buenas Prácticas Tributarias; aunque parece que se está pensando en un análisis con un menor nivel de detalle.

A la luz de todo lo anterior, podemos alcanzar las siguientes conclusiones:

Es totalmente razonable, y no debe considerarse una violación del principio de igualdad, que la Administración establezca determinadas ventajas (dentro del respeto al principio de legalidad) para aquellas grandes empresas que actúen en el ámbito tributario de acuerdo a los principios que informan la relación cooperativa, mientras los niega a aquellas que adoptan conductas de alto riesgo tributario.

La actividad administrativa de información y asistencia regulada en los artículos 85 a 91 LGT debe adaptarse a las circunstancias y necesidades de cada contribuyente y también queda condicionada por los medios materiales de que dispone la Administración tributaria (principio de factibilidad). Desde esta doble perspectiva, el establecimiento de mecanismos específicos para las grandes empresas (que, además, van acompañados de determinadas cargas que las empresas tienen que asumir) no establecen una diferencia de trato arbitraria.

Tampoco es contrario al principio de interdicción de la arbitrariedad el establecimiento de reglas de *soft law* que completan la regulación del procedimiento inspector. Estas disposiciones están dirigidas a fomentar el contraste de pareceres en el marco de dicho procedimiento, como forma de reducción de los conflictos. El objetivo es legítimo

(es acorde con el principio administrativo de eficacia) y su extensión al resto de contribuyentes implicaría una inversión en formación de recursos humanos que puede no estar al alcance de la Administración en las circunstancias actuales.

Un problema diferente (que no se enmarca ya en el ámbito de la planificación administrativa, sino de la aplicación de la norma al caso concreto) es que podría producirse una violación del principio de igualdad en aquellos ámbitos donde la relación cooperativa potencia un ejercicio compartido del margen de apreciación administrativo. En este ámbito, los parámetros de control serán, con carácter general, los que hemos señalado en el epígrafe 3.1.1 del capítulo tercero (competencia, orientación de las potestades a un fin específico, respeto del marco normativo y, especialmente, de los derechos de los particulares). La problemática relativa al control se analiza en el epígrafe 2 *infra*.

1.2. EL FORO DE GRANDES EMPRESAS Y EL PRINCIPIO DE IGUALDAD

También la existencia del Foro de Grandes Empresas tiene un carácter problemático desde la perspectiva del principio de igualdad, ya que los intereses representados en el Foro tienen un carácter claramente parcial. Esto vincula el modelo con lo que SÁNCHEZ MORÓN denomina “participación selectiva de los agentes sociales” y que en parte se refiere a los supuestos donde los gobiernos precisan la colaboración empresarial para llevar a cabo sus propias políticas. Como señala el autor, esto es especialmente peligroso en el caso de pequeños o medianos municipios, que pueden quedar condicionados por intereses empresariales, como sucede en la política urbanística; con resultados contrarios a la ética pública, cuando no a la legalidad (2008: 229). En el caso del Foro de Grandes Empresas existe un mayor equilibrio entre las partes, pero existe el riesgo de que la influencia de las grandes empresas en la adopción de determinadas líneas estratégicas implique una desviación del interés general y nos movamos hacia un “modelo de democracia neocorporativo” (SÁNCHEZ MORÓN, 2008: 228) y que es fruto de la participación preferente de agentes sociales específicos con carácter estable.

Por otra parte, es difícil generalizar este modelo a otros sectores, aunque podría realizarse a través de entidades representativas, como de hecho sucede en el Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios. Podrían buscarse contactos más estrechos con las asociaciones profesionales, sindicatos u otros en relación al diseño de las reformas del ordenamiento tributario. Ya existe una colaboración con este tipo de organizaciones en el marco de la lucha contra el fraude, a través de los acuerdos de entendimiento que hemos analizado previamente.

Somos conscientes de que, en cuanto a la producción normativa, la tendencia es absolutamente la contraria. Ante la reforma sistemática de la legislación a través de reales decretos-leyes, excluyendo incluso la reflexión parlamentaria, parece irónico proponer una mayor participación de todos los grupos sociales en la elaboración normativa. Pero no por ello debemos dejar de señalar esta necesidad, porque existe el riesgo de que la relación cooperativa no se convierta en una forma de fortalecer la aplicación del or-

denamiento tributario y la conciencia fiscal de la ciudadanía, sino que derive en un reforzamiento de la posición de poder de los grandes agentes económicos.

Retomando la idea de que la relación cooperativa no puede aplicarse del mismo modo a cada colectivo, puede ser interesante explorar otras vías de alcanzar el mismo objetivo. El Foro de Grandes Empresas es una respuesta ante la crisis de la democracia representativa que se inserta en lo que hemos denominado justicia procedimental y que, a grandes rasgos, se refiere a las formas mediante las que se alcanza una decisión. Incluye, entre otros elementos, la transparencia y la capacidad de los ciudadanos para controlar los procesos de decisión. Pues bien, a partir de esto, y dada la estrecha relación entre las vertientes del ingreso y del gasto en materia financiera, consideramos que cuanto menos debería analizarse con seriedad la introducción de los presupuestos participativos con carácter generalizado. SINTOMER –uno de los autores que han analizado los presupuestos participativos en Europa– afirma que entre sus objetivos políticos se encuentran el refuerzo de la legitimación del sistema político y la mejora de la cultura cívica⁴¹¹. Este autor señala las diferencias entre las experiencias latinoamericanas y las europeas; nos parece que los elementos de este segundo modelo son muy similares a los que caracterizan la relación cooperativa. Según SINTOMER, estamos ante mecanismos contruidos desde arriba y que no son estrictamente de democracia directa sino de “democracia de proximidad”. Esto es, la clase política mantiene, en lo esencial, el monopolio de la toma de decisión (la intervención ciudadana no es vinculante, o afecta a una parte reducida del presupuesto total) pero “*valoriza el diálogo, el ciudadano activo, y así constituye una ruptura con las tradiciones elitistas y el estatismo tradicional*” (2007: 216).

2. POSIBLES MECANISMOS DE CONTROL SOBRE LA RELACIÓN COOPERATIVA

A raíz de la crisis económico-financiera de 2008, se ha generado un importante debate en los medios de comunicación (también presente dentro de nuestras fronteras) sobre la tributación de las empresas transnacionales (HURK, 2013). La opinión pública ha prestado una atención “sin precedentes” a estos asuntos. Esto provoca, entre otras cosas, que los aspectos tributarios y de reputación ganen importancia en el gobierno corporativo (OCDE, 2013a: 44).

Como acabamos de analizar, la Administración, en el ámbito de la relación cooperativa, está haciendo un uso intensivo de sus ámbitos de discrecionalidad, tanto en relación a la planificación (en virtud de la idea de receptividad) como en la aplicación del ordenamiento (donde incluye la participación de los contribuyentes). Ante tal uso intensivo, se hace más necesario que nunca que se respeten escrupulosamente los principios que rigen su actividad; existe un riesgo de fracaso si no se consigue garantizar

⁴¹¹ En este sentido, FELD y FREY señalan que los mecanismos de democracia directa disminuyen los niveles de fraude fiscal (2002: 90).

certeza, coherencia y predictibilidad en relación a los principios legales. Estas tensiones fundamentales se complican por la existencia de un gran número de interacciones de carácter complejo y diverso (JOB *et al*, 2007: 93-94). Deben articularse mecanismos de control donde el principio de transparencia administrativa tiene un papel básico.

Así, si la transparencia *ad intra* (entre las partes de la relación cooperativa) es fundamental para que este modelo de relación pueda llevarse a la práctica, la transparencia *ad extra* lo es para que pueda ejercerse un control adecuado. GRIBNAU (2008) la considera necesaria para evitar que la relación cooperativa se perciba como un sistema llamado a meramente encubrir la falta de control administrativo, lo que haría que perdiera toda su legitimidad; o que se aprovechan fraudulentamente algunos de sus elementos, reduciendo la carga de gravamen efectiva además de las cargas formales, a expensas de otros contribuyentes.

De hecho, en el caso británico, se han producido denuncias de trato de favor que fueron objeto de una investigación parlamentaria, sistemáticamente obstaculizada por la invocación administrativa de su deber de confidencialidad⁴¹². El informe final de la *National Audit Office* sobre estas cuestiones, *Settling large tax disputes*⁴¹³, consideró que los acuerdos eran “razonables” comparados con el resultado que podría haberse obtenido si los asuntos se hubieran resuelto en vía judicial. Sin embargo, detectó prácticas censurables desde un punto de vista procedimental⁴¹⁴. En un ámbito diferente, en septiembre de 2013, la Comisión Europea anunció que estaba investigando los acuerdos entre las Administraciones de tres países (Irlanda, Luxemburgo y Países Bajos) y las grandes corporaciones, porque considera que podrían estar causando una distorsión de la competencia⁴¹⁵.

El hecho de que los dos grandes modelos de relación cooperativa que adoptamos al plantear nuestra investigación estén o hayan estado bajo sospecha muestra que resulta imprescindible maximizar la transparencia de la relación cooperativa y analizar posibles mecanismos de control. Como ha afirmado SAINZ MORENO, “*la eliminación de actuaciones secretas o reservadas que carezcan de justificación es una medida que contribuye a la lucha contra el aprovechamiento ilegal*” de informaciones privilegiadas, de “*zonas de secreto y de reserva a las que unos acceden y otros no*” (2004: 174). No sólo la creación de estos espacios de confidencialidad es contraria al principio de transparencia que está en la base de la relación cooperativa, sino que además es contraria al mis-

⁴¹² Las conclusiones parlamentarias se recogen en el documento de la House of Commons – Committee of Public Accounts. *HM Revenue & Customs 2010-11 Accounts: tax disputes. Sixty-first Report of Session 2010-12*, de 14 de diciembre de 2011.

⁴¹³ National Audit Office, *Settling large tax disputes*. Report by the Comptroller and Auditor General. HC 188, session 2012-13, 14 de junio de 2012.

⁴¹⁴ Para una breve descripción de los mecanismos consensuales de resolución de controversias en el ordenamiento tributario británico, véase ROMERO FLOR (2013: 47-50).

⁴¹⁵ SMITH, J.; STEINGLASS, M.; HOULDER, V., «Looking into sweetheart tax deals», *Financial Times*, 11 de septiembre de 2013 <http://www.ft.com/intl/cms/s/0/43090400-1af1-11e3-a605-00144feab7de.html#axzz2kjGyUixC> [acceso el 15 de noviembre de 2013].

mísimo objetivo de esta: reforzar el cumplimiento voluntario. ESTÉVEZ y ESPER lo afirman con la mayor claridad: “*si se percibe continuamente que las administraciones actúan clandestinamente [...] terminan por alimentar una cultura de la desconfianza, donde no [...] hay respeto por los códigos pactados*”; además, los ciudadanos perciben el castigo con injusticia y “*surge la noción de la arbitrariedad de la sanción y la impunidad de los privilegiados*” (2009: 70-71).

Existen instituciones destinadas al control de la Administrativo: además de los mecanismos de control interno que esta misma establezca, los jueces y tribunales verificarán la conformidad de las decisiones administrativas con el ordenamiento jurídico; y el Parlamento y el Tribunal de Cuentas realizarán una supervisión más amplia, no sólo de legalidad sino también de eficiencia u oportunidad política. Para todo ello, obviamente, la transparencia es una exigencia ineludible tanto en el ámbito del Foro de Grandes Empresas como en el de la actividad administrativa, sea esta formal o informal.

Más allá de las fronteras estatales, no puede dejar de señalarse el papel que puede tener la Unión Europea como instrumento de supervisión, y que ya hemos apuntado *supra*. Si la relación cooperativa se aparta del interés general y produce ventajas injustificadas para un tipo de contribuyentes (determinadas grandes empresas), estaríamos ante una acción estatal que produce un falseamiento de la competencia. Algunos mecanismos de *tax ruling* han sido calificados, en el pasado, de competencia fiscal perniciosas; la Comisión podría actuar, en la actualidad, bajo el régimen de ayudas de Estado.

La última instancia de control es la ciudadanía, que deberá poder acceder de manera generalizada a la información que custodian las instituciones, salvo que exista un interés de mayor relevancia que –excepcionalmente– prevalezca. La regulación del derecho de acceso a la información pública, fortalecida con la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia⁴¹⁶, resulta fundamental a tales efectos. No puede destacarse lo suficiente la importancia de que la información pública sea accesible de manera sencilla. En este sentido, DADER se preguntaba “*qué estado de cuentas puede realmente conocer una ciudadanía tutelada cuando las cuentas sólo son revisables entre una casta de pares*” (2008: 100). O, en términos más clásicos: *Quis custodiet ipsos custodes?*

2.1. EL CONTROL DE LA DISCRECIONALIDAD ADMINISTRATIVA

2.1.1. Controles internos administrativos

La doctrina ha analizado la llamada “trampa del cumplimiento” (“*compliance trap*”), y que se refiere a la necesidad de que las autoridades tributarias no sean excesivamente laxas pero tampoco excesivamente severas. Tomamos como ejemplo el análisis

⁴¹⁶ Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno (BOE núm. 295, de 10 de diciembre).

de WALLER (2007) que parte de un análisis más general de SELZNICK⁴¹⁷ sobre la integridad de las autoridades públicas. WALLER lo aplica al caso específico de la Agencia Tributaria australiana, precursora de la llamada “regulación receptiva” y que intenta precisamente, como ya hemos analizado, encontrar una ponderación entre actuaciones administrativas basadas en la colaboración y actuaciones basadas en el control vertical y represivo. Se trata de alcanzar un equilibrio tal que se pueda fomentar el cumplimiento voluntario y crear una relación de confianza mutua entre la Administración y el contribuyente; pero, al mismo tiempo, garantizar que se detectan los incumplimientos y se reaccionan ante ellos (2007: 69).

La necesidad de adecuar la intensidad de la actuación administrativa a la actitud del obligado tributario implica abandonar un modo de actuación más automatizada e incrementa la iniciativa que se exige a los funcionarios de la Administración tributaria y, por tanto, la responsabilidad que se les exige (*ibíd.*: 81). Esta mayor iniciativa implica, de nuevo, mayores riesgos de desviación respecto de los fines que debe perseguir una Administración tributaria fundada en los principios de objetividad e imparcialidad.

La “trampa del cumplimiento” puede llevar a una actuación administrativa excesivamente rigurosa o excesivamente laxa. La OCDE explica esta tensión atendiendo a las dos funciones que tiene que combinar el personal de la Administración tributaria: mantener una relación abierta con el contribuyente y, al mismo tiempo, actuar con profesionalidad e imparcialidad y mantener una actitud crítica ante el contribuyente y la información que proporciona. La problemática también se relaciona con la tensión entre secreto tributario, como forma de fomentar la confianza y transparencia del contribuyente, y la transparencia, como mecanismo de garantizar, ante la sociedad en su conjunto, que se está actuando de forma imparcial (2013a: 65).

En relación al riesgo de un rigor excesivo, la OCDE ha señalado la necesidad de que la Administración, en el marco de la relación cooperativa, actúe de acuerdo con principios de imparcialidad (que, como hemos señalado en el segundo capítulo, se opone frecuentemente al “afán recaudatorio” de la Administración) y proporcionalidad. Si la Administración tributaria opera de manera excesivamente rigurosa, podremos considerar que la implementación de la relación cooperativa no ha tenido éxito; sino que, por el contrario, nos movemos (aún) en el ámbito de lo que la OCDE denomina “relación básica”.

La excesiva laxitud de la actuación administrativa es un importante riesgo inherente a la relación cooperativa, tal y como ha sido señalado por la doctrina⁴¹⁸ y por algunas administraciones tributarias (BELASTINGDIENST, 2010: 13) y analizado bajo el concepto de “captura del regulador”. La captura del regulador, en este contexto, se refie-

⁴¹⁷ SELZNICK, P. (1992), *The Moral Commonwealth: Social Theory and the Promise of Community*. Berkeley: University of California Press.

⁴¹⁸ ENDEN (2009) señala la necesidad de “tomar cierta distancia” para evitar sesgos o favoritismos.

re a la posibilidad de que el funcionario encargado de la supervisión de una entidad pierda en parte su independencia, algo que se vería favorecido por dos motivos: la estrecha vinculación del funcionario con la entidad que supervisa y las propias características de una relación cooperativa basada en la confianza y que exige que las autoridades fiscales comprendan los motivos e intereses de los contribuyentes.

Desde un punto de vista interno, la captura del regulador es un tema que se ha tratado con frecuencia, y en relación con el cual se han apuntado soluciones de diverso tipo. Tenemos que destacar la función central de los cargos directivos de la Administración, que son los encargados de impulsar una determinada forma de relación con los obligados tributarios y cuyas órdenes inciden de manera inmediata en los funcionarios directamente encargados de aplicar la normativa tributaria (WALLER, 2007: 75). Dichos cargos directivos tienen determinados medios a su alcance para evitar una influencia excesiva de las empresas en la actuación de los funcionarios encargados del control tributario.

La OCDE (2013a: 70) clasifica las medidas de control en seis categorías:

– Reglas y valores de conducta. Es necesario que el personal al servicio de las administraciones tributarias sea consciente de las reglas éticas y las expectativas de la Administración.

– Programas de estándares de trabajo y sistemas operativos, incluyendo guías escritas, y que evitan la ambigüedad o impredecibilidad de las decisiones del personal administrativo. Estos sistemas se basan en las reglas y valores de conducta y en la normativa vigente.

– La intervención de diversas personas en cada procedimiento, de manera que las decisiones no las tome un único sujeto. Este aspecto es una de las principales críticas que se contienen en las conclusiones del informe *Settling large tax disputes*, publicado en Gran Bretaña en 2012. Como hemos señalado, el informe señaló que no se siguieron los procedimientos estándares previstos para la resolución de este tipo de asuntos: por ejemplo, no siempre hubo un control interno independiente sobre los acuerdos, ni separación de roles (en tres de cinco casos, algunas de las personas que aprobaron el acuerdo habían participado en la negociación); además, algunas de las reuniones –incluso algunas donde se alcanzaron acuerdos relevantes– no se documentaron por escrito. La HMRC admitió la necesidad de reformar sus procedimientos internos para garantizar una doble instancia para los acuerdos alcanzados por encima de una determinada cuantía. Esta es una medida habitual en la relación cooperativa (OCDE, 2013a: 67-68). En España, esta doble instancia está normativamente prevista en los APA (art. 28 RIS) y en el procedimiento de inspección (recordamos que se han introducido disposiciones de *soft law* para promover el acuerdo entre el particular y el actuario, pero se mantiene la posición del inspector jefe para mayor garantía).

Los controles pueden tener carácter horizontal (varios funcionarios del mismo

rango que trabajan conjuntamente) o vertical (supervisión por parte del coordinador de un determinado equipo). En relación al control que denominamos horizontal, hemos señalado que en Países Bajos, la relación cooperativa con cada empresa se encarga a un equipo de, por lo menos, dos personas; esta medida se da también en otros países, como Sudáfrica, Noruega o Suecia. Algunos Estados exigen a los funcionarios que documenten toda su actividad y la remitan a su superior, quien realizará una supervisión sobre la misma.

– Programas de formación y de contactos frecuentes entre los diversos expertos que ponen en práctica la relación cooperativa.

– La rotación de los inspectores, de manera que su adscripción a determinadas empresas esté limitada en el tiempo; se deberá buscar un plazo que permita la consolidación de relaciones basadas en la confianza pero que ahuyenten el riesgo de captura. Por ejemplo, en Gran Bretaña, este plazo es de cuatro años; en Suecia, de cinco.

– El establecimiento de mecanismos de control. Normalmente se trata de controles a posteriori, pero la OCDE incluye en este ámbito también la intervención de funcionarios de alto rango en un proceso de “escalamiento” de determinadas cuestiones en la medida en que no se puedan resolver en niveles inferiores.

Por otra parte, es necesario evitar una presión excesiva de los propios cargos directivos que pudieran llevar a desconocer el interés general durante las actuaciones administrativas. En este sentido, la inamovilidad del funcionariado constituye una garantía funcional de los principios constitucionales de imparcialidad y objetividad. El artículo 14.a) del Estatuto Básico del Empleado Público⁴¹⁹ (EBEP) reconoce el derecho a “*la inamovilidad en la condición de funcionario de carrera*”, pero dentro de dicha carrera el acceso a un puesto de trabajo concreto se realizará bien mediante concurso de provisión (art. 79 EBEP) o mediante libre designación con convocatoria pública (art. 80 EBEP). En este segundo caso, el nombramiento dependerá de la “*apreciación discrecional por el órgano competente de la idoneidad de los candidatos en relación con los requisitos exigidos para el desempeño del puesto*” y la remoción podrá, igualmente, ser discrecional⁴²⁰.

La dotación de puestos de trabajo mediante libre designación, de acuerdo con el artículo 51.2 del Real Decreto 364/1995, tiene carácter excepcional⁴²¹ y está reservada

⁴¹⁹ Ley 7/2007, de 12 de abril, del Estatuto Básico del Empleado Público (BOE núm. 89, de 13 de abril).

⁴²⁰ Por el contrario, los funcionarios que accedan a un puesto de trabajo mediante concurso sólo podrán ser removidos por causas tasadas, tal y como se establece (para el ámbito de la Administración General del Estado) en el artículo 50 del Real Decreto 364/1995, de 10 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento General de ingreso del personal al servicio de la Administración General del Estado y de provisión de puestos de trabajo y promoción profesional de los funcionarios civiles de la Administración General del Estado.

⁴²¹ Tal vez la manifestación más clara de esta idea se encuentre en el artículo 36.1 del Real Decreto 364/1995, que afirma que “Los puestos de trabajo adscritos a funcionarios se proveerán de acuerdo con los procedimientos de concurso, *que es el sistema normal de provisión*, o de libre designación, de

para puestos concretos, de carácter directivo o especial responsabilidad. Sin embargo, en la práctica se emplea para puestos que no revisten este carácter⁴²² y es especialmente frecuente en la Dirección Central de Grandes Contribuyentes. Esto es muy delicado, porque se está eliminando en la práctica una importante garantía de imparcialidad y abriendo la puerta a sospechas de parcialidad administrativa. No hablamos en abstracto, ya que ha sucedido en noviembre de 2013 tras el cese de una inspectora de la Delegación Central que podría estar relacionado con una sanción a la cementera mexicana Cemex. La Organización Profesional Inspectores de Hacienda del Estado, en un comunicado de 17 de diciembre de 2013, dirigió sus críticas contra “*el elevado número de puestos por el sistema de libre designación*”, y sostuvo –afirmación con la que concordamos absolutamente– que “*todos los puestos de carácter exclusivamente técnico deben ser provistos por el sistema de concurso*”⁴²³.

2.1.2. El papel de los tribunales y las dificultades para revisar los acuerdos entre las partes

Toda actuación administrativa está sujeta a Derecho y debe estar orientada al interés general. Los tribunales pueden controlar la actividad de la Administración, incluida la discrecional, para garantizar que sea así. El artículo 54.1.f) LRJPAC exige la motivación de los actos administrativos; deber que, según una concepción reciente, se vincula con el principio de transparencia administrativa. Si este principio es una de las bases de la relación cooperativa (como compromiso administrativo, según la OCDE; o como fundamento constitucional de la actividad de la Administración), también es fundamental para que sea posible realizar un necesario control sobre las actuaciones administrativas. Los tribunales de justicia no deben tener problemas para controlar los actos administrativos que lleguen a ellos, incluso en aquellos casos en los que la Administración ejerce una potestad discrecional.

Al tiempo que la complejidad social hace necesarios nuevos ámbitos de discrecionalidad administrativa, se requieren formas de evaluación que la hagan controlable judicialmente. Como hemos señalado al analizar casos específicos, el parámetro habitual será el principio constitucional de interdicción de la arbitrariedad y, dentro de este, la exigencia de razonabilidad. El control judicial de la discrecionalidad se ha ido reforzando a lo largo del tiempo y los tribunales han ido estableciendo un cuerpo de doctrina al respecto, que tiene carácter general o se aplica a supuestos específicos (como, por ejemplo, el deber de motivar el inicio del procedimiento de inspección, una cuestión que

conformidad con lo que determinen las relaciones de puestos de trabajo en atención a la naturaleza de sus funciones”.

⁴²² A mero título de ejemplo –podrían señalarse muchos más– la Resolución de 26 de junio de 2013, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se convoca la provisión de puestos de trabajo por el sistema de libre designación (BOE núm. 156, de 1 de julio), convoca la provisión por libre designación de un “inspector/a especialista fiscalidad internacional”.

⁴²³ Comunicado de la Organización Profesional Inspectores de Hacienda del Estado http://www.inspectoresdehacienda.org/images/stories/pdf/notasdeprensa/comunicado_dic2013.pdf [acceso el 30 de diciembre de 2013].

ha suscitado importantes debates doctrinales).

No es este el lugar de analizar la problemática del control judicial sobre la discrecionalidad administrativa. Sí queremos analizar dos problemas específicos que se derivan de la relación cooperativa. El primero se refiere a la reducción del papel de los tribunales de justicia (y, en el contexto español, de los tribunales económico-administrativos) por la tendencia a reducir la litigiosidad; el segundo, el conflicto entre los principios de confidencialidad y transparencia.

Es menos probable que el control judicial sea insuficiente (desde un punto de vista cuantitativo) bajo la llamada “relación básica”, donde existe una confrontación entre la Administración y los contribuyentes. La alta conflictividad desemboca en un también alto nivel de litigiosidad; y da oportunidades a los Tribunales para ejercer una función de interpretación del ordenamiento desde la posición de un tercero neutral. Cosa distinta es que, dada la saturación de los Tribunales, tal interpretación haya sido suficientemente meditada; estaríamos ante una insuficiencia cualitativa, caracterizada por la mala calidad de los pronunciamientos judiciales fruto de la excesiva carga de trabajo. Por el contrario, bajo el paradigma de la relación cooperativa las partes tienden a buscar un acuerdo y el riesgo es que una posible terminación convencional del procedimiento sea contraria a derecho pero no pueda ser revisada por los tribunales. Con carácter general, ninguna de las partes tendrá interés en su impugnación; en algunos casos, además, está legalmente prohibido, como en las actas con acuerdo.

En Países Bajos, como ya mencionamos, se ha acuñado la expresión “*agree to disagree*” (literalmente, “acordar no estar de acuerdo”), que implica un uso estratégico de la vía judicial. Si las partes consideran que sus posiciones sobre la interpretación normativa son irreconciliables, colaborarán entre ellas para presentar el conflicto ante los Tribunales de Justicia. Dicha colaboración implica trabajar juntos para proporcionar al juez todos los hechos y elementos de derecho relevantes para que emita su fallo; así como actuar con la máxima diligencia para evitar cualquier dilación indebida del proceso. El objetivo de este mecanismo es doble: garantizar la interpretación judicial de las normas más conflictivas y evitar que el conflicto se prolongue más allá de lo necesario.

Es posible, con todo, que un tercero interesado impugne estos acuerdos. El artículo 232.1.b) LGT, en sede de revisión ante los tribunales económico-administrativos, considera legitimados para promover una reclamación, además de a los obligados tributarios y sujetos infractores, a “cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación tributaria” (previamente, con carácter potestativo, podrá interponerse recurso de reposición). Además, de acuerdo con el artículo 232.3 LGT, una vez iniciado un procedimiento económico-administrativo, podrán comparecer quienes sean titulares de derechos o intereses legítimos que puedan resultar afectados por la futura resolución. Agotada la vía administrativa, podrá acudir a la contencioso-administrativa, donde la legitimidad depende, en términos idénticos, de la titularidad de

un “interés legítimo” de acuerdo con el artículo 19.1.a) LJCA⁴²⁴.

Ahora bien, es necesario delimitar qué es un “interés legítimo”, a los efectos de determinar la legitimación en sede de revisión administrativa y judicial. En el ámbito contencioso-administrativo, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha señalado que la evolución de las características de este título legitimador ha discurrido, “*como fases más significativas, desde la titularidad de un derecho a la de un interés, y desde el interés directo al interés legítimo*” (STS de 11 de octubre de 2004, RC 5693/2000), en un proceso de “ampliación progresiva de la legitimación para recurrir” en el proceso contencioso-administrativo (STS de 9 de junio de 2000, RCA 533/1994).

Según la sentencia de 11 de octubre de 2004 citada, “*la respuesta al problema de la legitimación debe ser casuística*”, partiendo de que la matriz de la legitimación se sitúa

“en la utilidad que obtendría el actor si prosperase su pretensión, bien por recibir un beneficio, bien por dejar de sufrir un perjuicio efectivo, de carácter material o jurídico, derivado inmediatamente del acto o disposición recurridos”.

Esta misma sentencia señala que se han reconocido como incluibles en el concepto de interés legitimador beneficios tales como “*los morales, los de vecindad, los competitivos o profesionales*”; por el contrario, el mero interés en el respeto a la legalidad no opera como interés legítimo a estos efectos (estaríamos, en ese caso, ante un supuesto de acción popular). En este sentido, ESCRIBANO ha afirmado que todo contribuyente tiene interés “*en la correcta aplicación de la norma tributaria y la indisponibilidad de sus elementos*”, pero ha calificado este interés de “difuso” (2005: 846). La sentencia del Tribunal Supremo de 1 de julio de 1985 (RJ 1985\3598) considera que el interés legítimo se deriva de una situación objetiva especial (una circunstancia de carácter personal, o la condición de destinatario de una regulación sectorial) que hace que el particular sea titular de un interés propio, *distinto del de cualquier ciudadano*, de que los poderes públicos actúen de acuerdo con el ordenamiento.

De todo lo anterior resulta que una empresa se considera legitimada en vía administrativa y contencioso-administrativa para impugnar la liquidación administrativa que beneficia indebidamente a un competidor. Por el contrario, un particular no podrá hacerlo amparándose en la mera defensa de la legalidad, ya que no se considera “interés legítimo” el que tiene cualquier ciudadano por el mero hecho de serlo. Existe la posibilidad de un control indirecto, basado en el derecho de acceso⁴²⁵.

Cabe señalar que el reconocimiento de legitimación a una empresa, en relación con otras empresas competidoras en un determinado sector económico es una cuestión pacífica: por ejemplo, la jurisprudencia afirma que toda empresa está legitimada para

⁴²⁴ Según la STS de 14 de febrero de 2013 (RC 4017/2010), la existencia de “interés legítimo para formular reclamación económico administrativa [...] se proyecta sobre la legitimación para ser parte en el recurso contencioso administrativo”.

⁴²⁵ Véase el epígrafe 2.2 del cuarto capítulo.

impugnar las autorizaciones, concesiones administrativas o subvenciones adjudicadas, modificadas, prorrogadas o denegadas en el sector económico en que opera⁴²⁶.

El principal problema para que terceros puedan defender sus intereses en vía de revisión administrativa o en vía judicial sería conocer en detalle los acuerdos alcanzados; y, además, hacerlo dentro de los limitados plazos de interposición de la reclamación económico-administrativa (un mes, *ex art.* 235.1 LGT) o del recurso contencioso-administrativo (dos meses contra actos expresos, de acuerdo con el artículo 46.1 LJCA). En este sentido, la falta de transparencia sobre los acuerdos realizados puede llegar a ser un grave problema.

Si una empresa llegara a conocer indicios suficientes sobre una posible aplicación del ordenamiento que sea contraria al interés general (y, en tanto que distorsionadora de la competencia, contraria a su interés particular), la regulación del procedimiento económico-administrativo le permite limitarse a anunciar la reclamación y sólo luego, a la luz del expediente, presentar sus alegaciones específicas. Según el artículo 235.2 LGT, los interesados pueden limitarse a solicitar que se ponga por interpuesta la reclamación, identificando al reclamante, acto o actuación contra el que se reclama, domicilio para notificaciones y el tribunal ante el que se interpone.

El escrito de interposición se remitirá al órgano administrativo que dictó el acto, el cual deberá remitir al tribunal económico-administrativo el expediente correspondiente, al que podrá –si lo considera conveniente– incorporar un informe (art. 235.3 LGT). Una vez recibido y, en su caso, completado el expediente, el tribunal económico-administrativo lo pondrá de manifiesto a los interesados que no hubieran formulado alegaciones o las hubiesen formulado pero con solicitud expresa de este trámite. Es importante señalar que, en virtud del artículo 232.3 LGT, segundo párrafo, deberá notificarse la existencia de la reclamación a la empresa afectada por la liquidación administrativa impugnada, para que formule alegaciones; la resolución que se dicte tendrá plena eficacia respecto de dicha empresa, de acuerdo con el artículo 239.5 LGT.

En el ámbito contencioso-administrativo, *mutatis mutandis*, la regulación es equivalente.

Es importante tener en cuenta que el reconocimiento como interesado da acceso al expediente administrativo (y que podría contener datos protegidos por el secreto tributario y, algo relevante en el contexto en que estamos analizando la problemática, secretos de empresa⁴²⁷). El tribunal económico-administrativo deberá controlar la

⁴²⁶ Entre otras, STS de 19 de abril de 2007 (RC 1378/2004); STSJ de Castilla y León 1092/1991, de 21 de julio; STSJ de Andalucía de 5 de octubre de 2001 (RCA 1294/1998); STSJ de Cataluña 530/2012, de 13 de septiembre. Véanse también la STS de 2 de octubre de 2000 (RC 4597/1993) y la STS de 26 de junio de 2007 (RC 9763/2004).

⁴²⁷ La posible publicidad de documentos que contengan este tipo de secreto era uno de los elementos que desincentivaban el uso de los APA por parte de las empresas (véase el epígrafe 1.2.2 del tercer capítulo). Analizaremos con más detalle la tensión entre transparencia y secreto de empresa en el epígrafe 2.2.1 del cuarto capítulo.

existencia de un interés legítimo y, en su caso, inadmitir la reclamación interpuesta mediante resolución, que será recurrible en vía contencioso-administrativa. Sin embargo, en la medida en que exista efectivamente un interés legítimo (condición para la legitimación en el procedimiento), no existen motivos para que el tribunal económico-administrativo inadmita a trámite la reclamación.

Parece, por tanto, que las medidas para evitar el abuso deberán realizarse a posteriori, y tendrán carácter represivo (no preventivo). En caso de mala fe de la empresa reclamante, el artículo 234.4 LGT, desarrollado por el artículo 51 RGR, permite la condena en costas; en sede contencioso-administrativa existe una disposición equivalente en el artículo 139 LJCA⁴²⁸.

2.1.3. Otros controles externos: el Parlamento y el Tribunal de Cuentas

Aunque según la jurisprudencia, el artículo 95 LGT (o su antecedente, el artículo 113 de la LGT de 1963) es un desarrollo de la Ley Orgánica 5/1992, de Protección de Datos (FALCÓN, 1997b), el alcance del deber de confidencialidad va más allá de los “datos de carácter personal”, que el artículo 3.a) LOPD define como “*cualquier información concerniente a personas físicas identificadas o identificables*”⁴²⁹. El ámbito del artículo 95 es el de los “datos con trascendencia tributaria”. Al establecer un régimen específico, la LGT ha incluido a las personas jurídicas dentro de su ámbito de aplicación (y por tanto bajo la protección que ofrece). Esto implica que los datos con trascendencia tributaria, también los relativos a personas jurídicas, sólo podrán emplearse para la aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada la Administración tributaria, así como para la imposición de las sanciones que procedan.

Consideramos que el artículo 95 LGT regula en qué términos los datos con trascendencia tributaria podrán ser cedidos o comunicados a otros poderes o entidades públicas⁴³⁰. Desde la perspectiva del necesario control sobre la relación cooperativa, resulta relevante la posibilidad de comunicar datos tributarios a las comisiones parlamentarias de investigación [art. 95.1.e) LGT] y el Tribunal de Cuentas [art. 95.1.g) LGT].

El artículo 95.1.e) afirma que podrán cederse datos con trascendencia tributaria cuando la cesión tenga por objeto “*la colaboración con las comisiones parlamentarias*

⁴²⁸ Sería interesante estudiar (lo consideramos materia para un análisis futuro) si las leyes mercantiles podrían aplicarse para sancionar estas conductas, tal vez como actos de competencia desleal.

⁴²⁹ Obsérvese además la evolución que ha experimentado el derecho a la intimidad, que es el fundamento último de la protección de datos. Tres sentencias de 25 de febrero de 1993 (Caso *Miailhe contra Francia*, caso *Funke contra Francia* y caso *Crémieux contra Francia*) afirmaron que la información económica sobre un sujeto y las relaciones profesionales y comerciales que mantiene constituyen, respectivamente, datos y ámbitos protegidos por el derecho a la intimidad. En segundo lugar, también encontramos una extensión subjetiva de derechos específicos que se han fundamentado tradicionalmente en el derecho a la intimidad, como la protección constitucional del domicilio (STC 69/1999).

⁴³⁰ En este sentido, FERNÁNDEZ AMOR (2010) afirma que el artículo 95 LGT sólo delimita los principios de colaboración con otros poderes públicos: desarrollamos esta cuestión al hilo del análisis de la Ley de Transparencia en el epígrafe 2.2.1 del cuarto capítulo.

de investigación en el marco legalmente establecido". Se refiere a las comisiones previstas en el artículo 76 CE y que podrán constituirse tanto en el Congreso como en el Senado. Aunque el término empleado por la LGT es "colaboración" y parece que, por tanto, se está dando un carácter voluntario a la transmisión de la información, en realidad no es así. El Real Decreto-Ley 5/1994, de 29 de abril⁴³¹, desarrolla el artículo 109 CE (que establece la competencia de las Cámaras y sus Comisiones para recabar información y ayuda del Ejecutivo) y –tal como establece su exposición de motivos– proclama "con carácter expreso" el deber de la Administración tributaria de comunicar a las comisiones parlamentarias de investigación los datos que les sean expresamente requeridos. Las comisiones deberán delimitar los datos que se solicitan, que deberán ser imprescindibles para "*cumplir la función para la que fueron creadas*". No es relevante el origen de tales datos a efectos de su transmisión. Por tanto, en casos en los que se detecten posibles irregularidades en la práctica de la relación cooperativa, podría crearse una comisión parlamentaria de investigación *ad hoc* que, en principio, contaría con los instrumentos legales para conocer la información relevante. Al analizar la experiencia neerlandesa, ESSERS afirmó que sería positivo establecer un control específico por parte del Parlamento –tal vez asesorado por una autoridad independiente– sobre los acuerdos firmados en el marco de la relación cooperativa (2008). Sin embargo, en nuestro sistema político, este tipo de comisiones parlamentarias no han sido nunca demasiado operativas, dado que la mayoría parlamentaria que sostiene al Gobierno puede también bloquear su creación⁴³² (sobre la escasa eficacia de este tipo de comisiones, véase SANTAMARÍA PASTOR, 2004a: 212-214).

Por otra parte, el artículo 95.1.g) LGT se refiere a la "colaboración con el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de sus funciones de fiscalización de la Agencia Estatal de Administración Tributaria". De nuevo, el término empleado es "colaboración" pero no tiene naturaleza voluntaria, puesto que el artículo 7.1 de la Ley Orgánica 2/1982, del Tribunal de Cuentas (en lo sucesivo, LOTC) afirma que todas las entidades del sector público (tal y como se define este en el artículo 4 de la norma) estarán obligadas a suministrarle cuantos datos, estados, documentos, antecedentes o informes solicite relacionados con el ejercicio de sus funciones fiscalizadora o jurisdiccional. El incumplimiento de este deber de colaboración se pondrá en conocimiento de las Cortes (art. 7.3.2º LOTC) y puede llegar a constituir infracción que se sancionará mediante una multa (art. 7.3.1º LOTC) que el artículo 30.5 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (en lo sucesivo, LFTC) concreta.

El Tribunal de Cuentas tiene la potestad para, en el marco de su función fiscali-

⁴³¹ Real Decreto-ley 5/1994, de 29 de abril, por el que se regula la Obligación de Comunicación de determinados datos a requerimiento de las Comisiones Parlamentarias de Investigación (BOE núm. 103, de 30 de abril).

⁴³² Según el artículo 52.1 del Reglamento del Congreso de los Diputados, "el Pleno del Congreso, a propuesta del Gobierno, de la Mesa, de dos Grupos Parlamentarios o de la quinta parte de los miembros de la Cámara, podrá acordar la creación de una Comisión de Investigación sobre cualquier asunto de interés público".

zadora, controlar el sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía (art. 9.1 LOTC). En la medida en que esto alcanza tanto a la ejecución de los programas de gastos públicos como los de ingresos, *ex art.* 9.2 LOTC, las actuaciones de la AEAT quedan claramente bajo el ámbito del control del Tribunal de Cuentas. De hecho, este organismo ya ha controlado determinados aspectos de la relación de la Administración tributaria con los grandes contribuyentes, en sus informes núm. 804, de 17 de julio de 2008 (Informe de Fiscalización de las Unidades de Gestión de Grandes Empresas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Ejercicios 2004 y 2005) y núm. 873, de 28 de octubre de 2010 (Informe de fiscalización de las actuaciones de recaudación en vía ejecutiva de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria durante el ejercicio 2007).

De acuerdo con el artículo 12.1 LOTC, el resultado de la fiscalización se expondrá mediante informes o memorias ordinarias o extraordinarias, así como mociones o notas. Estos documentos se elevarán a las Cortes Generales y se publicarán en el Boletín Oficial del Estado. Además, de acuerdo con el apartado segundo del artículo, se hará constar toda infracción, abuso o práctica irregular que se haya observado, con indicación de la responsabilidad en que se hubiere podido incurrir y las medidas para exigirla. En ninguno de los dos informes citados consta actuación contraria al ordenamiento alguna, aunque sí se han detectado aspectos donde los medios materiales eran insuficientes o existía algún fallo de organización que el Tribunal de Cuentas consideró que debía corregirse.

El Tribunal de Cuentas está dotado de las potestades necesarias para acceder a todos los datos que precisa para desarrollar su actividad, en gran medida por la existencia de una previsión expresa entre las excepciones del deber de reserva respecto de datos con trascendencia tributaria. Los problemas que el Tribunal de Cuentas ha encontrado al intentar acceder a la información tributaria no son de carácter jurídico, sino material; y se derivan, fundamentalmente, del hecho de que la Administración no guarde, o no guardase, un archivo histórico de todos los expedientes y actuaciones realizadas (Informe del Tribunal de Cuentas núm. 873, de 28 de octubre de 2010, pág. 86). En este sentido, SAINZ MORENO señala que la causa general de este problema es la insuficiencia de la regulación del deber de conservar la documentación y de incorporarla a los archivos y registros (2004: 169). Por otra parte, resulta problemática la extemporaneidad de las recomendaciones contenidas en estos informes, ya que suelen referirse a actuaciones de varios ejercicios atrás.

2.1.4. Control de la relación cooperativa desde la Unión Europea

La doctrina neerlandesa advirtió pronto del riesgo de que una relación cooperativa falta de transparencia provocase sospechas de favoritismo y suscitara una investigación por parte de la Comisión Europea en el marco del régimen de ayudas de Estado

(ESSERS, 2008): ya antes, parte del sistema de consultas tributarias de Países Bajos había sido analizado por el informe Primarolo como medida de competencia fiscal perniciosa en el contexto del Código de conducta de 1997 (ROMANO, 2002a: 213). Como hemos señalado, aunque por el momento se encuentra en una fase preliminar, la Comisión Europea ha comenzado una investigación contra Irlanda, Países Bajos y Luxemburgo porque considera que se están alcanzando acuerdos excesivamente favorables para determinadas multinacionales.

La Unión Europea promueve la creación de un mercado interno⁴³³, que el artículo 26.2 del Tratado de la Unión Europea (TUE) define como “*un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada*”. No es necesario redundar en cómo este organismo supranacional ha acometido una profunda tarea de liberalización y eliminación de barreras a la actividad económica transnacional dentro de sus fronteras. La Unión Europea nace (como Comunidad Europea del Carbón y el Acero y, luego, como Comunidad Económica Europea) tras la Segunda Guerra Mundial, en un momento en que los Estados son altamente intervencionistas en materia económica y despliegan importantes medidas para proteger la producción nacional⁴³⁴. Al mismo tiempo, la integración europea (inicialmente, en la Europa Occidental-central) se inserta en un movimiento de integración económica global⁴³⁵.

Para desmantelar el proteccionismo estatal y promover la liberalización económica, la Unión Europea (o sus antecesoras) se han ido dotando de una serie de instrumentos jurídicos. El concepto mismo de mercado interno se ha hecho jurídico a través, ante todo, de las libertades de circulación, que contienen al mismo tiempo un principio de no-discriminación y un principio de no-restricción. El actual Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha promovido una interpretación dinámica de estas libertades, en función del grado de integración que se ha buscado en cada momento histórico concreto.

Las libertades de circulación son derechos subjetivos de los particulares que imponen obligaciones sobre los Estados miembros de la Unión Europea. Están dirigidas a minimizar la intervención estatal sobre la economía, desde la creencia de que dicha intervención distorsiona la libre competencia y la eficiencia en la asignación de recursos. Desde este punto de vista, comparten objetivo con otro instrumento que resultará del

⁴³³ Aunque se han venido utilizando sucesivamente términos diferentes (como mercado común), en la actualidad los Tratados hacen referencia a “mercado interno”, que expresa un grado de integración superior. El conocido como “informe Neumark” (Rapport du Comité Fiscal et Financier, de 1962) presenta en su momento la idea de “mercado interior” como un modelo ideal o un objetivo último, al que el “mercado común” debía parecerse: “le marché commun à établir au sein de la C.E.E. doit présenter les mêmes caractéristiques qu’un marché intérieur” (pág. 12 del informe).

⁴³⁴ Existe, en este momento, una importante identificación entre las empresas y su Estado de origen: “Dalla prospettiva degli Stati, le società nazionali rappresentavano uno strumento di permeabilità politica, economica e sociale all’interno dei paesi di destino. Le società nazionali ostentavano la bandiera del paese di origine e portavano con sé i valori culturali nazionali, quindi lo stabilimento delle società all’estero subiva certa resistenza degli Stati ricettori dell’investimento” (PORTOLESE, 2013: 22).

⁴³⁵ Véase el epígrafe 1 del primer capítulo.

máximo interés para nuestro análisis, el régimen de ayudas de Estado.

El conflicto entre la arquitectura jurídico-institucional de la Unión Europea y la relación cooperativa se producirá en la medida en que esta produzca una distorsión de la libre competencia. La relación cooperativa entre la Administración y las grandes empresas, en tanto que contribuyentes, está expresamente orientada hacia agentes económicos de relevancia. La siguiente pregunta es, por tanto: ¿los mecanismos de la relación cooperativa pueden conllevar una intervención estatal en la economía, aunque indirecta, que falsee la competencia en el mercado interior? Intentaremos dar respuesta a esta cuestión a la luz de los instrumentos específicos de que disponen las instituciones europeas para eliminar dichas distorsiones: el régimen de ayudas de Estado y las libertades de circulación.

2.1.4.1. El régimen de las ayudas de estado

El régimen jurídico de las ayudas de Estado se recoge en los artículos 107 a 109 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE). Las ayudas de Estado se definen, partiendo del art. 107.1 TFUE y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), como todo tipo de beneficio económico, de origen público, que tenga carácter selectivo y mejore objetivamente la situación del preceptor. La prohibición o limitación de dichas ayudas tiene como objetivo evitar el establecimiento de medidas que favorezcan a determinadas empresas o producciones y acarreen el falseamiento de la competencia en el mercado interior.

Fue la Comisión Europea la que consideró que el régimen de ayudas de Estado alcanzaba a las ayudas de naturaleza fiscal. Su interpretación de los Tratados, refrendada por el TJUE, tenía como objetivo paliar las dificultades para la armonización positiva. Para muchos autores, la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas⁴³⁶, de 1998, marca el cambio en el papel que la Comisión ha venido desempeñando en el control de las ayudas fiscales⁴³⁷. El Reglamento (CE) 659/1999⁴³⁸ codificó la práctica existente y las diferentes normas y principios de procedimiento desarrollados por la Comisión.

Según el artículo 107.1 TFUE,

“serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados

⁴³⁶ Comunicación 98/C-384/03 (DO C 384, de 10 de diciembre de 1998).

⁴³⁷ La Comisión ya había entrado a controlar diversas ayudas de estado de carácter fiscal desde hace décadas, pero es “durante la segunda mitad de los años noventa cuando decide adoptar un papel más activo en la materia” (WOUTERS y VAN HEES, 2001: 649).

⁴³⁸ Reglamento (CE) 659/1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DO L 83, de 27 de marzo de 1999), modificado por el Reglamento (UE) 734/2013 del Consejo, de 22 de julio de 2013 (DO L 204, de 31 de julio de 2013).

o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”.

La Comisión y el Tribunal de Justicia aplican un concepto amplio de ayuda de Estado, que atiende a sus consecuencias más que a sus características. Así, las intervenciones que “*aligeran las cargas que normalmente gravan el presupuesto de una empresa [...], sin ser subvenciones en el sentido estricto de la palabra, tienen el mismo carácter e idénticos efectos*”⁴³⁹. El efecto debe ser el de reducir –a costa de los fondos públicos– la carga tributaria que soporta una empresa, afectando al comercio transfronterizo y distorsionando la competencia en el mercado único.

El concepto de ayuda de Estado del TFUE reúne los siguientes elementos:

- Se refiere a ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales.
- Tiene carácter selectivo.
- Afecta al comercio transfronterizo.
- Distorsiona la competencia en el mercado único.

Estos dos últimos requisitos son dos criterios diferentes pero que se examinan de manera conjunta tanto por la Comisión como por los Tribunales europeos⁴⁴⁰. Si tenemos en cuenta la razón de ser del régimen de ayudas de Estado, la alteración de la competencia resulta ser el elemento central⁴⁴¹.

Atendiendo a la literalidad del TFUE (ayudas “que falseen o amenacen falsear la competencia”), la competencia se vería afectada tanto si la distorsión tiene lugar efectivamente como si sólo existe un efecto *potencialmente* distorsionador⁴⁴². Considera la Comisión que “*una medida de ayuda distorsiona la competencia si interfiere en relaciones de competencia ya existentes o en fase de formación entre empresas o sectores de producción, o si modifica artificialmente las condiciones de la competencia*”.

La diferencia entre falseamiento y falseamiento potencial, sin embargo, debería integrarse más bien con el tratamiento procedimental de los tipos de ayuda. En el caso de ayudas nuevas –que se comunican a la Comisión Europea antes de su implantación

⁴³⁹ SSTJ de 23 de febrero de 1961, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autoridad de la CECA*, 30/59, Rec. p. 1961-1963/00001 (versión en castellano); de 1 de diciembre de 1998, *Ecotrade*, C-200/97, Rec. p. I-7907, ap. 34; y de 19 de mayo de 1999, *Italia/Comisión*, C-6/97, Rec. p. I 2981, ap. 15.

⁴⁴⁰ Por todas, STJ de 17 de septiembre de 1980, *Philip Morris/Comisión*, 730/79, Rec. p. 2671, ap. 12: “cuando una ayuda económica otorgada por el Estado refuerza la posición de una empresa frente a otras que compiten con ella en los intercambios comerciales intracomunitarios, procede considerar que la ayuda influye sobre dichos intercambios”.

⁴⁴¹ Tal y como se deduce de la definición que proporciona de éstas la STJ de 23 de febrero de 1961, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autoridad de la CECA*, asunto 30/59: “toda intervención que, bajo las más diversas formas, altere o ponga en riesgo de alterar la libre competencia”.

⁴⁴² STJ de 15 de julio de 1964, asunto 6/64, *Flaminio Costa/ENEL*, Rec. 1964-1966 p. I-99 (versión en castellano), que se refiere a “un riesgo, incluso pequeño, de posible distorsión”.

efectiva–, ha afirmado el Tribunal de Justicia que⁴⁴³

“la Comisión no está obligada a acreditar la incidencia real de dichas ayudas en los intercambios comerciales entre los Estados miembros y en la competencia, sino que únicamente debe examinar si tales ayudas pueden afectar a dichos intercambios”.

En el caso de ayudas ilegales, implementadas sin comunicación previa (sería el caso de la relación cooperativa, en la medida en que constituya ayuda de Estado), la medida ya estará en vigor y, por tanto, deberá analizarse si dicha medida falsea efectivamente la competencia. A tales efectos, resulta necesaria cierta motivación. El Tribunal de Justicia ha considerado suficiente que la Comisión haga referencia a la magnitud de la ayuda (incluso aunque no se cuantifique de manera exacta), la incidencia de las actividades de la empresa afectada en el mercado en el que opera y la (no) aplicabilidad de las excepciones previstas en el Tratado⁴⁴⁴.

Para algunos autores, el criterio de la distorsión de la competencia se interpreta de una manera tan laxa que consideran que se ha establecido una presunción *iuris tantum* de su cumplimiento cuando se reúnen el resto de requisitos (WOUTERS y VAN HEES, 2001: 657). Desde luego, si existe una ventaja selectiva a favor de algunas empresas se refuerza automáticamente la posición de las mismas en el mercado⁴⁴⁵ y se afecta a la libre competencia (ROSS, 2000: 415). Será así siempre que realicen una actividad abierta a la competencia y aunque la ayuda sea escasa, aunque la Comisión ha establecido la llamada regla *de minimis*⁴⁴⁶, que sólo considera ayuda de Estado la que supera una determinada cuantía (normalmente, 200.000 euros concedidos en el máximo de tres ejercicios fiscales⁴⁴⁷).

Por lo demás, la relación cooperativa (en su fase actual en España) está orientada a grandes empresas que realizan una actividad transnacional, por lo que podemos presumir, sin gran riesgo de error, que una mejora en la posición de alguna de esas empresas tendrá indubitablemente un efecto sobre la competencia en su sector (donde la empresa tendrá un cuota de mercado relevante) y con efecto en el comercio internacional (del que dicha empresa participa).

Los otros dos criterios de la ayuda de Estado (que se otorguen mediante fondos estatales y que tengan carácter selectivo) precisan de un análisis más detallado, específi-

⁴⁴³ STJ de 29 de abril de 2004, *Italia/Comisión*, C-298/00 P, Rec. p. I-4087, ap. 49.

⁴⁴⁴ STJ de 16 de mayo de 2000, *España/Comisión*, C-480/98, Rec. p. I-8717, aps. 28-30.

⁴⁴⁵ STPI de 15 de junio de 2000, *Alzetta y otros/Comisión*, asuntos acumulados Asuntos acumulados T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 a 607/97, T-1/98, T-3/98 a T-6/98 y T-23/98, Rec. p. II-2319, aps. 76-105.

⁴⁴⁶ La disposición se introdujo por parte de la Comisión, en contra de la doctrina reiterada del TJCE y sin un claro soporte legal, aunque fue luego amparada por el artículo 2 del Reglamento del Consejo 994/98, de 7 de mayo (DO L 142, de 14 de mayo de 1998).

⁴⁴⁷ Es criticable que la medida se establezca en función de una cuantía fija, y no de la importancia, en términos relativos, de la ayuda que se concede respecto de la cifra de negocio de la empresa. En realidad, el objetivo de la regla es más bien permitir que la Comisión, cuyas posibilidades de actuación son limitadas, se centre en las medidas que, se supone, pueden tener un mayor impacto en el mercado interior europeo.

camente enfocado a nuestro tema de estudio.

La Unión Europea emplea un concepto material de transferencia de fondos estatales. En este sentido, la Comisión ha afirmado que “*una disminución de los ingresos fiscales equivale al consumo de fondos estatales en forma de gastos fiscales*”⁴⁴⁸. Se incluye cualquier medida que tenga un impacto sobre el “presupuesto” de la empresa, aliviando las cargas que normalmente recaen sobre el mismo⁴⁴⁹. Esto incluye, según la Comunicación de la Comisión de 1998 ya citada, la reducción de la base imponible del impuesto o de la cuota, pero también el aplazamiento o reescalonamiento excepcional de la deuda (parág. 9)⁴⁵⁰.

Una ayuda de Estado puede derivarse de la normativa vigente, pero también de la forma en que opere la Administración. Por ejemplo, la inactividad administrativa puede dar lugar a la transferencia de fondos públicos cuando, ante una situación de impago continuado, ésta no actúa como lo hubiera hecho un “acreedor privado diligente”⁴⁵¹. Aplicaciones excesivamente laxas de la normativa tributaria se considerarán también ayudas fiscales concedidas a costa de fondos públicos, ya que la recaudación se vería reducida. Los párrafos 21 y 22 de la Comunicación de 1998 se refieren a la práctica administrativa como causa de las ayudas de Estado⁴⁵² y afirman que la excesiva discrecionalidad de que goza la Administración y la opacidad de las decisiones hacen pensar que, en algunos casos, pueda conferir a la aplicación individual de una medida general la calidad de medida selectiva⁴⁵³.

⁴⁴⁸ Comunicación 98/C-384/03, parágrafo 10. También, y entre otras, STJCE de 19 de septiembre de 2000, asunto *Alemania/Comisión*, C-156/98, aps. 25-28.

⁴⁴⁹ STJ de 24 de enero de 2013, *Frucona Košice a.s./Comisión*, C-73/11 P, Rec. p. I-0000, ap. 69.

⁴⁵⁰ Comunicación 98/C-384/03, parágrafo 9.

⁴⁵¹ Encontramos dos ejemplos, precisamente en relación a España, que desembocaron en las SSTJ de 12 de octubre de 2000, *España/Comisión*, asunto C-480/98, Rec. p. I-8717, y de 14 de septiembre de 2004, *España/Comisión*, asunto C-276/02, Rec. p. I-8091. Según la Comisión, la inactividad de las autoridades españolas ante la necesidad de someter a determinadas empresas a sus obligaciones constituyó una transferencia de fondos estatales a las mismas, con repercusión negativa en la libre competencia. El Tribunal confirmó la Decisión de la Comisión en el primer caso y la anuló en el segundo, aunque sin cuestionar la doctrina del acreedor privado diligente.

⁴⁵² Consideramos útil reproducirlas en su integridad, aunque sea a pie de página:

“21. Las prácticas discrecionales de algunas administraciones fiscales también pueden dar lugar a la aplicación de medidas que se encuadren en el ámbito de aplicación del artículo 92. El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas reconoce que el tratamiento de los agentes económicos de forma discrecional puede conferir a la aplicación individual de una medida general la calidad de medida selectiva, especialmente en el caso de que la facultad discrecional vaya más allá de la simple gestión de los ingresos fiscales aplicando criterios objetivos.

22. Si bien, en la práctica cotidiana, se han de interpretar las normas fiscales, éstas no pueden permitir un tratamiento discrecional de las empresas. En principio, toda decisión administrativa que se aparte de las normas fiscales aplicables para favorecer a determinadas empresas da pie a la presunción de ayuda estatal y ha de ser analizada en profundidad. Las decisiones administrativas (administrative rulings), en su calidad de procedimientos destinados a ofrecer una mera interpretación de las normas generales, no dan lugar, en principio, a la presunción de ayuda. No obstante, la opacidad de las decisiones de las administraciones y el margen de maniobra del que pueden disponer hacen presumir que ése es al menos su efecto en algunos casos. Ello no impide que los Estados miembros puedan ofrecer a sus contribuyentes seguridad jurídica y previsibilidad en la aplicación de las normas fiscales generales”.

⁴⁵³ Así, “la opacidad y el margen de maniobra de que disponga la Administración determinarán la

*Mutatis mutandis*⁴⁵⁴, el Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas de 1997⁴⁵⁵ indica, en su apartado B.5), que podría producirse una práctica perniciosa allá donde las disposiciones legales se apliquen a nivel administrativo con menos rigor y sin transparencia: como señala ROMANO (2002a: 213) en virtud de este precepto se incluyó en la “lista negra” parte del sistema neerlandés de consultas tributarias (los llamados “*non-standard rulings*”, aquellos para los que no existía una respuesta más o menos formalizada, de modo que la Administración gozaba de una mayor discrecionalidad al responder).

Para constituir ayudas de Estado, las medidas deben también ser selectivas: es decir, favorecer a determinadas empresas o producciones. El concepto de “medida selectiva” se opone a la de “medida general”, entendida esta como la que está abierta a todos los agentes económicos que actúan en el territorio de un Estado miembro⁴⁵⁶. El entonces Tribunal de Primera Instancia afirmó en 2004 que “*una medida fiscal que puede calificarse de ayuda de Estado se distingue, en principio, de [otra] de carácter general por el hecho de que el número de sus beneficiarios es limitado, de hecho o de Derecho*”⁴⁵⁷. Tanto el TJUE como la Comisión han considerado que son medidas selectivas aquellas que no se aplican sobre todo el territorio de un Estado, sino cuyo ámbito es “*una empresa, un conjunto de empresas, un sector de la economía, una rama de actividad industrial, todas las empresas ubicadas en un área geográfica o una categoría de empresas que comparten algunas características comunes como, por ejemplo, las pequeñas o medianas empresas*” (ARPIO SANTACRUZ, 2000: 136).

A la luz del criterio de selectividad, deberemos estudiar si los acuerdos alcanzados bajo la relación cooperativa pueden ser selectivos tanto por estar sólo al alcance de un determinado grupo de empresas como por ofrecer ventajas concretas a empresas determinadas (en tal caso, deberá analizarse cada acuerdo específico que se alcance).

La Comunicación 98/C-384/03, parágrafo 16, esboza un test para analizar la existencia de una ayuda de Estado en el ámbito fiscal. En primer lugar, deberán identificarse los grupos potencialmente beneficiados. En segundo lugar, es necesario determinar el régimen común aplicable. Por último, debe examinarse si la excepción a este régimen o las diferencias en el mismo están justificadas “por la naturaleza o la economía del sistema” fiscal (es decir, si de derivan directamente de los principios fundadores

calificación de las mismas como ayudas de Estado o no” (PIÑA GARRIDO, 2013: 173).

⁴⁵⁴ Como afirma FLORINDO GIJÓN, “el Código de conducta y el régimen de control de ayudas de Estado [...] persiguen objetivos diferentes, tienen una eficacia jurídica diferente y prevén procedimientos de evaluación diferentes. No obstante, a nadie se le escapa el estrecho vínculo entre ambos, en razón de que un buen número de medidas fiscales van a entrar, al menos potencialmente, en el ámbito de aplicación del Código de conducta y en el del régimen comunitario de ayudas” (2003: 111).

⁴⁵⁵ Resolución del Consejo y de los representantes de los gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo de 1 de diciembre de 1997 relativa a un Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas (DO C 2, de 6 de enero de 1998).

⁴⁵⁶ Comunicación 98/C-384/03, parágrafo 13.

⁴⁵⁷ STPIC de 1 de julio de 2004, *Salzgitter/Comisión*, T-308/00, parágrafo 38.

o directivos del sistema fiscal del Estado miembro de que se trate)⁴⁵⁸.

Desde la perspectiva del derecho de la Unión Europea, la selectividad se derivaría de la limitación de la relación cooperativa a las grandes empresas⁴⁵⁹. Sin embargo, la relación cooperativa toma como fundamento una serie de principios y de potestades administrativas, cuya aplicación concreta a cada grupo de contribuyentes dependerá de las necesidades de estos y de las capacidades materiales administrativas. El hecho de que haya mecanismos orientados a contribuyentes específicos es razonable atendiendo a las diferencias objetivas entre ellos. Consideramos que, por tanto, estas especialidades derivan directamente “*de los principios fundadores o directivos del sistema fiscal*” y, desde la perspectiva de la Comisión, debería quedar justificado por la “naturaleza o economía del sistema”. Al desarrollar este concepto, la Comisión afirma que algunas condiciones pueden estar justificadas por diferencias objetivas entre los contribuyentes⁴⁶⁰; y, en este sentido, existe una relación directa entre el tipo de operaciones que se realizan (complejidad, carácter internacional, etc.) y el tipo de instrumentos que se requieren para prevenir un conflicto relativo a la forma en que tributarán dichas operaciones.

Podría considerarse conflictivo también que se limitase la relación cooperativa a aquellos grupos de empresas cuya sede central está localizada en España. El fundamento último del régimen de ayudas de Estado es eliminar los mecanismos mediante los cuales un Estado favorece a las entidades mercantiles que operan en su territorio y, como consecuencia, falsea la competencia. ¿Estaría la relación cooperativa proporcionando en la práctica una seguridad jurídica mayor a las inversiones de empresas españolas en el extranjero que al contrario⁴⁶¹? El problema es que la implementación de la relación cooperativa (y, sobre todo, la necesidad de generar una confianza mutua entre las partes) requiere de contactos estables, que son más factibles con empresas localizadas en territorio español.

Con todo, no existe ninguna limitación expresa de la relación cooperativa a las empresas de nacionalidad española, ni tampoco existe ningún factor indirecto que restrinja el alcance práctico de las disposiciones que la regulan. Existen grupos transnacionales cuya sede de dirección principal se sitúa en otro Estado y que han suscrito el

⁴⁵⁸ Comunicación 98/C-384/03, párrafos 23 a 27..

⁴⁵⁹ Como señala MORENO GONZÁLEZ, “la Comisión ha destacado que cumplen el requisito de la selectividad las disposiciones que para conceder una determinada ventaja fiscal imponen ciertos umbrales relativos al volumen de negocios, una determinada potencia económica [...]” (2007: 146).

⁴⁶⁰ *Ibíd.*, párrafo 24: “Por último, algunas condiciones pueden estar justificadas por diferencias objetivas entre los contribuyentes. En cambio, si la administración fiscal puede establecer de forma discrecional plazos de amortización o métodos de valoración diferentes, por empresas y sectores, en ese caso se puede presumir la existencia de ayuda. Esta presunción también existe si la administración fiscal trata las deudas fiscales individualmente, persiguiendo un objetivo distinto del de la optimización de la recaudación de las deudas contraídas por la empresa de que se trate”.

⁴⁶¹ Este efecto (el de favorecer las inversiones españolas en el extranjero) era el que producía el artículo 12.5 LIS, según la Decisión de la Comisión de 28 de diciembre de 2009 (C-45/2007), relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras, que declaró que dicho artículo constituía una ayuda de Estado ilegal.

Código de Buenas Prácticas Tributarias a través de su filial en España (es el caso, por ejemplo, de Michelin o de Renault, dos transnacionales francesas; o de Siemens, cuya sede central se encuentra en Alemania).

Consideramos que, en primera instancia, de la relación cooperativa en sí misma no se deriva la existencia de selectividad sectorial. Pero, además, existe otro argumento, definitivo, que excluye la relación cooperativa (como tal) del régimen de ayudas de Estado.

Según la Comunicación 98/C-384/03, no sólo la reducción de la deuda tributaria –en tanto que carga que recae sobre el presupuesto de la empresa– puede constituir ayuda de Estado, sino también aquellas que establezcan condiciones más favorables en cuanto a su exigibilidad. Pero, en cualquier caso, siempre se trata de medidas con un impacto económico claro, que modulan un determinado gasto de la empresa sea con carácter cuantitativo o temporal (no bastaría el reconocimiento de ventajas inmateriales).

Por el contrario, la relación cooperativa, en primera instancia, no tiene como objetivo impactar en la cuantía de la deuda tributaria, sino dar certeza y prevenir conflictos sobre su cuantificación. De nuevo, la Comunicación 98/C-384/03 afirma en su párrafo 22 que los procedimientos destinados a ofrecer una mera interpretación de las normas generales no dan lugar, en principio, a una ayuda de Estado. En el caso de medidas específicas para la reducción de conflictos⁴⁶² sí puede considerarse que se produce un menor coste para la empresa (una de las ventajas de la baja conflictividad es la reducción de costes). Sin embargo, tampoco se está produciendo una transferencia de fondos públicos en sentido estricto, puesto que la reducción de costes beneficia a ambas partes⁴⁶³.

Si la aplicación de una norma deriva en una ayuda de Estado, o bien la norma se ha aplicado correctamente (y, en tal caso, es la norma la que constituye ayuda estatal) o bien la norma se ha aplicado de manera excesivamente laxa y opaca. En efecto, no puede descartarse que (como sabemos que ha sucedido en Gran Bretaña) el sistema de consultas y acuerdos informales implique una reducción de la carga tributaria efectiva que soporte una determinada empresa.

Es claro, atendiendo a los elementos que configuran una ayuda de Estado, que la aplicación de la norma con excesiva laxitud, sin seguir los criterios generales de interpretación seguidos por la Administración tributaria, implica una reducción de la carga fiscal de la empresa afectada, que tiene carácter selectivo (de hecho, es individual) y genera –sin duda es así en el caso de empresas transnacionales– una distorsión de la competencia y afecta al comercio transfronterizo: constituye, en suma, una ayuda de Estado.

¿Cuál deberá entonces ser la reacción de la Comisión? Existen dos interpretacio-

⁴⁶² Véase el epígrafe 3 del tercer capítulo.

⁴⁶³ Podría considerarse todavía que, en la medida en que la Administración incrementa los medios materiales o personales para la prevención de conflictos, y ello deriva en menores costes para determinadas empresas, se está produciendo una transferencia de fondos en sentido amplio. Entendemos que esta conexión es excesivamente indirecta para tomarla en consideración.

nes posibles. La primera, que la Comisión se vería obligada a cuestionar acuerdos específicos, y no el régimen de relación cooperativa, o alguno de los instrumentos establecidos en el marco de la misma. Es la postura defendida por ROMANO, al estudiar la compatibilidad del régimen neerlandés de consultas con el Código de conducta de 1997, cuando afirma que la valoración de si estos acuerdos son perniciosos debería haberse realizado caso por caso (2002a: 213).

Por el contrario, podemos considerar también que si de la configuración de la relación cooperativa en sí misma (o alguno de los instrumentos mediante los que pone en práctica) puede ya extraerse un riesgo para la competencia, el instrumento específico cuestionado podría considerarse ayuda de Estado. El riesgo se producirá, según venimos afirmando, cuando se reconozca una excesiva discrecionalidad a la Administración tributaria o, en su caso, cuando dichos acuerdos no sean lo suficientemente transparentes.

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia es clara cuando afirma que, aunque las medidas de alcance general no están incluidas en la prohibición de ayudas de Estado, es necesario analizar si, pese a la apariencia de generalidad, algunas intervenciones estatales pueden ser en cierto modo selectivas. Esto sucede cuando la Administración que deba aplicar una norma general disponga de una facultad discrecional al aplicar dicha norma⁴⁶⁴. No es necesario que esta discrecionalidad degenera en arbitrariedad, sino que dicha discrecionalidad permita, ejercida normalmente, “*modular el importe o los requisitos de concesión de la ventaja fiscal de que se trata*”⁴⁶⁵. El incremento de la discrecionalidad implica mayores riesgos de favoritismo, como ha señalado la propia Comisión Europea en el ámbito de la contratación administrativa⁴⁶⁶.

Ahora bien, la jurisprudencia analiza la discrecionalidad atendiendo al marco normativo que reconoce la potestad administrativa. Desde este punto de vista, y dado que la relación cooperativa no influye en la regulación de las competencias o potestades de la Administración, no podríamos considerar que la relación cooperativa, entendida como un sistema, esté prohibida por el régimen UE de ayudas de Estado. Por lo demás, mecanismos como las actas con acuerdo o los acuerdos previos de valoración no han presentado nunca problemas de compatibilidad con el régimen de ayudas de Estado, pese a reconocer un cierto margen de discrecionalidad administrativa.

La opacidad, de acuerdo con la interpretación que realiza la Comisión Europea, funciona como garantía de que un régimen de ayudas compatible con los Tratados no deje de ser compatible en su aplicación concreta⁴⁶⁷. La relación cooperativa (de acuerdo

⁴⁶⁴ SSTJUE de 26 de diciembre de 1996, *Francia/Comisión*, C-241/94, Rec. p. I-4551, ap. 23 y 24; de 1 de diciembre de 1998, *Ecotrader*, C-200/97, Rec. p. I-7907, ap. 40, entre otras.

⁴⁶⁵ STPI de 6 de marzo de 2002, *Diputación Foral de Álava y otros/Comisión*, asuntos acumulados T-92/00 y T-103/00, Rec. p. II-1385, ap. 35.

⁴⁶⁶ Véase el Libro verde sobre la modernización de la política de contratación pública de la UE “Hacia un mercado europeo de la contratación pública más eficiente”. COM(2011) 15 final, de 27 de enero de 2011, pág. 16.

⁴⁶⁷ “La autorización de regímenes de ayudas opacos en relación con el círculo de beneficiarios, el alcance y la intensidad de la ayuda, y sus objetivos, supondría conceder un cheque en blanco a los Esta-

con la idea de que no se produce una transferencia de fondos públicos) no constituye un régimen de ayudas *compatible*; simplemente, no existe un régimen de ayudas.

Los acuerdos alcanzados bajo la relación cooperativa serán, en sí mismos, contrarios al régimen de ayudas de Estado en la medida en que, como consecuencia de una interpretación excesivamente laxa de la norma, se beneficie a contribuyentes específicos mediante acuerdos específicos. Estaríamos ante ayudas que no se conceden en virtud de un régimen de ayudas, calificadas por el artículo 1.e) del Reglamento (CE) 659/1999 como “ayudas individuales” y que deberán analizarse a la luz del caso concreto.

Existen pocas directrices específicas sobre cómo deberán analizarse las prácticas administrativas para determinar si estamos ante una ayuda de Estado. La Comisión, a partir de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, excluye la existencia de ayuda cuando la Administración se limite a gestionar los ingresos fiscales aplicando criterios objetivos⁴⁶⁸. Por ejemplo, en la Decisión de 21 de abril de 1999⁴⁶⁹, la Comisión consideró que el tratamiento dado por las autoridades fiscales neerlandesas relativo a la venta y posterior arrendamiento financiero de conocimientos técnicos (*know-how*) al propio vendedor, suscrito entre Philips y Rabobank, no era una medida selectiva porque, entre otros criterios, la Administración actuó con arreglo a la legislación y jurisprudencia neerlandesas (ap. 28 de la Decisión); y su actuación fue coherente con los criterios establecidos por las autoridades fiscales neerlandesas en una circular relativa a la venta y posterior arrendamiento financiero de activos inmateriales (aps. 29-35). También señala que la Administración trató de manera equivalente una operación similar en el pasado (ap. 36) y que el Estado demostró que esa misma operación estaba abierta a otras empresas, que hicieron uso de ella (ap. 37).

La Comisión y el Tribunal de Justicia han ido estableciendo un cuerpo de doctrina en materia de acuerdos previos de valoración en materias de precios de transferencia. Es interesante señalar que, en el ámbito del Código de Conducta –y, concretamente, en el Informe Primarolo– se han aplicado los principios internacionalmente aceptados sobre precios de transparencia en el seno de la OCDE como parámetro de referencia. Muchas de las medidas consideradas supuestos de competencia fiscal perniciosa por desviarse, sin justificación, de dichos parámetros, fueron luego atacados por la Comisión mediante el régimen de ayudas de Estado (MORENO GONZÁLEZ, 2007: 191-193). En el caso de los centros de coordinación belgas, la aplicación de criterios estima-

dos miembros que los adoptan y mermaría la eficacia de los artículos 87 CE y 88 CE”: es la opinión de la Comisión reflejada en las Conclusiones del AG GEELHOED presentadas el 25 de septiembre de 2003 en el asunto Grecia/Comisión (C-278/00, Rec. p. I-8787), apartado 38; véase también MORENO GONZÁLEZ, que analiza una Decisión de la Comisión, de 7 de septiembre de 2004 (DO C 280, de 17 de noviembre de 2004) que inicia procedimiento formal de examen en relación con un acuerdo firmado entre la Administración belga y una empresa (Umicore SA), donde “la Comisión tiene muy en cuenta la opacidad o falta de transparencia del acuerdo alcanzado, puesto que las autoridades belgas no especifican el fundamento jurídico de dicho acuerdo, ni ofrecen justificación formal alguna desde el punto de vista jurídico a su realización” (2007: 152).

⁴⁶⁸ Comunicación 98/C-384/03, párrafo 21.

⁴⁶⁹ DO L 297, de 24 de noviembre de 2000.

tivos para valorar determinadas operaciones vinculadas, en la medida en que se separaban (a la baja) de la realidad de dichas operaciones, constituyeron ayuda de Estado⁴⁷⁰. Es fundamental, por lo tanto, que la valoración de los elementos de hecho sea acorde a la realidad económica.

Por otra parte, en el ámbito del cobro de deudas tributarias, se ha empleado el comportamiento de un “acreedor privado” como parámetro de referencia. Según la Abogada General KOKOTT⁴⁷¹,

“El criterio del acreedor privado [...] sirve para determinar si la empresa beneficiaria podría obtener la misma ventaja que se puso a su disposición mediante recursos del Estado en circunstancias que correspondan a las condiciones normales del mercado y de un particular”.

El criterio del acreedor privado ha sido escasamente desarrollado por la jurisprudencia⁴⁷² y se ha aplicado, fundamentalmente, ante obligados tributarios con deudas pendientes de pago y que se encontraban en situación de concurso, o similar: es decir, en contextos donde el pago era incierto por la condición económica del contribuyente.

Aunque este criterio no es directamente aplicable en nuestro ámbito de estudio, consideramos que la idea de incertidumbre sobre el pago en sí mismo puede trasladarse, en algún modo, a la incertidumbre en la determinación de la deuda que sirve como espacio para que la relación cooperativa se desarrolle. En el ámbito mercantil (que el criterio del acreedor privado toma como referencia) es perfectamente posible el uso de mecanismos de transacción, donde cada una de las partes hace concesiones recíprocas para poner fin a la incertidumbre que existe en torno a la relación jurídica entre dichas partes (FERNÁNDEZ y RUIZ, 2001). Esto implica que la existencia de ciertas concesiones no determina necesariamente la existencia de ayuda de Estado, pero no implica en absoluto que la Administración pueda decidir arbitrariamente.

Todo lo señalado hasta ahora nos permite subrayar los criterios que deberá seguir la Administración para que sus decisiones no constituyan ayudas de Estado. Los principios de no-discriminación y de objetividad en la actuación administrativa operan como claros límites que determinarán, en último término, si la aplicación de la norma en un caso concreto ha provocado un efecto distorsionador de la competencia en el mercado interno. A estos efectos, la publicación de criterios administrativos sirve para facilitar el control (contiene la interpretación de la norma aplicable con carácter general) y, al in-

⁴⁷⁰ STJ de 22 de junio de 2006, *Bélgica y Forum 187 ABL/Comisión*, asuntos acumulados C-182/03 y C-217/03, Rec. p. I-5479.

⁴⁷¹ Conclusiones de la AG KOKOTT presentadas el 6 de septiembre de 2012 en el asunto *Frucona Košice a.s./Comisión Europea*, cit., apartado 58.

⁴⁷² “El criterio del acreedor privado hasta la fecha apenas ha sido estudiado por la jurisprudencia, de modo que continúa siendo un concepto sin perfilar”, según las Conclusiones de la AG KOKOTT presentadas el 6 de septiembre de 2012 en el asunto *Frucona Košice a.s./Comisión Europea* (C-73/11 P, Rec. p. I-0000), apartado 1; según las Conclusiones del AG POIARES MADURO presentadas el 1 de abril de 2004 en el asunto *España/Comisión* (C-276/02, Rec. p. I-8091), apartado 36, es un concepto rodeado “de misterio”.

crementar la transparencia, aleja el riesgo de que se produzca una ayuda de Estado. De hecho, MORENO GONZÁLEZ (2007: 198) considera que

“la falta de publicidad de la resolución que pone fin al procedimiento seguido para la conclusión de un APA es [...] el punto débil de este tipo de técnica convencional desde la perspectiva del régimen comunitario de ayudas de Estado”.

Hemos sostenido que el régimen de publicidad activa de la Ley de transparencia (y, subsidiariamente, el derecho de acceso) debe promover la publicidad de los acuerdos alcanzados (no sólo en el marco de los APA, sino de las consultas del Código de Buenas Prácticas), eliminando en su caso los datos que puedan resultar sensibles, de manera que se pueda controlar la correcta aplicación de la normativa y el respeto al principio de igualdad. Todavía en relación a los APA (aunque se trata de reflexiones extrapolables a otros mecanismos), la doctrina ha subrayado frecuentemente la tensión entre la necesaria publicidad, como presupuesto para el control sobre la discrecionalidad administrativa, y la necesidad de preservar el secreto (tributario o comercial) sobre la información que las empresas aportan. Como mínimo, la publicación de las “líneas generales” del acuerdo se considera perfectamente plausible (GARCÍA-HERRERA y HERRERA MOLINA, 2002: 22; MORENO GONZÁLEZ, 2007: 199). CALDERÓN CARRERO señala que la publicación previa disociación de datos identificativos permitiría compaginar todos los intereses en conflicto (2005: 171). La publicación de determinados esquemas adoptados por las empresas y su tratamiento fiscal, tras eliminar dichos datos, es una medida corriente en otros Estados; también la publicación de informes anuales sobre la aplicación de mecanismos de este tipo⁴⁷³.

Como cierre de este epígrafe, aunque el aspecto procedimental es una cuestión sumamente compleja (especialmente en relación a la recuperación de las ayudas) y consideramos excesivo entrar en profundidad en su análisis, sí cabe señalar que sería de aplicación el régimen de ayudas ilegales, puesto que ninguna Administración estatal está comunicando la relación cooperativa a la Comisión bajo el régimen de ayudas nuevas⁴⁷⁴. La Comisión podrá iniciar una investigación en cualquier momento, dentro del plazo de prescripción de 10 años previsto en la normativa; es frecuente, en el caso de ayudas individuales, que lo haga a instancia de la denuncia elevada por competidores de la empresa beneficiada, a las que se reconoce el carácter de “parte interesada”⁴⁷⁵.

⁴⁷³ Por ejemplo, en Países Bajos, “The non-standard rulings were usually published each year by the Ministry of Finance on a no-name basis and in summary after a certain period from their issuance” (2002a: 212).

⁴⁷⁴ Toda nueva ayuda está sujeta al régimen de notificación (con efecto suspensivo de su efectiva implementación) previsto en los artículos 2 y 3 del Reglamento (CE) 659/1999. Si no se produce la notificación, estaremos ante una ayuda supuestamente ilegal: una medida que, si cumple los requisitos para ser considerada ayuda de Estado, será ilegal en todo caso.

⁴⁷⁵ Véase el artículo 20 del Reglamento (CE) 659/1999. Las partes interesadas podrán informar a la Comisión de las presuntas ayudas ilegales o abusivas y serán informadas del curso de la denuncia; podrán presentar observaciones en el procedimiento de investigación formal y obtener una copia de las decisiones de la Comisión. El artículo 1.g) del Reglamento reconoce expresamente el carácter de “parte

La Comisión abrirá una investigación preliminar y, si considera que existen indicios suficientes, un procedimiento de investigación formal, en el que la empresa denunciante podría participar como parte interesada. Dicho procedimiento terminará mediante una decisión que declare, previa audiencia del Estado interesado, que la medida no constituye ayuda estatal, que es compatible con el mercado interior (se denomina a esta resolución “decisión positiva”), la necesidad de establecer condiciones para que la ayuda pueda considerarse compatible con el mercado interior, junto con obligaciones del Estado que permitan controlar la observancia de dicha decisión (“decisión condicional”) o, por último, que la medida es incompatible con el mercado interior (“decisión negativa”).

En el caso de ayudas ilegales, toda decisión negativa irá acompañada de una decisión de recuperación, que exigirá que el Estado miembro tome las medidas necesarias para recuperar la ayuda del beneficiario. Por tanto, la recuperación de la ayuda ilegal es competencia del Estado miembro a partir de los procedimientos de su sistema jurídico interno, pero siempre de acuerdo con los principios de cooperación legal, primacía, equivalencia, eficacia directa y efectividad del derecho de la Unión.

Para las empresas que se vean afectadas por una decisión administrativa que podría estar favoreciendo a una competidora, este mecanismo es particularmente atractivo, especialmente si se compara con las limitaciones de los recursos en derecho interno. El régimen procedimental de las ayudas de Estado se caracteriza por un largo plazo de prescripción, amplios poderes de la Comisión para el control de ayudas y la posibilidad de participar en el procedimiento como parte interesada.

2.1.4.2. Las libertades de circulación

La relación cooperativa podría entrar en conflicto con las libertades de circulación en la medida en que obstaculizara las inversiones u otras operaciones económicas transfronterizas. El ejercicio de una actividad económica con carácter estable, mediante la integración en la economía de un Estado miembro, recae bajo la protección de la libertad de establecimiento; las inversiones de cartera, bajo la libre circulación de capitales; la prestación de servicios transfronterizos, bajo la libre prestación de servicios. Todas estas libertades protegen diversas actividades u operaciones de las empresas, cuando exista un elemento transfronterizo, frente al trato discriminatorio de los Estados o frente a posibles restricciones que les puedan imponer.

Según reiterada jurisprudencia del TJUE, para determinar si una normativa nacional se inscribe en el ámbito de una u otra de las libertades de circulación, procede tomar en consideración el objeto de la legislación de que se trate⁴⁷⁶.

En este sentido, procede analizar el objeto del Código de Buenas Prácticas Tri-

interesada” a las empresas competidoras de la beneficiaria de la ayuda.

⁴⁷⁶ SSTJ de 24 de mayo de 2007, *Holböck*, C-157/05, Rec. p. I-4051, ap. 22; y de 17 de septiembre de 2009, *Glaxo Wellcome*, C-182/08, Rec. p. I-8591, ap. 36.

butarias y, concretamente, las reflexiones recogidas en su preámbulo. La relación cooperativa se contextualiza claramente en el marco de la responsabilidad social corporativa:

“Las empresas desempeñan un papel muy importante en la vida social, no sólo como generadoras de empleo y riqueza, sino como agentes de desarrollo en las comunidades en las que se insertan”.

El Código vincula la idea de responsabilidad social corporativa con la llamada “responsabilidad fiscal corporativa” al señalar la necesidad de que “*ciudadanos, agentes sociales y autoridades se involucren activamente para [el] mejor desarrollo y efectiva aplicación*” del sistema tributario.

Si la relación cooperativa tiene como objeto que las empresas, en las comunidades en las que se insertan, colaboren activamente para mejorar la aplicación y desarrollo del sistema tributario, queda sin duda en el ámbito de la libertad de establecimiento. Según las Conclusiones del AG DARMON en el asunto *Daily Mail*,

“Establecerse ‘es integrarse en una economía nacional’ [...] El establecimiento en el sentido del Tratado supone dos elementos: el asentamiento físico y el ejercicio de una actividad económica, ambos con carácter si no permanente, cuando menos duradero”.

Los términos usados en el Código de Buenas Prácticas Tributarias, tales como “insertarse” en una comunidad o “involucrarse activamente” en relación a determinados asuntos de dicha comunidad implican claramente una “integración”, que es el término que usa el AG DARMON. La relación cooperativa precisa de un vínculo “duradero” con una determinada economía nacional, en la medida en que es necesaria cierta estabilidad para poder generar una relación de confianza. Así lo afirma sin ambages el Estudio de la OCDE sobre intermediarios fiscales: “*Continuity can lead to a familiarity and ease of communication upon which mutual trust and respect can be built*” (2008a: 42).

Por tanto, la relación cooperativa está dirigida, como consecuencia de los requisitos necesarios para que su implementación sea posible, a empresas que ejercen su derecho de establecimiento.

Los Estados deben ejercer sus competencias respetando el derecho de la Unión. Concretamente, no deben establecer discriminaciones o restricciones sobre las libertades fundamentales. Normalmente, la existencia de un obstáculo se comprueba comparando dos posibles situaciones, de las que al menos una de ellas contiene un elemento transnacional (y, por tanto, implica el ejercicio de una libertad de circulación). Cuando estamos ante una cuestión prejudicial, el asunto principal (interno) proporciona uno de ellos; el segundo se construye modificando un elemento relevante. En nuestro caso, dado que realizamos un análisis en abstracto, vamos a proponer diversos pares de comparación.

La relación cooperativa podría suponer un obstáculo a la salida. Desde esta perspectiva, compararemos dos residentes, uno de los cuales pretende operar en el extranjero y otro en el interior, respecto la misma operación: la creación de una filial (que queda

bajo la protección de la libertad de establecimiento). Pues bien, en ambos casos la empresa residente puede hacer uso de los mecanismos de consulta previstos en la experiencia española de relación cooperativa para clarificar su tratamiento fiscal o, en el futuro, solucionar los conflictos que puedan surgir entre las partes. La misma afirmación se aplica en el caso de la empresa quiera trasladar su sede a otro Estado miembro.

La relación cooperativa –como hemos señalado– permite que se beneficien también grupos de empresa cuyo centro de dirección efectiva se encuentre fuera de España. No disuade a otros operadores económicos de establecerse en España. Antes al contrario: precisamente, participar con carácter estable en la economía española conllevaría una relación más continuada con la Administración tributaria, que facilitaría, en su caso, la consolidación de la confianza mutua que sirve como base de la relación cooperativa.

Normalmente un no residente no va a poder acceder a la relación cooperativa porque no existe un contacto estable con la Administración tributaria. Precisamente por ello, entendemos que no puede considerarse que un residente y un no residente se encuentren en una situación equivalente. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea compara dos situaciones atendiendo siempre al objetivo de la norma. En este caso, cuasi normas como el Código de Buenas Prácticas Tributarias tienen como objetivo crear una relación basada en la buena fe y la confianza mutua, a través de una serie de compromisos recíprocos entre la Administración y las empresas adheridas. Los mecanismos de colaboración implican una interacción continuada, incluso a nivel personal, entre los funcionarios de la Agencia Tributaria y la empresa de que se trate. Esto es mucho más difícil, si no imposible, en el caso de no residentes. Por lo demás, las diferencias de trato que se establecen son adecuadas y no van más allá de lo estrictamente necesario. Los no residentes tienen a su alcance mecanismos de consulta previa (como las consultas vinculantes de los artículos 88 y 89 LGT o los acuerdos previos de valoración) que les permiten obtener unos resultados similares.

Esta reflexión es aplicable a la situación de un agente económico que, desde su país de origen, quiere realizar una inversión en España o prestar un determinado servicio (o que, desde España, quiere realizar dicha inversión o prestar dicho servicio en el extranjero). Dichas operaciones se valoran a la luz, respectivamente, de la libre circulación de capitales y de la libre prestación de servicios.

2.2. CONTROL DE LA RELACIÓN COOPERATIVA A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE TRANSPARENCIA

2.2.1. Publicidad de los acuerdos alcanzados en el marco de la relación cooperativa: el derecho de acceso a la información pública y el secreto tributario

¿En qué medida es posible exigir que la información relevante sobre los acuerdos alcanzados en el ámbito de la relación cooperativa sea pública? La respuesta dependerá de la tensión entre las disposiciones de la Ley 19/2013, de Transparencia, y el

secreto tributario.

La Agencia Tributaria deberá publicar *motu proprio* las respuestas a consultas, incluso las no vinculantes evacuadas al amparo del epígrafe 2.3 del Código de Buenas Prácticas Tributarias, de acuerdo con el deber de publicidad activa recogido en el artículo 7 LT; y que incluye, según la letra a) del artículo,

“Las directrices, instrucciones, acuerdos, circulares o respuestas a consultas planteadas por los particulares u otros órganos en la medida en que supongan una interpretación del Derecho o tengan efectos jurídicos”.

Este artículo encuentra su antecesor en el artículo 37.10 LRJPAC, con una redacción prácticamente equivalente, en lo que nos interesa: también se incluye una referencia expresa a las respuestas a consultas que impliquen una interpretación del derecho. El inciso “o tengan efectos jurídicos” es una novedad de la ley de transparencia y refuerza la inclusión de estas respuestas en el ámbito objetivo del deber de publicidad activa: como mínimo, estas respuestas tienen los efectos jurídicos previstos en el artículo 179.2.d) LGT. También nos permite considerar incluidos los APA. Aunque contienen, fundamentalmente, una valoración de bienes y no una interpretación de norma, tienen los efectos jurídicos previstos en la norma reguladora correspondiente. Por el contrario, las liquidaciones administrativas no entran en el ámbito de las obligaciones de publicidad activa.

Al deber de publicación activa se le aplican los mismos límites que al derecho de acceso, y que se regulan en los artículos 14 y 15 LT. Los analizaremos, por tanto, conjuntamente con el mencionado derecho. En especial, en el caso de datos de carácter personal, el artículo 15.4 LT prevé la posibilidad de su “disociación” para que se impida la identificación de las personas afectadas. Son varios los Estados que publican este tipo de consultas tras eliminar los datos identificativos de la persona o entidad consultante; para la relación cooperativa, la OECD lo recomienda expresamente (2013: 49).

De acuerdo con el artículo 9 LT, el cumplimiento de las obligaciones de publicidad activa quedan bajo la supervisión del Consejo de Transparencia y Buen Gobierno. Concretamente, el Consejo podrá “*dictar resoluciones en las que se establezcan las medidas que sea necesario adoptar para el cese del incumplimiento y el inicio de las actuaciones disciplinarias que procedan*”, pero para ello será necesario la regulación, por vía reglamentaria, de un procedimiento específico. En relación a las posibles vías disciplinarias, se afirma que el “incumplimiento reiterado” de las obligaciones de publicidad activa tendrá la consideración de infracción grave a los efectos de aplicación a sus responsables del régimen disciplinario previsto en la correspondiente normativa reguladora.

Siendo importante (a la espera de comprobar su eficacia real) el establecimiento de un organismo que sirva como garantía de las tradicionales obligaciones administrativas de publicidad activa (que ya existían en el artículo 37 LRJPAC, ahora virtualmente

derogado⁴⁷⁷), el elemento fundamental de la Ley de transparencia es la configuración de un derecho subjetivo de acceso a la información pública. El ámbito objetivo de este derecho es más amplio, por lo que incluye, potencialmente, actos administrativos que no recaigan en el ámbito del artículo 7.a).

El derecho de acceso de los ciudadanos a los archivos y registros tiene raíz constitucional. El artículo 105.b) CE afirma que la Ley regulará “*el acceso de los ciudadanos a los archivos y registros administrativos, salvo en lo que afecte a la seguridad y defensa del Estado, la averiguación de los delitos y la intimidad de las personas*”. Este precepto, según SÁNCHEZ DE DIEGO, “*proclama de forma indirecta la publicidad de la acción de la Administración pública*” (2008: 9). El artículo 105 también se refiere a la participación de los ciudadanos en la elaboración de disposiciones administrativas (entendemos que de carácter general), en su apartado a); y, en su apartado c), a la participación en el procedimiento a través del derecho de audiencia, que implica un acceso a los documentos del expediente.

En el artículo 105 CE, por tanto, se configura el derecho de acceso desde una doble perspectiva. Por una parte, la del interesado, que tiene un interés directo y legítimo en el expediente, se regula en el artículo 105.c) y en el artículo 35.a) LRJPAC. Por otra, un derecho de acceso de carácter general, el del artículo 105.b) CE, que según cierta doctrina se conecta con el artículo 20.1.d) CE, que reconoce el derecho a comunicar o recibir libremente información veraz por cualquier medio de difusión (por todos, SÁNCHEZ DE DIEGO, 2008: 18). En este sentido, el artículo 20.1.d) CE puede considerarse equivalente al artículo 10.1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos⁴⁷⁸; y dicho artículo, aunque está redactado en los términos típicos de un derecho negativo o no de no injerencia estatal, ha sido reinterpretado por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos para contener, también, un derecho al acceso a la información que impone obligaciones positivas a los Estados⁴⁷⁹. Esta doctrina forma parte del derecho interno español en virtud del artículo 10.2 CE.

Las disposiciones que regulan el derecho de acceso a la información pública en-

⁴⁷⁷ La disposición final primera de la Ley de Transparencia, apartado segundo, da la siguiente redacción al artículo 37 LRJPAC: “Los ciudadanos tienen derecho a acceder a la información pública, archivos y registros en los términos y con las condiciones establecidas en la Constitución, en la Ley de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno y demás leyes que resulten de aplicación”.

⁴⁷⁸ Este artículo afirma que la libertad de expresión “comprende la libertad de opinión y la libertad de recibir o de comunicar informaciones o ideas sin que pueda haber injerencia de autoridades públicas”. Su apartado segundo establece que toda formalidad, condición, restricción o sanción a que se someta el ejercicio de este derecho deberá estar previsto por la ley y tratarse de “medidas necesarias en una sociedad democrática” para garantizar alguno de los objetivos previstos en la norma.

⁴⁷⁹ El pronunciamiento clave es la sentencia de 14 de abril de 2009 (*Társaság a Szabadságjogokért contra Hungría*). El TEDH se apartó expresamente de su jurisprudencia anterior para afirmar, entre otras ideas interesantes, que el artículo 10 implica una obligación del Estado a eliminar aquellas barreras de acceso a la información, en materias de interés general, que se derivan de la existencia de un “monopolio informativo” por parte de las autoridades (véanse los párrafos 35 y 36 de la sentencia). En la medida en que determinada información obra exclusivamente en manos de la Administración, la abstención de esta no garantiza (al contrario, hace imposible) el derecho a recibir informaciones o ideas.

trarán en vigor el 11 de diciembre de 2014, de acuerdo con la disposición final novena de la Ley. Respecto a la normativa anterior, la Ley de Transparencia presenta algunos avances que deben destacarse, aunque no sirven para garantizar un nivel de apertura administrativa equivalente al de muchos de los países de nuestro entorno⁴⁸⁰.

Por una parte, la Ley de Transparencia elimina la exigencia de acreditar un interés legítimo y directo (antiguo artículo 37.3 LRJPAC) para el acceso a documentos de carácter nominativo, incluso aunque no afectasen a la intimidad de las personas. Ya anteriormente, determinada normativa sectorial había seguido esta línea y no exigía acreditar interés concreto alguno. Pero esto fue fruto de la normativa de la Unión Europea, no de una tradición de transparencia de los poderes públicos de la que España carece. Como ejemplo, señalamos el artículo 3.1.a) de la Ley 27/2006, de 18 de julio⁴⁸¹, que reconoce a “todos” el derecho a acceder a la información ambiental que obre en poder de las autoridades públicas o en el de otros sujetos en su nombre, sin que para ello estén obligados a demostrar un interés concreto.

Como hemos señalado, todo contribuyente tiene interés en la correcta aplicación de la norma tributaria, pero este interés no es directo, sino difuso (ESCRIBANO, 2005: 846), lo cual hubiera implicado un obstáculo para el acceso a información sobre actuaciones realizadas en el marco de la relación cooperativa. La eliminación de dicho requisito en la Ley de Transparencia, por tanto, debe valorarse positivamente.

En segundo lugar, la Ley de transparencia establece un concepto más amplio de información pública. El artículo 13 define la información pública como

“los contenidos o documentos, cualquiera que sea su formato o soporte, que obren en poder de alguno de los sujetos incluidos en el ámbito de aplicación de este título y que hayan sido elaborados o adquiridos en el ejercicio de sus funciones”

Las diferencias respecto a la normativa anterior son dos, y en ambos casos de gran relevancia. La primera es que alcanza a toda información que obre en poder de la Administración, sea cual sea la vía por la cual se haya obtenido. La segunda, que tal información no deberá necesariamente estar incorporada a un expediente⁴⁸² ya que, en lu-

⁴⁸⁰ La ley de transparencia, a lo largo de todo su proceso de elaboración, ha recibido una serie de críticas que no siempre han sido positivamente resueltas por las instituciones españolas. La Organization for Security and Cooperation in Europe, basándose en los estándares internacionales que existen en la material, emitió dos informes (de abril y junio de 2012) criticando, entre otros aspectos, que no se reconociera rango de derecho fundamental al derecho de acceso, la redacción excesivamente amplia de los límites al derecho de acceso o la falta de independencia del organismo llamado a controlar la aplicación de la norma (aunque se ha mejorado en este aspecto, mucho dependerá de la regulación concreta de su Estatuto, que se realizará mediante real decreto del Consejo de Ministros).

⁴⁸¹ Ley 27/2006, de 18 de julio, por la que se regulan los derechos de acceso a la información, de participación pública y de acceso a la justicia en materia de medio ambiente (incorpora las Directivas 2003/4/CE y 2003/35/CE) (BOE núm. 171, de 19 de julio).

⁴⁸² Según el artículo 164.1 del Real Decreto 2568/1986, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Entidades Locales (BOE núm. 305, de 22 de diciembre), el expediente es el conjunto ordenado de documentos y actuaciones que sirven de antecedente y fundamento a la resolución administrativa, junto con las diligencias encaminadas

gar de referencia al procedimiento, se hace referencia a funciones. En la Ley de Transparencia se recoge un concepto de información pública de carácter material, si bien se exige siempre un cierto grado de formalización. La información lo es “*cualquiera que sea su formato o soporte*”, pero dicho formato o soporte debe existir: téngase en cuenta que el artículo 18.1.c) permite denegar las solicitudes “*relativas a información para cuya divulgación sea necesaria una acción previa de reelaboración*”. SÁNCHEZ DE DIEGO diferencia el ámbito del antiguo artículo 37 LRJPAC y del derecho de acceso a la información en este sentido amplio cuando afirma que “*las personas tienen derecho no sólo a acceder a los documentos, o a los archivos, sino, en general, a la información pública, a la información en poder de la Administración Pública*” (2008: 13).

Los artículos 12 a 24 regulan el régimen del derecho de acceso a la información pública y fijan una serie de límites. El artículo 14 establece los valores o intereses que la autoridad competente deberá tener en cuenta al decidir sobre las posibles restricciones al derecho de acceso. Si la divulgación de la información puede constituir un perjuicio para alguno de los supuestos del apartado primero, podrá establecerse una restricción, pero –como ya hemos mencionado– “*será justificada y proporcionada a su objeto y finalidad de protección y atenderá a las circunstancias del caso concreto*”; la Administración deberá también tener en cuenta “*la concurrencia de un interés público o privado superior que justifique el acceso*”.

El grado en que el principio de transparencia será aplicable a la información con trascendencia tributaria dependerá de una serie de elementos y de intereses concurrentes. Como señala SAINZ MORENO, “*entre la transparencia total y el secreto absoluto hay graduaciones de distinta intensidad, justificadas por razones de interés público y de interés privado*” (2004: 175). En primera instancia, ello nos obligaría a buscar un equilibrio entre el derecho de acceso regulado en la LT y el artículo 95 LGT, que establece el carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria.

Un análisis de este equilibrio desde un punto de vista sistemático-formal nos lleva al apartado segundo de la disposición adicional primera de la LT. Dicho precepto establece que, si existe un régimen jurídico específico de acceso a la información en una materia determinada, dicho régimen específico será de aplicación preferente. La disposición es criticable porque produce una fragmentación del derecho de acceso. En todo caso, el artículo 95 LGT no es un régimen específico de esta naturaleza: contiene exclusivamente una serie de excepciones a la transmisión de datos con relevancia tributaria y que además afectan, exclusivamente, a otras instituciones o poderes públicos, como se-

a ejecutarla; se forman, de acuerdo con el apartado 2 del mismo artículo, por agregación sucesiva de los documentos, pruebas, dictámenes, decretos, acuerdos, notificaciones y demás diligencias relevantes. Esto implica que el artículo 37 LRJPAC no se aplica a toda la información de que disponen la Administración, sino sólo aquella que se integra en un procedimiento o accede al ámbito administrativo a través del registro. En este sentido, SÁNCHEZ DE DIEGO afirma que “*la picaresca administrativa utiliza la técnica de extraer de un expediente aquellos documentos o registros que pudieran ser comprometedores, incómodos o que aporten información que no se quiere que obtenga el ciudadano*” (2008: 22).

ñala FERNÁNDEZ AMOR (2010); y no al derecho de los particulares de acceso a la información. Por su parte, el artículo 34.1.i) LGT reconoce el derecho de los obligados tributarios al carácter reservado de los datos tributarios “salvo en los supuestos previstos en las leyes”, permitiendo un engarce con la Ley de Transparencia⁴⁸³.

Por otra parte, un análisis sustantivo del equilibrio entre los principios concurrentes exige analizar el contenido del llamado “secreto tributario”. Los intereses que protege este concepto son claramente heterogéneos: la jurisprudencia constitucional⁴⁸⁴ ha afirmado que el secreto tributario protege el derecho a la intimidad, regulado en el artículo 18.1; el derecho a la protección de datos del artículo 18.4; el secreto profesional, como derivación de la libertad de empresa del artículo 38 CE; y el principio de eficacia del artículo 103.1 CE, porque se considera que el régimen de secreto tributario incentiva la cesión de información por parte de los obligados (en este sentido, véase CALDERÓN CARRERO, 2009: 27).

Los dos primeros elementos no afectan a las empresas en el marco de la relación cooperativa, por lo que pueden eliminarse de nuestro análisis⁴⁸⁵. El secreto comercial se relaciona con “*los intereses económicos y comerciales*” del artículo 14.1.h) LT y el “*secreto profesional y la propiedad intelectual e industrial*” del apartado j); el principio de eficacia, tal y como se interpreta *supra*, quedaría vinculado con “*las funciones administrativas de vigilancia, inspección y control*” del apartado g) y con “*los intereses económicos*” del apartado h), si se entiende que incluyen los del Estado.

De esta manera, consideramos que tanto desde un punto de vista formal [por re-

⁴⁸³ Según LUCAS DURÁN (1998), la autorización legislativa como excepción al secreto tributario “debe considerarse en cierto modo consustancial a la lógica jurídica y consecuentemente implícita en todo sistema legal”. Sin embargo, en la dialéctica entre derecho de acceso y secreto tributario, podría considerarse que la norma tributaria se aplica preferentemente como ley especial. No se trata, por tanto, de una cuestión de poca importancia. La interpretación del artículo 95 LGT como artículo que regula, exclusivamente, la cesión de datos con trascendencia tributaria a entes públicos, permitiendo establecer la conexión entre el artículo 34.1.i) LGT y la LT, puede parecer excesivamente artificiosa; pero la alternativa nos llevaría, probablemente, a considerar que el artículo 95 LGT es contrario a la Constitución, afirmación que encontramos en parte de la doctrina. BUENO GALLARDO ha afirmado que el artículo 95 LGT sería inconstitucional por omisión, porque no establece excepciones al régimen de secreto tributario que serían necesarios para garantizar determinados bienes constitucionalmente protegidos (2009: 729-730). LUCAS DURÁN (1998) afirmó, respecto del artículo 113.1 de la LGT de 1963, que podría ser contrario a los artículos 24 CE (tutela judicial efectiva), 105 (derecho de acceso) y 118 (deber de colaboración con el Poder Judicial) de la Constitución. *De lege ferenda*, sería conveniente que el artículo 95 LGT incluyese una serie de excepciones amplias al secreto tributario: protección de derechos fundamentales (como el artículo 24 CE), previsión expresa en otra ley, concurrencia de un interés superior (previa audiencia de las personas interesadas).

⁴⁸⁴ Véanse las sentencias del Tribunal Constitucional 143/1994, de 9 de mayo, y 203/2001, de 15 de octubre.

⁴⁸⁵ El informe 119/2009 de la Agencia Española de Protección de Datos, por ejemplo, señala que “las normas de protección de datos no son de aplicación a la información referida a las personas jurídicas” y que la Ley Orgánica 15/1995 no les es aplicable, “sin perjuicio de que los Tribunales puedan atender las reclamaciones de responsabilidad que pudieran exigirse en el caso de que el uso de información relativa a las empresas les cause algún perjuicio”. El derecho a la intimidad se aplica a las personas jurídicas de manera parcial, según la jurisprudencia del TEDH, y en relación a aspectos que no afectan a nuestro análisis (como la protección del domicilio o el secreto de las comunicaciones).

misión del artículo 34.1.i) LGT] como desde un punto de vista material (porque los intereses protegidos por el secreto tributario están contenidos en la propia LT), la problemática quedaría inscrita a la ley de transparencia. ¿Cómo deberá realizarse la ponderación de los intereses en juego? Aunque, obviamente, la respuesta dependerá de cada caso concreto, sí es pertinente realizar algunas reflexiones.

Desde un punto de vista procedimental, para garantizar que la valoración de los intereses en juego es la más adecuada, el artículo 19.3 LT, al regular la tramitación de la solicitud de acceso, establece que en casos donde la información afecte a derechos o intereses de terceros debidamente identificados se les conceda a estos terceros un plazo de alegaciones de quince días, que suspenderá el plazo de resolución. Por su parte, el apartado 4 afirma que si la información objeto de la solicitud obra en poder del sujeto al que se dirige pero ha sido elaborada sustancialmente (“en su integridad o parte principal”) por otro sujeto, se le remitirá la solicitud para que decida sobre el acceso. La resolución, de acuerdo con el artículo 20.1 LT, se dictará en el plazo máximo de un mes (ampliable por otro mes más, previa notificación al solicitante) y finaliza con silencio negativo *ex art.* 20.4 LT (el incumplimiento reiterado de la obligación de resolver en plazo constituye infracción grave en el régimen disciplinario, según el art. 20.6 LT). La resolución deberá motivarse si deniega el acceso, reconoce el acceso parcial o a través de una modalidad diferente a la solicitada o permite el acceso con oposición de un tercero (art. 20.2). Pone fin a la vía administrativa, por lo que es recurrible directamente ante los tribunales, aunque se reconoce (artículo 24 LT) la posibilidad de interponer reclamación potestativa ante el Consejo de Transparencia y Buen Gobierno⁴⁸⁶.

La apelación a la necesidad de garantizar los intereses económicos del Estado (junto a una genérica invocación del principio de eficacia) es una constante en diversas experiencias estatales para no hacer públicos la información que la Administración posee y que se ha producido en el marco de la relación cooperativa. En la misma línea se insertaría la invocación a las funciones administrativas de vigilancia, inspección y control. Hemos señalado que el régimen de secreto tributario, al garantizar una especial protección al contribuyente, permite a la Administración acceder a ciertos datos que de otra manera no llegarían a su poder. Ello, a su vez, facilita que la Administración ejerza sus funciones de aplicación de los tributos y, en último término, incrementa la recauda-

⁴⁸⁶ El Consejo de Transparencia y Buen Gobierno se regula en los artículos 33 a 40 LT. Su regulación (y su denominación misma) ha cambiado tras el paso del Proyecto de Ley por las Cortes Generales. Es un organismo público de los previstos en la disposición adicional décima de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (que se refiere a organismos con un grado relativamente amplio de independencia, aspecto en que la norma ha mejorado en relación al anteproyecto y el proyecto). A grandes rasgos, el Consejo tiene por finalidad vigilar y promover el cumplimiento de la LT. Estará compuesto por su Presidente, un Diputado, un Senador y un representante de cada uno de los siguientes organismos: Tribunal de Cuentas, Defensor del Pueblo, Agencia Española de Protección de Datos, Secretaría de Estado de Administraciones Públicas y Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal. Su Presidente será nombrado por un periodo no renovable de cinco años mediante Real Decreto, a propuesta del titular del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. El Congreso deberá aprobar su nombramiento, por acuerdo de la Comisión competente adoptado por mayoría absoluta previa comparecencia de la persona propuesta.

ción.

Este conflicto puede apreciarse en una sentencia neerlandesa que trata específicamente de la relación cooperativa. Se trata de la sentencia del tribunal de lo contencioso-administrativo de 's-Hertogenbosch de 28 de abril de 2009⁴⁸⁷. La Administración neerlandesa rechazaba hacer públicos los “acuerdos piloto” que se firmaron con una veintena de empresas, en una suerte de primera fase (experimental) de la relación cooperativa. Alegó un límite que hace referencia explícita a los intereses económicos del Estado y afirmó que si los “acuerdos piloto” se hacían públicos, los contribuyentes estarían menos dispuestos a colaborar en un futuro, o a compartir información que podría ser relevante determinar la deuda tributaria⁴⁸⁸. Cabe señalar que el tribunal neerlandés desestimó las alegaciones de la Administración, por considerar que no había identificado suficientemente el daño que se produciría, y obligó a hacer públicos los acuerdos piloto, previa disociación de datos identificativos.

El secreto tributario puede facilitar que los obligados tributarios compartan información relevante con la Administración; y no puede desecharse la posibilidad de que la perspectiva de dicha publicación una vez finalizado el procedimiento podría afectar a la disponibilidad de las empresas a colaborar⁴⁸⁹. Ahora bien, el vínculo entre el secreto tributario y la eficacia de los mecanismos de control es indirecto (es necesario que ese régimen de secreto promueva la apertura del contribuyente para que sirva al objetivo que pretende) y existen además otras formas de que la Administración acceda a la información tributaria. Todo ello puede modular el peso de este límite del derecho de acceso. Más aún considerando que existen otros motivos por los que un contribuyente comunicaría determinados datos con relevancia tributaria a la Administración.

Los obligados están obligados por ley a suministrar una gran cantidad de datos. Esta afirmación, sin embargo, no es aplicable en el ámbito de la relación cooperativa, donde las empresas operan con un grado de apertura superior al legalmente exigible. Pero, en este ámbito, las empresas que actúan de manera abierta obtienen a cambio una serie de ventajas: ganan en seguridad jurídica en la forma de una mayor certeza sobre la cuantificación de sus obligaciones tributarias. ENÉRIZ OLAECHEA (2013) ha afirmado, sobre la posible aplicación de la publicidad activa de la Ley de transparencia a em-

⁴⁸⁷ Rb. 's-Hertogenbosch 28 april 2009, AWB 08/280.

⁴⁸⁸ La tensión entre apertura y privacidad se condensa, en el sistema neerlandés, en el artículo 67 AWR, que establece el deber de confidencialidad de la Administración tributaria, y la Ley de 31 de octubre de 1991, que regula el acceso público a la información del Gobierno (*Wet openbaarheid van bestuur*, en lo sucesivo WOB). El artículo 67.1 AWR afirma que la información obtenida por la Administración tributaria sólo se empleará para la aplicación de la norma tributaria, con las excepciones del apartado segundo: que esté previsto en una ley, que el ministro competente lo considere necesario para el cumplimiento de un deber administrativo o que se obtenga el consentimiento del afectado. La WOB, por su parte, establece en su artículo 3 el derecho a acceder a la información que esté en posesión de cualquier ente público y esté relacionada con funciones administrativas; el sujeto no tendrá que demostrar la concurrencia de interés específico alguno. Los artículos 10 y 11 establecen las excepciones y restricciones al ejercicio del derecho.

⁴⁸⁹ Tomamos esta idea de la STJUE de 28 de junio 2012, *Comisión/Éditions Odile Jacob*, C-404/10 P, Rec. p. I-0000, ap. 124.

presas que reciben subvenciones o ayudas públicas, que quien las recibe “*puede verse sometido a soportar una carga jurídica, la de dar a conocer a la ciudadanía parte de su actividad y organización, que libremente acepta con la obtención del dinero público*”. Lo mismo puede considerarse cuando las ventajas que se proporcionan no son de naturaleza material, sino formal o procedimental. Considera este autor que no se produce vulneración alguna de derechos fundamentales si la publicidad estuviera prevista en una ley –como es el caso–, respondiese a una finalidad legítima –hemos señalado de cuál se trata en este contexto– y existiera una proporcionalidad entre las ventajas adquiridas y el grado de transparencia que debe soportarse.

El aspecto más conflictivo es, posiblemente, el relativo al secreto de empresa, que en el ámbito del Consejo de Europa se define como el que se refiere a procesos de producción, estrategias comerciales, listas de clientes y otros; y se afirma expresamente que esto puede incluir los datos recogidos por las autoridades para fines tributarios⁴⁹⁰. La doctrina considera que una información constituye secreto profesional o de empresa cuando tiene carácter reservado, posee valor competitivo y su titular desea mantenerla en secreto (MORÓN LERMA, 2002: 47 y ss.).

La jurisprudencia del TJUE ha afirmado que la protección de los secretos de empresa constituye “*un principio general que tiene aplicación durante el desarrollo del procedimiento administrativo*”⁴⁹¹. Los principios generales del derecho de la Unión son reglas que resultan de un proceso de racionalización y que, surgidas extramuros del ordenamiento europeo, están destinadas a colmar una de sus lagunas. El carácter general del principio y la existencia de diversos puntos de conexión nos permiten inspirarnos en algunas de las reflexiones contenidas en la sentencia del TJUE de 14 de febrero de 2008 en el asunto *Varec* (aunque la sentencia se refiera al derecho europeo de la competencia). Así, el Tribunal afirmó que los procedimientos de adjudicación de contratos públicos se basan en una relación de confianza entre las entidades adjudicadoras y los operadores económicos que participan en ellos⁴⁹²; confianza mutua que también se encuentra en la base de la relación cooperativa. En ambos casos, la reserva sobre los datos comunicados es fundamental a tales efectos.

El objetivo último de la normativa que regula la adjudicación de contratos públicos es evitar el falseamiento de la competencia. Pero es difícil calibrar los diferentes intereses que concurren (y que promueven el acceso al documento y su carácter secreto) porque, en último término, son manifestación del mismo principio. El TJUE ha señalado que la divulgación de información que contenga secretos de empresa podría provocar un falseamiento de la competencia⁴⁹³; pero, al mismo tiempo, el acceso al expediente ga-

⁴⁹⁰ *Council of Europe Convention on Access to Official Documents, Explanatory Report*, párrafo 29.

⁴⁹¹ STJUE de 24 de junio de 1986, *AKZO Chemie y AKZO Chemie UK/Comisión*, 53/85, Rec. p. 1965, ap. 28.

⁴⁹² STJUE de 14 de febrero de 2008, *Varec*, C.450/06, Rec. p. I-00581, ap. 36.

⁴⁹³ *Ibid.*, ap. 35.

rantiza la efectividad de un posible recurso en materia de adjudicación de un contrato público, que está llamado a comprobar que la adjudicación se ha producido en condiciones de equidad. En el ámbito tributario, el conflicto es similar. El secreto tributario favorece la obtención de información y ello, a su vez, facilita una correcta aplicación del sistema fiscal; pero, por otra parte, la opacidad inherente a la relación cooperativa crea riesgos sobre la correcta aplicación del sistema.

La normativa aplicable en un ámbito específico puede influir en la valoración de los intereses en juego, según la jurisprudencia del TJUE⁴⁹⁴. En este sentido, la normativa reguladora de los APA (un instrumento relevante en la implementación de la relación cooperativa) prevé un régimen reforzado de confidencialidad de la documentación aportada. Concretamente, el artículo 24 RIS prevé la estanqueidad de la documentación aportada y su devolución en caso de desistimiento, caducidad o desestimación. CARBAJO VASCO afirma que, a lo largo del procedimiento, una entidad aporta documentos que reflejan elementos valiosos de estrategia comercial o información relevante para su actividad cuyo conocimiento por parte de terceros –se pone el ejemplo de otras empresas competidoras– puede provocar un grave daño a la empresa que lo instó; y que la Administración debe garantizar el secreto comercial para todos los documentos aportados por la empresa para que los mecanismos de consulta previa sean atractivos y eficaces (2011: 110). Con todo, esta afirmación debe verse matizada si consideramos que el régimen específico de la documentación de los APA se ha establecido por vía reglamentaria, mientras que el artículo 105.b) CE exige que el acceso a los archivos público se regule “por ley”, que debe entenderse como ley formal⁴⁹⁵. Iría en contra de la efectividad del derecho de acceso considerar que el Ejecutivo puede matizar la aplicación de una ley que, al tenor de su ámbito subjetivo de aplicación, está diseñada en primera instancia como instrumento para controlar a la Administración pública⁴⁹⁶.

En la medida de lo posible, el análisis deberá realizarse caso por caso y se basará en el contenido real del documento. El TJUE ha afirmado que para justificar la denegación de acceso a un documento no basta que pueda incluirse en el ámbito de alguna de las excepciones, sino que la institución que debe decidir tendrá que justificar por qué el acceso puede “*menoscar concreta y efectivamente el interés protegido*” y si no existe

⁴⁹⁴ La jurisprudencia del TJUE aceptan el establecimiento de presunciones generales (aunque nunca con carácter indiscriminado) de que hacer pública la información obtenida en un ámbito determinado dañaría alguno de los límites previstos en la normativa. Tales presunciones pueden derivarse de la normativa específica existente en otro ámbito: por ejemplo, en la STJUE de 29 de junio de 2010, *Comisión/Technische Glaswerke Ilmenau*, C-139/07 P, Rec. p. I-5885, el Tribunal la extrajo de la inexistencia de disposición alguna en el Reglamento (CE) 659/1999, que regula aspectos procedimentales del régimen de ayudas de Estado. En el asunto *Agrofert Holding*, el TJUE consideró que pueden establecerse presunciones generales en materia de procedimiento de control de las operaciones de concentración entre empresas, algo que se deriva –aquí también– de que la normativa reguladora contiene reglas muy estrictas sobre el tratamiento de la información (STJUE de 28 de junio de 2012, *Comisión/Agrofert Holding*, C-477/10 P, Rec. p. I-0000, ap. 59).

⁴⁹⁵ Entre otras, STS de 7 de julio de 2008 (RCA 77/2007).

⁴⁹⁶ Esta es, desde luego, la idea que inspiró el Proyecto de Ley; aunque el ámbito subjetivo de la norma ha sido ampliado en sede parlamentaria.

un interés superior que justifique, pese a todo, el acceso⁴⁹⁷. La norma española prevé la posibilidad de acceso parcial, que puede ser la solución más factible en muchos de los casos.

En general, es necesario evitar apriorismos que podrían reducir a la nada las posibilidades de control externo sobre la relación cooperativa. La creación de un derecho de acceso a la información pública que tiene carácter general debe, necesariamente, impactar sobre el equilibrio de intereses en un ámbito que es, desde luego, conflictivo; pero que precisa operar de manera (relativamente) abierta para evitar desviaciones respecto del interés general o violaciones del principio de juridicidad. La aprobación de la Ley de Transparencia, en este sentido, dota al ordenamiento español de un marco jurídico adecuado para una efectiva apertura administrativa.

2.2.2. El Foro de Grandes Empresas y el control de los grupos de interés

El Foro de Grandes Empresas permite una mayor influencia de dichas entidades en la esfera pública. Se inserta así en la problemática de los grupos de interés o *lobbies* y su relación con los representantes políticos. La Unión Europea ha tratado tempranamente este asunto y ya en 1992 la Comisión emitió un documento titulado “Un diálogo abierto y estructurado entre la Comisión y los grupos de interés” (93/C63/02) que se basa en dos principios fundamentales. El primero es la conveniencia de que las instituciones estén abiertas a cualquier grupo de opinión, porque les permite ser conscientes del impacto de sus decisiones, obtener información relevante y promover un diálogo pluralista⁴⁹⁸. El segundo es la necesidad de que estas relaciones tengan lugar de manera relativamente estructurada y transparente para evitar influencias ilegítimas. Más recientemente, esta cuestión se ha integrado en el ámbito del principio de transparencia, como puede observarse en el Libro Verde “Iniciativa europea en favor de la transparencia” [COM(2006) 0194 final, de 3 de mayo] o en la Comunicación de la Comisión COM(2008) 323 final, de 27 de mayo, “Iniciativa Europea en favor de la Transparencia. Un marco para las relaciones con los representantes de intereses (Registro – Códigos de conducta)”. En este caso, el ordenamiento de la UE nos resulta de interés no porque sea directamente aplicable (como, por ejemplo, en el caso de las ayudas de Estado), sino como modelo de análisis del que extraer algunas ideas interesantes.

En este sentido, entre las medidas más relevantes se encuentra la creación de registros de grupos de interés, de carácter voluntario. El Parlamento y la Comisión Europea firmaron un Acuerdo interinstitucional relativo a un registro de transparencia

⁴⁹⁷ SSTJUE de 1 de julio de 2008, *Suecia y Turco/Consejo*, C-39/05 P y C-52/05 P, Rec. p. I-4723, ap. 49, y de 29 de junio de 2010, *Comisión/Technische Glaswerke Ilmenau*, C-139/07 P, Rec. p. I-5885, ap. 53. Las dos cuestiones fueron resueltas por la Gran Sala.

⁴⁹⁸ A título de ejemplo, el Considerando D de la Resolución del Parlamento Europeo, de 8 de mayo de 2008, sobre el desarrollo del marco para las actividades de los grupos de interés en las instituciones europeas [2007/2115(INI)] afirma que “los grupos de interés desempeñan un papel esencial en el diálogo abierto y pluralista en que se basa un sistema democrático, y constituyen una importante fuente de información para los diputados en el marco del ejercicio de su mandato”.

común, que entró en vigor el 23 de junio de 2011. También se ha fomentado la adopción de códigos de conducta por parte de los grupos de interés. En la COM(2008) 323 final se establece que estos códigos serán obligatorios para aquellos grupos que deseen inscribirse (la Comisión propone un código específico, pero los grupos podrán establecer sus propias reglas de conducta, que deberán tener carácter equivalente). El incumplimiento de un código puede provocar que la Comisión aplique medidas correctivas. Finalmente, las propias instituciones han establecido determinadas reglas de transparencia que se aplica a su relación con los grupos de interés. Por ejemplo, la Comisión aprobó en 2002 unos “Principios generales y normas mínimas para la consulta de la Comisión a las partes interesadas” [Comunicación COM(2002) 704 final] que prevé, entre otras cosas, la publicación en Internet de las aportaciones recibidas (pág. 20). De las acciones del Parlamento, cabe destacar que la Resolución del Parlamento Europeo, de 8 de mayo de 2008, sobre el desarrollo del marco para las actividades de los grupos de interés en las instituciones europeas [2007/2115(INI)] prevé la creación (aunque con carácter voluntario) de una “huella legislativa”: una lista facilitada por cada ponente e indicativa de los representantes de los grupos de interés consultados y cuya participación ha sido significativa durante la preparación del informe que aporte.

Según el Acuerdo del Consejo de Ministros del 14 de agosto de 2008, la principal función del Foro de Grandes Empresas sería debatir los temas que más puedan interesar a este tipo de contribuyentes. Como en el ámbito de la Unión Europea, se considera que dar voz a los destinatarios de las normas ayuda a valorar su impacto y proponer mejoras (por ejemplo, está sirviendo para valorar el efecto de las obligaciones formales sobre las empresas para proceder, en su caso, a su racionalización). Al mismo tiempo, es necesario que el diálogo opere de manera transparente y que sus resultados sean accesibles al público.

La lista de participantes en el Foro está disponible en Internet, así como la composición de cada grupo de trabajo⁴⁹⁹. No se dispone de información sobre dichos participantes, como sí sucede en los registros de grupos de interés que realizan las diversas instituciones de la Unión Europea; aunque, por otra parte, el hecho de que las reuniones se encaucen a través del Foro da cierta estructura y visibilidad a estos contactos de la que carece la actividad de los *lobbies*.

Aunque la publicación de las actas del Pleno es una medida positiva a tales efectos, entendemos que la información sigue siendo insuficiente. Por ejemplo, se afirma en varias ocasiones que determinadas propuestas se han aceptado, derivado al órgano competente o rechazado por inviables; pero no se establece una lista detallada de las medidas de que se trata. Sin duda, este aspecto se solucionaría con una mayor publicidad de las labores realizadas en los grupos de trabajo del Foro. Lo cierto es que, en general, no existe demasiada información sobre las labores que se realizan en el seno de los grupos

⁴⁹⁹ Está publicada en el sitio web, en Inicio > Empresas y profesionales > Foro de Grandes Empresas > Grupos de trabajo.

de trabajo, solo aquellos documentos de conclusiones que se han decidido hacer públicos: el del Grupo de Trabajo sobre Precios de Transferencia, el del Grupo de Trabajo sobre Relación Cooperativa y el propio Código de Buenas Prácticas Tributarias. Más allá de eso, sólo podemos conocer algunas pinceladas que encontramos en las actas de las sesiones del Pleno. Entendemos que debería reforzarse la transparencia de los grupos de trabajo, publicando las actas de sus sesiones o, al menos, aquellos informes que se hayan ido realizando y trasladado al Pleno.

Consideramos que la transparencia de las instituciones de la Unión Europea es un ejemplo a seguir; y que las resoluciones y códigos de la Comisión podrían servir como modelo para reforzar la transparencia (por ejemplo, la Comisión pone a disposición de los interesados, en Internet, toda la información recibida en sus consultas públicas). En cuanto a la forma de publicidad, consideramos totalmente acertado el uso de medios informáticos. Como vemos, es lo habitual entre las instituciones europeas; y está también siendo fomentado por las últimas novedades legislativas en España.

La Ley de Transparencia podría ser un instrumento para forzar una mayor publicidad de la documentación que refleja las actividades del Foro. Como hemos señalado en el epígrafe anterior, el artículo 13 LT define como información pública los contenidos o documentos que obren en poder de la Administración tributaria y que hayan sido elaborados o adquiridos en el ejercicio de sus funciones públicas. El hecho de que la elaboración se realice de forma cooperativa con entidades privadas no impide incluirlos en los verbos “elaborados o adquiridos”. El término “elaborados” implica que todo documento producido por la propia Administración se encuentra bajo el ámbito de la norma; el término “adquiridos” nos permitiría, por ejemplo, entender que la Ley de Transparencia se aplicaría a los informes o estudios elaborados por el sector privado en el marco de la colaboración social [art. 92.3.a) LGT]. No tiene sentido, a la luz de lo anterior, excluir los documentos que no elabora el sector público o el sector privado, sino ambos en colaboración. Respecto a la mención “*en el ejercicio de sus funciones públicas*”, venimos aplicando una noción material del concepto bajo el cual no puede albergarse ninguna duda de la inclusión de este tipo de documentos.

El único límite al acceso que podría aplicarse en este caso, de entre los previstos en el artículo 14 LT, es el que contiene la letra k), que se refiere a la garantía de la confidencialidad o el secreto requerido en procesos de toma de decisión. Al valorar la aplicación del artículo 14.1.k) al caso concreto, deberá considerarse que la necesidad de control sobre los debates realizados en el Foro es un interés más que relevante.

Respecto al interés protegido por la letra k), téngase en cuenta que la razón de ser de esta excepción es garantizar que no se producen injerencias en la deliberación pública, de donde se derivan dos conclusiones: que adoptada la medida de que se trate, este límite del derecho de acceso deberá matizarse (aunque no eliminarse, porque es cierto que podría influir en futuras sesiones del Foro saber que lo que allí se debata será luego públicamente conocido); y que precisamente atendiendo al objetivo de la excep-

ción, tendrá que tenerse en cuenta (al valorar los intereses concurrentes) el riesgo de que la intervención privilegiada de un determinado grupo pueda, en la práctica, influir indebidamente en el proceso de toma de decisiones.

AGUDO GONZÁLEZ señala que “*el carácter selectivo de la cooperación consensual*” provoca diferencias de trato⁵⁰⁰ en cuanto a las posibilidades de participación y ello, a su vez, tiene consecuencias negativas “*en la ponderación de los intereses en juego*” (2013: 161). Esto es relevante si tenemos en cuenta que el Foro de Grandes Empresas debate asuntos que afectan a contribuyentes que no participan en el mismo. Este autor considera que si la Administración adoptara una decisión sin tener en cuenta, en absoluto, la opinión de otros sujetos o grupos no participantes, habría resuelto sin ponderar todos los intereses afectados “*y en los casos de desconocimiento más groseros, de una forma arbitraria y discriminatoria*” (*ibíd.*: 162). Sin embargo, reconoce la dificultad para lograr una tutela judicial efectiva en estos casos. Precisamente por ello, el principio de transparencia debería verse potenciado, por sus efectos (si se quiere, psicológicos) como mecanismo de control *a priori*.

La reflexión final es extrapolable a muchos de los elementos de la relación cooperativa: la intervención de las grandes empresas en la esfera pública es un hecho que, aparentemente, tenderá a consolidarse antes que a desaparecer. Partiendo de esta realidad (de la que pueden extraerse consecuencias positivas para el interés general, como la mejora de algunos aspectos normativos o la reducción de la litigiosidad; y también negativas) el hecho explicitar esta intervención en lugar de invisibilizarla implica en sí mismo un incremento en la transparencia y las posibilidades de control. Sirve además para establecer mecanismos específicos que refuercen dicho control, como la publicación de las empresas adscritas al Foro o de las actas de sus sesiones.

3. LA FUNCIÓN TRIBUTARIA Y SU CONEXIÓN CON EL SISTEMA POLÍTICO Y ECONÓMICO VIGENTE. REFLEXIONES SOBRE EL PAPEL DEL ESTADO EN EL MARCO DE UN CONTROL COLABORATIVO

La función tributaria, según la definición clásica de ALESSI y STAMMATI, engloba aquella actividad administrativa orientada a la exacción coactiva de la parte de la riqueza privada que los entes públicos precisan para alcanzar sus fines (1965: 28).

La función tributaria es un concepto unificador que “*sólo puede explicarse por su conexión con el sistema político y económico vigente en cada momento histórico*” y con el modelo de Estado⁵⁰¹ (MALVÁREZ PASCUAL, 2001: 391). Pues bien, el que está vigente –el Estado social y democrático de Derecho– es un modelo en crisis: las normas constitucionales, plasmación escrita de un pacto social y fiscal, se convierten en

⁵⁰⁰ Diferencias de trato no necesariamente discriminatorias en sentido estricto: el propio AGUDO GONZÁLEZ considera que no existen, en primera instancia, problemas relativos al principio de igualdad.

⁵⁰¹ La propia definición que hemos propuesto está relacionada con las características del Estado social y democrático de derecho.

“hojas de papel”, según la expresión ya clásica de LASSALLE. Estamos presenciando una doble crisis, del Estado del bienestar y de la democracia representativa: somos por tanto espectadores del cuestionamiento de los fundamentos actuales del sistema fiscal. Todos estos elementos de crisis, como hemos ido señalando a lo largo de la tesis, tienen su reflejo en la actividad de la Administración y explican muchos de los elementos definitorios de la relación cooperativa.

Los años ochenta del siglo XX marcan el inicio de la globalización. Fenómenos como la apertura de las fronteras, la competencia fiscal perjudicial, las profundas reformas fiscales que comenzaron en los países anglosajones y las caídas de la recaudación y aumento de la litigiosidad, entre otros, se encuentran en la raíz de la crisis sistémica actual. Según UCKMAR, “*esta situación ha reducido notablemente la cultura del impuesto*”, algo muy relacionado con la “*dedicación a la colectividad y al Estado*” (2005: 825). Los cambios producidos por la globalización ya venían afectando a los fundamentos del sistema tributario. Como señala CRUZ PADIAL, los principios de justicia tributaria (igualdad, capacidad económica o progresividad) están experimentando un importante “*grado de flexibilización y sacrificio [y] erosión*” (2003: 60) desde el momento en principios como los de eficacia económica, practicabilidad o neutralidad, procedentes del ámbito internacional, se han asentado en el marco de las relaciones tributarias⁵⁰².

La relación cooperativa se inserta también en la crisis que la globalización ha provocado en el derecho tributario. Es una reacción de las Administraciones tributarias a la incapacidad, en el nuevo contexto, de controlar de manera efectiva a las grandes empresas en tanto que contribuyentes. Los análisis de la OCDE sobre la relación cooperativa nacen de las preocupaciones expresadas en la Conferencia de Seúl sobre el incumplimiento de la normativa fiscal en el contexto internacional, que se calificó como “*un problema importante y creciente*” (OCDE, 2006: 4). También allí se hizo referencia al nuevo contexto internacional provocado por los procesos de globalización y, específicamente, la mayor movilidad de los agentes económicos y los procesos de producción, así como la influencia de las nuevas tecnologías (*ibíd.*: 3). Los Estados asumen el poder creciente de las empresas transnacionales y adaptan sus mecanismos de supervisión a la nueva situación; pero, además, estos nuevos paradigmas de control se basan en una serie de conceptos, como la gestión de riesgos o el contribuyente-cliente, que son herederos de la traslación de lógicas privadas al ámbito público (en el marco de la corriente de la nueva gestión pública).

UCKMAR señala que el debate trasciende el hecho fiscal, y alcanza al modelo de Estado y también a la relación entre las esferas asociadas habitualmente a lo público

⁵⁰² En este sentido, CRUZ PADIAL (2003: 74). El principio de neutralidad, por ejemplo, se implanta como consecuencia de la competencia fiscal internacional y, sobre todo, de la armonización tributaria impulsada por la Unión Europea, entendida tanto en sentido propio (directivas del Consejo) como impropio (la jurisprudencia del TJUE sobre las libertades de circulación o la aplicación del régimen de ayudas de Estado al ámbito tributario).

(Estado, política) y a lo privado (mercado, economía), que están experimentando un proceso de confusión o solapamiento⁵⁰³: la interacción entre ambas esferas se intensifica. Ello se manifiesta, por ejemplo, en la adopción de técnicas de gestión privada por la Administración, como es el caso de la nueva gestión pública; pero también en la protección de intereses colectivos por parte de las empresas en el marco de la responsabilidad social corporativa.

La crisis económico-financiera ha precipitado una serie de cambios y puede marcar una transición de modelo: “*desconhecemos para já o mundo que nos espera à chegada, embora os autores alertem que não será igual ao que conhecemos nas últimas décadas*” (TAVARES DA SILVA, 2011: 72-73), precisamente como consecuencia del reajuste de la relación entre lo privado y lo colectivo, entre la economía y la sociedad.

Para autores como COSTA SANTOS, los nuevos paradigmas de control tributario se corresponderían con un nuevo modelo de Estado emergente, el Estado regulador y de garantía. El concepto de “Estado regulador” se encuentra en autores como MAJONE (2010), REBOLLO PUIG (2004: 448), POWER (2004: 49-50) y PICCIOTTO (2007: 14). Otros usan el término “Estado cooperativo” para describir un modelo más centrado en la idea de ciudadanía pero que presenta algunas semejanzas claras y relevantes (WÜRTEMBERGER, 1993; AGUDO GONZÁLEZ, 2013). Un tercer término empleado, en esta línea, es “Estado cívico” (GUERRERO, 1999).

Los diferentes modelos propuestos coinciden al describir la forma en que los poderes públicos deben promover la satisfacción de las necesidades comunes. Frente al Estado intervencionista/burocrático, se describe un Estado que debe, ante todo, promover la articulación de los diferentes grupos sociales⁵⁰⁴: seleccionar sujetos y crear estructuras y procedimientos⁵⁰⁵ desde los que pueda darse una respuesta satisfactoria a las necesidades colectivas. SANTOS describe la transformación como sigue (2008: 85):

“Bajo la misma denominación de Estado, está surgiendo una nueva forma de organización política más vasta que el Estado; una organización integrada por un conjunto híbrido de flujos, redes y organizaciones en el que se combinan e interpenetran elementos estatales y no estatales, tanto nacionales, como locales y globales, y del que el Estado es el articulador. Esta nueva organización política no tiene centro, la coordinación del Estado funciona como imaginación del centro”.

Vamos a usar el concepto de “Estado articulador”⁵⁰⁶ para referirnos a este mode-

⁵⁰³ PICCIOTTO se refiere a las “so-called public and private spheres” (2007: 14).

⁵⁰⁴ Según SANTOS, “el Estado se convierte en un interés sectorial *sui generis* cuya especificidad consiste en asegurar las reglas del juego entre los distintos intereses sectoriales” (2008: 86).

⁵⁰⁵ SANTOS describe esta actividad como “meta-regulación”: “selección, coordinación, jerarquización y regulación de aquellos agentes no estatales que, por subcontratación política, adquieren concesiones de poder estatal” (2008: 85-86).

⁵⁰⁶ Según el diccionario de la Real Academia Española, articular significa “Organizar diversos elementos para lograr un conjunto coherente y eficaz”; y también “Unir dos o más piezas de modo que mantengan entre sí alguna libertad de movimiento”.

lo en lo sucesivo. El Estado articulador es consecuencia de la desestatalización de la regulación social (SANTOS, 2008: 46) e implica un fortalecimiento de la actividad de meta-regulación, de una “dirección indirecta de las conductas” (AGUDO GONZÁLEZ, 2013: 128), donde el Estado no debe producir resultados sino garantizarlos⁵⁰⁷.

Bajo este modelo de Estado articulador, el derecho administrativo se transforma también: se observa un desplazamiento tendencial desde un derecho impositivo e interventor hacia un derecho consensuado, que refuerza las estrategias de persuasión y la actividad informativa-colaborativa (AGUDO GONZÁLEZ, 2013: 127-128). MAJONE señala el uso de un enfoque contractual también en el ámbito de la regulación y el uso de incentivos por encima de la intervención directa (2010: 19-26).

Autores como BAENA (2008) o AGUDO GONZÁLEZ (2013) vinculan estas transformaciones con el concepto emergente de gobernanza, que se define como⁵⁰⁸

“la capacidad de las sociedades para dotarse de sistemas de representación, de instituciones, de procesos y de cuerpos sociales, como instrumento de control democrático, de participación en las sociedades y de responsabilidad colectiva”.

Según AGUDO GONZÁLEZ, el concepto de gobernanza es, al menos, una “fórmula descriptiva útil” que enfatiza la multiplicidad de contextos y mecanismos de dirección de las sociedades actuales (ámbito internacional e interno, sector público y privado...) y expresa una idea de distribución de responsabilidades entre la Administración y la ciudadanía (2013: 126-127). El Libro blanco de la Comisión Europea “La gobernanza europea” hace referencia a cinco elementos fundamentales que compondrían el concepto de gobernanza: responsabilidad, eficacia, coherencia, apertura y participación. Estos principios están interrelacionados.

La responsabilidad exige una clarificación o delimitación de las competencias (entiéndase en sentido amplio) de “*todos los agentes que participan en el desarrollo y aplicación de las políticas [...] en los distintos niveles*”⁵⁰⁹. El modelo emergente implica revisar el reparto de funciones entre el Estado y la sociedad, de acuerdo con un principio de subsidiariedad.

El término “regulación receptiva”, que hemos analizado en el ámbito de la planificación administrativa⁵¹⁰, fue propuesto por AYRES y BRAITHWAITE como respuesta a un enquistado debate entre dos paradigmas, regulación fuerte por parte del Estado y

⁵⁰⁷ Desde esta perspectiva, es indicativo la extensión del término “servicios de interés general” frente al de “servicios públicos”. Según el Libro verde sobre los servicios de interés general [COM(2003) 0270 final], el concepto “abarca los servicios, sometidos o no a la disciplina de mercado, que las autoridades públicas consideran de interés general y están sometidos a obligaciones específicas de servicio público”. El término se emplea bajo la constatación de que “ha cambiado [...] la forma en que los poderes públicos cumplen sus obligaciones hacia los ciudadanos”.

⁵⁰⁸ Citamos a AGUDO GONZÁLEZ (2013: 126), que se inspira en la definición del Libro blanco de la Comisión Europea “La gobernanza europea”, COM(2001) 428 final, de 25 de julio.

⁵⁰⁹ COM(2001) 428 final, pág. 11.

⁵¹⁰ Véase el epígrafe 2.2 del primer capítulo.

desregulación. En la medida en que el Estado debe decidir cuándo intervendrá y cuando no, teniendo en cuenta los agentes que operan en el ámbito de que se trate y sus motivaciones o actitudes ante el ordenamiento, la regulación receptiva abre el paso al Estado articulador, puesto que implica en gran medida un retraimiento del Estado y una meta-regulación del espacio en el que antes intervenía directamente.

Puesto que la relación cooperativa es un ejemplo específico de regulación receptiva, el principio de subsidiariedad se encuentra en la base de todas las experiencias analizadas⁵¹¹. Por ejemplo, la planificación administrativa basada en riesgos⁵¹² implica valorar, atendiendo a las características de cada contribuyente, si las actuaciones de control deben realizarse, preponderantemente, a nivel de la Administración o del mismo contribuyente. El ejercicio compartido del margen de apreciación administrativo⁵¹³ supone que la Administración se autolimita en el ejercicio de sus potestades para permitir la intervención de agentes privados allá donde existe una elevada complejidad.

La subsidiariedad también es uno de los principios del derecho postmoderno⁵¹⁴. En este ámbito, la aplicación del principio de subsidiariedad implica una cierta erosión del de jerarquía (HANAU, 1996: 224) aunque, obviamente, no puede invertirse la jerarquía de fuentes sin provocar la disolución del ordenamiento (*ibíd.*: 225). El equilibrio entre los principios fundamentales de un sistema jurídico (como legalidad y justicia tributaria) y la flexibilidad e individualidad se realiza a través de acuerdos entre las partes implicadas, lo cual exige una autolimitación de quien esté situado en una posición jerárquica superior⁵¹⁵.

El grado en el cual un ordenamiento admitirá la aplicación del principio de subsidiariedad depende de cuáles sean los principios en que se basa y de su mayor o menor flexibilidad. En el derecho tributario, hemos destacado los condicionantes que establecen el principio de legalidad (que establece el ámbito de intervención mínima del legislador y limita los acuerdos entre la Administración y los contribuyentes) y la promoción del interés general⁵¹⁶.

Los dos siguientes elementos que componen el concepto de gobernanza (siempre según el estudio de la Comisión Europea) son los de eficacia y coherencia. La eficacia

⁵¹¹ Resulta especialmente evidente bajo el modelo que aplica la Administración tributaria neerlandesa, y que hemos analizado en el epígrafe 2.1 del tercer capítulo.

⁵¹² Véase el epígrafe 2.2 del primer capítulo.

⁵¹³ Véase el epígrafe 3.1.2.1 del tercer capítulo.

⁵¹⁴ Véase el epígrafe 3 del marco metodológico.

⁵¹⁵ En el derecho del trabajo, campo de análisis de HANAU, se emplearía el convenio colectivo; en el derecho tributario, como hemos analizado a lo largo de la tesis, se prevén acuerdos de muy distinto tipo que se incluirían en alguna de las categorías que propone la OCDE (acuerdos individuales, acuerdos colectivos...). Esto exige que quien esté situado en una posición jerárquicamente superior se autolimite para dejar un margen de actuación a las unidades jerárquicamente inferiores. Es una idea presente en la Comunicación de la Comisión Europea "Legislar mejor para potenciar el crecimiento y el empleo en la Unión Europea", donde se hace referencia a la necesidad de realizar un análisis para determinar qué planteamiento regulador es el más adecuado, sin descartar "alternativas como la corregulación o la autorregulación" (pág. 5).

⁵¹⁶ Véase el epígrafe 3.1.1 del tercer capítulo.

exige que las medidas adoptadas produzcan “*los resultados buscados sobre la base de unos objetivos claros, de una evaluación de su futuro impacto y, en su caso, de la experiencia acumulada*”⁵¹⁷. La coherencia exige una coordinación de las políticas y acciones que atienda a la complejidad del contexto en que se aplican. A tales efectos, se destaca la importancia de “*un liderazgo político y un firme compromiso por parte de las instituciones*”⁵¹⁸, que entendemos que se enlaza con la principal función del Estado articulador, la coordinación de los intereses (SANTOS, 2008: 47).

AGUDO GONZÁLEZ hace referencia a la emergencia de una ciencia del derecho administrativo como “*ciencia de la dirección [de] los procesos sociales*” que no sólo se preocupa “*por la toma de decisiones administrativas en términos de validez (legalidad versus ilegalidad)*”, sino que también va a estar “*decididamente interesado en el resultado efectivo de la acción administrativa*” (2013: 124-125). El derecho tiende a enfatizar el principio de efectividad, entendido como el grado en que una determinada norma contribuye la plena realización de los objetivos y fines que persigue el sistema normativo (LANDA, 2005: 39).

La eficacia, según la Comisión Europea, se relaciona con el principio de proporcionalidad (en relación a los medios empleados⁵¹⁹) y con el principio de subsidiariedad (en relación al agente que implementará una determinada política). En este sentido, PALÁ LAGUNA afirma que la autorregulación se plantea “*ante las posibles insuficiencias de las normas de Derecho positivo para una correcta tutela de los intereses en juego*” (2010: 18). Nosotros hemos señalado el efecto positivo que tiene el *soft law* en este ámbito, especialmente cuando se crea de manera colaborativa⁵²⁰.

Los últimos dos elementos –los principios de apertura y participación– exigen, respectivamente, que los poderes públicos operen de manera más transparente (y que desarrollen una comunicación más activa y en un lenguaje accesible para el público en general) y que fomenten la intervención de la ciudadanía en su conjunto, permitiendo su influencia en las políticas públicas desde su concepción hasta su aplicación.

Estos dos principios (que, en sí mismos, están estrechamente conectados) se vinculan con el carácter democrático del sistema. Según la Comisión Europea, una intervención abierta a todos los grupos sociales tiene como resultado una mejor calidad y eficacia de las decisiones y una mayor confianza tanto en los resultados como en las propias instituciones⁵²¹. Ahora bien, un sistema puede ser participativo pero no por ello democrático, si la participación se limita formal o materialmente a determinados agentes o grupos, o si la información se comparte exclusivamente en determinados niveles.

⁵¹⁷ COM(2001) 428 final, pág. 11.

⁵¹⁸ *Ibid.*, pág. 11.

⁵¹⁹ La psicología social subraya la necesidad de que la actuación administrativa sea proporcionada para que se considere legítima y, por tanto, pueda aplicarse de manera más eficaz, tal y como hemos señalado en el epígrafe 2 del marco metodológico.

⁵²⁰ Véase el epígrafe 3.2 del primer capítulo.

⁵²¹ COM(2001) 428 final, pág. 11.

POWER analiza la limitación de la apertura en el ámbito del Estado regulador que, en su modelo, está vinculado con la extensión del paradigma de gestión del riesgo al ámbito de las instituciones públicas y que supone, según este autor, riesgos para el sistema democrático. El autor ha analizado el proceso por el cual el riesgo reputacional, que es un riesgo de segundo grado (derivado de la materialización de un riesgo principal) se sitúa en el centro de las políticas. Imagínese una empresa cuya actividad es la extracción de crudo. El riesgo primario, en este contexto, es que se produzca un accidente con un alto impacto en el medio ambiente; el riesgo secundario, los efectos que ello tendría en la percepción que el público tiene de la empresa. Si se produjera un vertido y la política de la empresa estuviera orientada a la reducción de los daños a su reputación, las medidas que adoptará se centrarán en, por ejemplo, buscar acuerdos con los afectados para evitar litigios o intentar derivar la responsabilidad sobre terceros; en general, se tenderá a ocultar o minimizar el daño, lo cual puede ser contraproducente para solucionarlo. Bajo esta perspectiva, el público en general (“*stakeholders*”) se considera fuente potencial de amenaza para la legitimidad del agente (POWER, 2004: 56).

Las consecuencias de trasladar esta concepción al ámbito de las instituciones públicas son nefastas y tienen por manifestación, entre otras, un reforzamiento de los mecanismos de control administrativo de la información en perjuicio del principio de transparencia. La tendencia de las administraciones a ocultar los acuerdos alcanzados con las grandes empresas y los posibles fallos de gestión (un buen ejemplo es el británico, al que ya hemos hecho referencia) se explica desde esta idea, que es una degeneración de las doctrinas de gestión de riesgos.

SANTOS (2008: 86) describe acertadamente el contexto del conflicto relativo al carácter democrático u oligárquico en el nuevo marco político. Si en el pasado las aspiraciones sociales se canalizaban fundamentalmente a través del Estado, la emergencia de un espacio público pluricéntrico y heterogéneo modifica totalmente dicha realidad:

“La naturaleza, el perfil y la orientación política del control sobre la meta-regulación se constituyen así en el principal objeto de la actual lucha política. Esta lucha se produce en un espacio público mucho más amplio que el espacio público estatal: un espacio público no estatal del que el Estado no es sino un componente, si bien destacado, más. Las luchas por la democratización de este espacio público tienen así un doble objetivo: la democratización de la meta-regulación y la democratización interna de los agentes no estatales de la regulación”.

Las tensiones en torno al principio de participación que existen en el Estado articulador se trasladan específicamente a la relación cooperativa. Identificamos, por ejemplo, dos posibles modelos en los que puede desembocar el nuevo paradigma administrativo. Uno implicaría la introducción de nuevos modos de organización (cartas de Derechos, establecimiento de objetivos, etcétera) para garantizar la confianza de los contribuyentes, fundamentalmente, mediante un enfoque tecnocrático basado en la eficiencia (PICCIOTTO, 2007: 14). El otro enfoque se basaría en la democratización ad-

ministrativa⁵²². El ámbito de aplicación de la relación cooperativa ofrece una tensión similar, entre lo que SÁNCHEZ MORÓN denomina “democracia neocorporativa” (en el escenario en que sólo las grandes empresas intervienen de manera efectiva en el ejercicio de las potestades administrativas) o una democracia ciudadana que se caracterice por una participación generalizada y no selectiva.

De entre las propuestas que potenciarían la vertiente democrática del sistema emergente, podemos destacar GUERRERO (1999), BOURGON (2007). Un primer elemento común, de gran relevancia, es que las políticas públicas se conciben como resultado de un “*proceso continuo de debate y persuasión recíproca*” entre ciudadanos y grupos de la comunidad para llegar a un consenso sobre el valor público, donde diferentes etapas de deliberación tienen una función determinada y se expresan a través de órganos concretos (GUERRERO, 1999: 201; BOURGON, 2007: 17). A lo largo del tiempo, este proceso ha ido ganando en complejidad porque ha crecido la diversidad social y la interdependencia en un mundo globalizado. SANTOS señala que el Estado, que “*asumió como propia y, por tanto, como interés general una determinada versión o composición de esos intereses*” se limita ahora a coordinar los distintos intereses, “*que no son sólo nacionales sino también globales o internacionales*” (2008: 47).

El papel principal de la Administración, en línea con lo anteriormente expuesto, sería la creación de estructuras colaborativas que sean capaces de articular a la sociedad. GUERRERO hace referencia a la necesidad de “*reestructuración del tejido social*” (1999: 245) y la necesidad de una “*cultura ciudadana participante*” (*ibíd.*: 258). Señala SANTOS que “*en contra de lo que pueda parecer, el Estado está más directamente comprometido con los criterios de redistribución y por tanto con los criterios de exclusión e inclusión*” (2008: 47).

La promoción de una gestión pública participativa no puede entender el diálogo social con carácter abstracto, sino que tiene que tomar en cuenta las condiciones reales en que se produce tal diálogo para, en cumplimiento de un criterio de igualdad material, minimizar el efecto de dichas condiciones sobre el resultado del discurso. Desde el punto de vista de la participación, consideramos que una de las tareas básicas del Estado debe ser garantizar que las condiciones de acceso y de participación en el debate público son de igualdad, entendida desde un punto de vista material. Nuestra Constitución expresa esta idea en su artículo 9.2 cuando encomienda a los poderes públicos facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social y, al mismo tiempo, les traslada el reto de promover una libertad e igualdad reales y efectivas, tanto desde una perspectiva individual como grupal, eliminando aquellos obstáculos que impidan o dificulten tal resultado. La Constitución también establece el carácter

⁵²² Las propuestas en este sentido hacen referencia a las potencialidades que ofrece la sociedad de la información; la cual, “como un estadio más evolucionado del Estado social de Derecho, se caracteriza por la participación real y eficaz de los ciudadanos” (SÁNCHEZ DE DIEGO, 2008: 9).

público de los pilares básicos del Estado social, como la educación⁵²³, la sanidad⁵²⁴ y la protección social universal⁵²⁵.

SÁNCHEZ HUETE (2010) ha estudiado el grado mínimo de intervención estatal en el ámbito en que se cruzan el fomento del interés general con la responsabilidad social corporativa y señala el riesgo de que la responsabilidad social corporativa desemboque en la atribución a las empresas la realización de funciones públicas y que el Estado se limite a una regulación de mínimos (vinculada al mero mantenimiento del orden público) y, en relación al resto de necesidades colectivas, al control del gasto de los agentes de la responsabilidad social y a suplir las acciones que el sector privado no realice. Como bien señala este autor, la existencia de una actuación privada en beneficio común no debe dar un carácter subsidiario a la intervención pública o estatal; ni tampoco puede provocar una desregulación normativa de los intereses considerados esenciales.

Otro propósito central del Estado articulador es la organización de la justicia, concebida como un valor bifronte. Por una parte, la justicia configura una representación de la equidad que ayuda a crear lazos de ciudadanía; por otra, constituye un mecanismo de prevención y resolución de conflictos (GUERRERO, 1999: 246-247) que intenta solventarlos de la manera menos costosa posible. GUERRERO también afirma la necesidad de aplicar criterios múltiples de racionalidad (política, económica, organizativa) y una aproximación múltiple a la responsabilidad, que va más allá del cumplimiento de la ley –sin duda ideas que enlazan rápidamente con el concepto de relación cooperativa que hemos ya establecido– para abarcar “*los valores de la comunidad, los estándares profesionales y los intereses de los ciudadanos*” (BAENA, 2008: 13).

Obviamente, todas estas modificaciones tienen un impacto directo en la función tributaria, como en un pasado lo tuvieron los principios de legalidad en el Estado liberal, o de justicia tributaria en el Estado social (MALVÁREZ PASCUAL, 2001: 378). Primero, si la funcionalización de una determinada actividad se basa en que el sujeto de dicha actividad realiza intereses que no le son propios, el modelo del Estado articulador altera radicalmente el concepto de interés general, que pierde su carácter aparentemente unitario y se presenta como la coordinación de intereses diversos. Segundo, se transforman las formas de promoción o garantía de dicho interés, de acuerdo con la nueva organización del espacio público, el principio de subsidiariedad y la función meramente articuladora del Estado. Tercero, el desequilibrio entre las posiciones del Estado y del

⁵²³ “Los poderes públicos garantizan el derecho de todos a la educación, mediante una programación general de la enseñanza, con participación efectiva de todos los sectores afectados y *la creación de centros docentes*” (artículo 27.5 CE).

⁵²⁴ “Compete a los poderes públicos organizar y tutelar la salud pública a través de medidas preventivas y de las prestaciones y servicios necesarios” (artículo 43.2 CE)

⁵²⁵ “Los poderes públicos mantendrán un régimen público de Seguridad Social para todos los ciudadanos, que garantice la asistencia y prestaciones sociales suficientes ante situaciones de necesidad, especialmente en caso de desempleo. La asistencia y prestaciones complementarias serán libres” (artículo 41 CE).

particular presente en la idea de función tributaria⁵²⁶ se ve fuertemente matizado, en la medida en que el Estado pasa a desempeñar el papel de un coordinador y opta por mecanismos de persuasión antes que de coacción.

Estamos asistiendo a una crisis del Estado social y democrático de derecho y un reajuste en la relación entre las llamadas esferas pública y privada, como consecuencia del retraimiento del Estado y la asunción de funciones de coordinación de los distintos intereses. La relación cooperativa es la propuesta que determinadas Administraciones tributarias han aportado para fortalecer o reconstruir su legitimidad en este contexto de crisis. Sus elementos configuradores están vinculados con las que se han atribuido al Estado articulador y al derecho posmoderno (participación, multiplicidad, subsidiariedad), aunque están (¿por ahora?) limitados por el peso del principio de legalidad en materia tributaria. En los ámbitos en los que ello es posible bajo el paradigma vigente (normalmente como *complemento* del derecho positivo) la Administración crea condiciones para la participación de las empresas en la aplicación de los tributos y, también, en el análisis y diseño de algunos elementos del sistema.

La relación cooperativa no tiene como punto de referencia una participación integradora de toda la sociedad. Por el contrario, privilegia la participación de una serie de agentes, las grandes empresas, normalmente transnacionales. Para garantizar una Administración cooperativa democrática, tendrán que afrontarse dos grandes retos: el desarrollo del principio de transparencia y la inclusión (formal y material) de todos los grupos sociales en los mecanismos de participación. Aunque el hecho de que la Administración promueva de manera preferente la participación de determinados grupos no es abiertamente contrario al ordenamiento jurídico, sí es censurable desde la perspectiva de un desiderátum de igualdad efectiva; y contraproducente para la promoción del cumplimiento voluntario de los contribuyentes en su conjunto. La cuestión está en el centro de las tensiones democratizadoras en torno al Estado articulador y su función coordinadora, cometido principal que se le atribuye bajo el modelo emergente.

⁵²⁶ La definición de ALESSI y STAMATI que hemos citado al inicio de este epígrafe hace referencia a la “exacción coactiva” de parte de la riqueza privada. Según ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, “se dot[a] de instrumentos y mecanismos que privilegian una actuación frente a otra e, inexorablemente, desequilibr[a]n en favor de uno de los sujetos la relación. Por eso no estamos ante una relación inter pares, como ocurre en una obligación civil en la que ambas partes persiguen y satisfacen intereses individuales” (2008: 171).

Conclusiones

Definición de relación cooperativa

1. La relación cooperativa entre la Administración tributaria y los grandes contribuyentes consiste en la articulación de la forma en que estos dos sujetos se relacionan sobre principios de buena fe, confianza mutua y transparencia: ambas partes trabajan juntas en el análisis del ordenamiento para formular propuestas de mejora (normalmente en un marco multilateral) y en la aplicación de la normativa al caso concreto (en una relación estrictamente bilateral, entre la Administración y el contribuyente interesado). Para que ello sea posible, la Administración debe ser capaz de comprender las lógicas de comportamiento y las decisiones empresariales; proporcionar la adecuada apertura y transparencia en su actuación y proceder con imparcialidad, proporcionalidad y agilidad. Las empresas, a cambio, deben operar de manera abierta y transparente.

2. La relación cooperativa se define también por oposición a la llamada “relación básica”, donde las partes se limitan a cumplir la normativa en sus términos estrictos. La relación cooperativa implica una actitud proactiva y de colaboración, donde cada parte va más allá de sus deberes u obligaciones tal y como están previstos en el ordenamiento, o los cumple con especial diligencia. La colaboración se fomenta a partir de la búsqueda de intereses comunes o de prestaciones recíprocas.

3. La relación cooperativa puede analizarse atendiendo a sus requisitos, su contenido y sus objetivos. El contenido se refiere a la definición señalada en el primer párrafo (ideas de buena fe, confianza mutua y transparencia). Los requisitos se relacionan con las transformaciones que han experimentado tanto los grandes contribuyentes como las Administraciones tributarias: están vinculados en gran medida con la gestión de riesgos (que establecería un “lenguaje común”) y, respectivamente, con los marcos de control tributario de las empresas y la regulación receptiva impulsada por la Administración. Finalmente, los objetivos de la relación cooperativa pueden condensarse en un intercambio de transparencia (por parte de las empresas) por seguridad jurídica (proporcionada por la Administración) que sirve para la prevención y resolución de conflictos.

Requisitos de la relación cooperativa: Administración

4. Las agencias tributarias están promoviendo nuevos modos de relación con el contribuyente donde se fortalece el carácter servicial de la Administración. Aplican nuevos modelos de comportamiento del destinatario de la norma que parten de la crítica del modelo clásico basado en un individuo egoísta que realiza un análisis coste-riesgo-beneficio para poner el énfasis en la percepción de justicia del sistema tributario enten-

dido como un todo. Las ideas emergentes son dos: se cuestiona la represión como medio principal de fomentar el cumplimiento y se destaca la pluralidad de actitudes ante el ordenamiento tributario.

5. Se produce una revisión de los modos de actuación administrativos hacia una regulación receptiva, donde la reacción administrativa depende de la actitud (del perfil de riesgo) del contribuyente. Desde la perspectiva de la Administración, la relación cooperativa se inserta en una estrategia más amplia de gestión de riesgos fiscales. Por una parte, ayuda a estimar el nivel de riesgo que presenta cada contribuyente; por otra, proporciona incentivos para que las empresas adopten conductas de bajo riesgo fiscal.

6. Desde un punto de vista organizativo, la regulación receptiva suele traducirse en administraciones duales (áreas de gestión automatizadas que refuerzan sus servicios de información y asistencia, junto con áreas de control especializadas) o en cierta orientación de la estructura organizativa hacia los distintos tipos de obligado tributario. En España, la creación de la Delegación Especial de Grandes Contribuyentes resulta ahora fundamental para la implementación de la relación cooperativa; como es relevante también el hecho de que la estructura interna del Departamento de Control Tributario se realice por sectores de actividad económica, lo que permite un mayor conocimiento de la realidad empresarial, necesario para el diálogo.

Requisitos de la relación cooperativa: empresas

7. La autorregulación empresarial es un fenómeno relevante para explicar la relación cooperativa. Los marcos de control interno empresarial son un punto de partida para su implementación en los distintos Estados, de manera que su diversa consolidación influye claramente en la configuración exacta de determinados instrumentos. La relación cooperativa promueve el tratamiento de los riesgos tributarios no a un nivel técnico (en el departamento fiscal de la empresa) sino estratégico (en el Consejo de Administración). Un nivel mínimo (en el que se encuentra España) implica que el Consejo estará informado de las políticas tributarias adoptadas durante el ejercicio y, en su caso, tendrá que decidir expresamente sobre operaciones puntuales. Un nivel más elevado (como en el modelo neerlandés) conlleva la implicación activa del Consejo de Administración en la promoción de políticas tributarias, la fijación del nivel de tolerancia al riesgo y la implementación y supervisión del marco de control tributario.

8. El Estado influye de manera indirecta en las cuestiones de gobierno corporativo, a través de instrumentos no vinculantes (como los códigos de buen gobierno) o exigiendo un determinado resultado y dejando libertad a las empresas en relación a los medios que se empleen. En España es necesario buscar mecanismos para conseguir una mayor implicación del Consejo de Administración. En la experiencia neerlandesa, ha resultado de la mayor utilidad el hecho de que dicho órgano deba (como consecuencia del Código Tabaksblat) certificar la eficacia de los mecanismos de control interno.

9. Las empresas también incorporan lógicas de responsabilidad social corporativa. Algunos autores consideran que la RSC tiene una dimensión en el ámbito fiscal que debería fomentar el abandono de estrategias de planificación fiscal abusiva, pero esta cuestión es compleja y entra en conflicto con una ética empresarial construida en un contexto de competencia económica. Por ello, los mecanismos de la relación cooperativa que presumimos más eficaces son los que expresan un intercambio (transparencia por seguridad jurídica).

Integración de la relación cooperativa en el sistema jurídico estatal

10. La relación cooperativa no aspira, o no aspira de manera directa, a modificar la normativa estatal. Se implementa mediante normas de *soft law* que, desde la perspectiva del sistema jurídico del Estado, no tienen naturaleza jurídica y no son vinculantes. El sistema jurídico tiene una doble función: soporte y límite de la relación cooperativa.

11. La relación cooperativa se vincula con un modelo de Estado emergente, que hemos denominado “Estado articulador”. El Estado articulador es producto de una desestatalización de la regulación social y la adopción por parte del Estado, como una de sus funciones principales, la selección y articulación de distintos sujetos y la creación de procedimientos para determinar y satisfacer los intereses sociales. Implica un desplazamiento hacia una actividad de meta-regulación, un derecho más consensual y una dirección indirecta de las conductas.

12. Los pilares de la relación cooperativa están relacionados con las transformaciones de la función tributaria en el Estado articulador. El Estado articulador implica una reformulación del concepto de interés general, que se genera mediante la composición (bajo la coordinación del Estado) de los diferentes intereses sociales. El Foro de Grandes Empresas, que les permite intervenir en la formulación de políticas tributarias y de mecanismos para la aplicación de los tributos, es una manifestación de esta nueva concepción del interés general. Por otra parte, la tendencia hacia una aplicación consensual del derecho se pone en práctica a través del Código de Buenas Prácticas Tributarias y otras disposiciones cuasi normativas elaboradas en dicho Foro.

13. Los compromisos que, según los estudios de la OCDE, suscribe la Administración bajo la relación cooperativa pueden reformularse como principios jurídicos y, en gran medida, se relacionan con el paradigma de Administración servicial y, sobre todo, con el derecho a la buena administración. Así, la relación cooperativa sería una forma, entre otras posibles, de dar cumplimiento a los principios constitucionales de eficacia y seguridad jurídica (la OCDE considera que estos dos principios resumen la actitud de la Administración); también consideramos muy relevante el principio de neutralidad administrativa (presente en los compromisos OCDE de imparcialidad y proporcionalidad).

14. La actuación administrativa bajo la relación cooperativa también se fundamenta en la normativa. Son centrales, en el caso español, la colaboración social en la

aplicación de los tributos (que sirve como base para el Foro de Grandes Empresas) y el deber de información y asistencia a los obligados tributarios (se fomentan, sobre todo, las consultas previas y los APA). Normalmente, estos mecanismos se ven reforzados mediante normas de *soft law* que complementan la normativa del Estado e incrementan su efectividad. El consenso derivado de la elaboración colaborativa de dichas normas de *soft law* resulta de gran importancia en ese sentido.

15. Allá donde no existen mecanismos expresamente previstos para la aplicación colaborativa de la norma, la relación cooperativa emplea la técnica del ejercicio compartido del margen de apreciación administrativo. Este margen de apreciación se desprende del carácter inevitablemente abierto de la norma y de las incertidumbres sobre los elementos de hecho. Se corresponde con una concepción amplia de discrecionalidad propuesta por un sector de la doctrina administrativista alemana, que la concibe como un espacio para la aplicación del ordenamiento al caso concreto atendiendo a los principios que rigen en un determinado campo. Los particulares intervienen en el procedimiento al amparo de su derecho de participación. El resultado no es un acto consensual, sino unilateral: la intervención del particular se traduce en actos preparatorios, que pueden tener carácter formal o informal.

16. El principio de legalidad actúa como límite a la relación cooperativa. La relación cooperativa se construye necesariamente a partir de ámbitos donde dicho principio tiene un alcance limitado. Un ejemplo es la organización administrativa: la discrecionalidad de la Agencia Tributaria para determinar su organización interna ha permitido que se adapte al paradigma de administración servicial y haya creado una Delegación Especial de Grandes Contribuyentes con un personal altamente cualificado. Otro ejemplo son los mecanismos de colaboración social voluntaria, en los que puede incluirse el Foro de Grandes Empresas. Por el contrario, allá donde el principio de legalidad sea plenamente aplicable, todo acuerdo y toda intervención de los particulares deberán limitarse a la concreción del margen de apreciación administrativo que se deriva de la incertidumbre inherente a la apreciación de los hechos y a la interpretación de toda norma.

17. El uso de mecanismos informales es admisible, pero la Administración no puede prescindir de las garantías procedimentales allá donde el ordenamiento las prevea para alcanzar determinados resultados. El uso de mecanismos informales debe respetar el marco establecido por la normativa aplicable y debe estar orientado a optimizar los intereses que dicha normativa reconoce y promueve.

18. El principio de igualdad opera también como límite a la relación cooperativa. Este tipo de relación no puede crear diferencias de trato injustificadas entre los contribuyentes: dichas diferencias de trato, en la medida en que se derivan de una actividad administrativa de planificación, deben analizarse a la luz del principio de interdicción de la arbitrariedad mediante un juicio de racionalidad.

19. La diferenciación entre contribuyentes en función del nivel de riesgo que

presentan obedece a un objetivo perfectamente admisible (potenciar el cumplimiento voluntario), se relaciona con principios constitucionales (neutralidad, eficacia) y es necesario y no va más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo. Sí es fundamental que no se considere a un contribuyente de alto riesgo sólo por no acogerse a la relación cooperativa, y que los criterios para participar en la experiencia sean claros y transparentes.

20. La limitación de la relación cooperativa a los grandes contribuyentes se justifica atendiendo a dos criterios. El primero, que diferentes grupos de contribuyentes tienen diferentes necesidades. El deber administrativo de información y asistencia se lleva a la práctica a través de distintos mecanismos que intentan adaptarse a las características y necesidades de cada uno de ellos; incluso, los pequeños contribuyentes pueden hacer uso de instrumentos que no están al alcance de las grandes empresas. El segundo criterio es un principio de factibilidad que exige atender a las limitaciones derivadas de la disponibilidad de recursos. La relación cooperativa exige una formación específica del personal que trabaja en dicho ámbito: trasladar el modelo más allá de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (con personal especializado) requeriría una inversión en materia de recursos humanos que no parece posible en las circunstancias actuales.

Mecanismos de aplicación de la relación cooperativa: información y asistencia

21. El intercambio de transparencia por seguridad jurídica se lleva a la práctica a partir de mecanismos de información y asistencia, en los que una empresa proporciona toda la información que permita a la Administración conocer y entender alguna operación que ha realizado o (preferentemente) pretende realizar; la Administración comunica a la empresa los criterios administrativos que considera aplicables o, incluso, puede llegar a ofrecer, o acordar, un borrador parcial de liquidación, normalmente de carácter informal.

22. El Código de Buenas Prácticas Tributarias y el documento de conclusiones del Grupo de Trabajo sobre Relación Cooperativa han desarrollado un mecanismo de consulta no vinculante que permitiría a las empresas conocer, de manera relativamente veloz (se prevé un plazo máximo de tres meses) como tributarían determinadas operaciones o actividades. La regulación prevista en estos mecanismos de *soft law* debe articularse con los artículos 63 y 64 RAT: no es problemático, porque no existen discrepancias entre los diferentes dispositivos.

23. Las respuestas a estas consultas no vinculantes constituyen actos administrativos que no son directamente ejecutivos ni recurribles, pero que pueden tener efectos jurídicos de manera indirecta. El primer efecto es la exclusión de responsabilidad, en el ámbito sancionador, de aquellos sujetos que actúen de acuerdo con los criterios administrativos señalados por la Administración, por efecto del artículo 179.2.d) LGT. Pero,

además, nuestro análisis ha concluido que la respuesta administrativa (en principio, no vinculante) no puede ser completamente desconocida por la Administración sin incurrir en arbitrariedad. El principio de confianza legítima no es suficiente para garantizar la aplicación del criterio en todo caso o para sostener una pretensión indemnizatoria, atendiendo al sistema de mecanismos de aplicación de los tributos como un todo y al peso que recibe en él cada tipo de decisión administrativa. Sin embargo, sí exige que la Administración motive suficientemente la decisión de separarse del criterio manifestado en un momento anterior.

24. Otro mecanismo de relevancia son los acuerdos previos de valoración en materia de operaciones vinculadas. Nuestro análisis nos permite describirlos como mecanismos con presencia de elementos consensuales, cuyo procedimiento se caracteriza por el contraste de pareceres y permite una negociación (siempre circunscrita al ámbito de incertidumbre existente). El Grupo de Trabajo sobre Precios de Transferencia ha analizado estos instrumentos y se han publicado una serie de criterios para resolver las dudas que las empresas tenían sobre algunos aspectos, con el objetivo último de promover el uso de los acuerdos previos de valoración.

Mecanismos de aplicación de la relación cooperativa: control administrativo

25. En el estado actual de la experiencia española destacan dos instrumentos: la introducción de nuevas reglas, de *soft law*, en el procedimiento inspector y el establecimiento de una vía adicional de petición de información a través del documento de conclusiones del Grupo de Trabajo de Relación Cooperativa.

26. En el procedimiento inspector se han introducido mecanismos para promover una contradicción efectiva y el diálogo entre las partes. El más relevante (y al que, como afirma la doctrina del TEAC, el obligado no tiene derecho bajo la normativa vigente) es el compromiso de la Administración de poner en conocimiento del particular, en el trámite de audiencia previo a la firma del acta, los hechos que influyan en la eventual propuesta de regularización, los conceptos esenciales y, a título orientativo, una cuantificación provisional de la liquidación. Esto transforma el trámite de audiencia y le proporciona un auténtico carácter contradictorio (sin las disposiciones del Código, la audiencia sirve sólo para que el contribuyente, a la vista del expediente, decida si le conviene firmar en conformidad o disconformidad).

27. La Administración podrá, en virtud del mecanismo previsto en el documento de conclusiones del Grupo de Trabajo de Relación Cooperativa, realizar solicitudes de información que van más allá de lo previsto en la normativa. Esto es así desde un punto de vista temporal (pueden requerirse datos antes de que sean legalmente exigibles; incluso en relación con operaciones que la empresa aún esté planificando) y material (permite solicitar información mucho más detallada, e incluso pedir que la empresa comunique los criterios que considera que se aplicarían a una determinada operación). El

instrumento debe interpretarse de acuerdo con un principio de buena fe: las partes actuarán de manera diligente y la Administración no hará uso de la posibilidad de pedir información en un modo tal que genere cargas desproporcionadas para las empresas.

28. El control administrativo bajo la relación cooperativa tiende a un modelo de control sistémico, caracterizado por los siguientes elementos, que identificamos a partir de la experiencia neerlandesa: la Administración supervisa los marcos de control tributario de la empresa, no necesariamente los resultados de sus procesos; la Administración ajusta su modo y grado de supervisión a la eficacia de dichos mecanismos internos de la empresa; la empresa es capaz de identificar los riesgos fiscales antes de que se materialicen y de plantear ante la Administración las cuestiones que podrían crear un conflicto en el futuro, en relación a actividades u operaciones que se están programado o de las que aún no se deriva una obligación tributaria principal exigible; se tiende, sobre esta base, a un control en tiempo real, mucho menos costoso, puesto que las partes intentan solventar los posibles conflictos antes de que se produzcan.

29. En España, el modelo de control sistémico no está implantado. Para ello, sería necesario en primer lugar reforzar los marcos de control tributario empresariales. Hemos analizado la normativa mercantil, la reciente introducción de la responsabilidad penal de las personas jurídicas cuando en su interior se cometan determinados delito por un fallo en su organización y las disposiciones tributarias introducidas a través del Código de Buenas Prácticas Tributarias. En general, no se ha conseguido involucrar al Consejo de Administración en la promoción de buenas prácticas en el ámbito fiscal, en la determinación de la tolerancia al riesgo y en la supervisión de los marcos de control tributario de las empresas. Una posible solución sería la modificación del código de buen gobierno corporativo español, siguiendo la experiencia neerlandesa, para introducir la exigencia de que el Consejo de Administración declare bajo su responsabilidad si los mecanismos de control han funcionado correctamente durante el ejercicio.

30. La Administración debería luego desarrollar una serie de elementos que le permitieran comprobar la eficacia de dichos marcos de control interno, en el ámbito de una planificación administrativa basada en la gestión de riesgos. Hemos analizado el ejemplo del operador económico autorizado en la Unión Europea, que algunas corporaciones del Foro de Grandes Empresas han propuesto como modelo; también los criterios de determinación del riesgo empleados en Gran Bretaña y algunos elementos de la experiencia neerlandesa. En el establecimiento de criterios de valoración existe una tensión entre la necesidad de ofrecer criterios claros y transparentes (para sentar con claridad las reglas del juego y evitar decisiones contrarias al principio de igualdad en la selección de contribuyentes) y la necesidad de dejar un amplio margen para que cada empresa, desde un paradigma de autorregulación, determine cuál es el sistema que mejor se adapta a sus necesidades.

31. Si existen marcos de control tributario fuertes y la Administración es capaz de valorar su efectividad de manera adecuada, puede promoverse una modificación sus-

tancial del modo de supervisión administrativa, aproximando en el tiempo la autoliquidación y el control (lo cual reduce los costes y permite evitar el mantenimiento de errores a lo largo del tiempo). El control puede hacerse *a priori*, a través de un uso intensivo de los mecanismos de consulta previa y de solicitud de información regulados en el documento de conclusiones del Grupo de Trabajo de Relación Cooperativa. También puede realizarse un control *a posteriori*, que se produciría lo antes posible, preferentemente en el mismo ejercicio en que se presente la autoliquidación. Podría emplearse a tales efectos el procedimiento de comprobación limitada, siempre que la Administración tenga certeza de que el marco de control tributario de la empresa de que se trate funciona adecuadamente y, en su caso, complementándolo con la vía informal de petición de información prevista en el documento de conclusiones del Grupo de Trabajo de Relación Cooperativa. Ambos mecanismos (controles *a priori* y *a posteriori*) pueden también combinarse.

Mecanismos de aplicación de la relación cooperativa: resolución de conflictos

32. La relación cooperativa es perfectamente compatible con la existencia de conflictos entre las partes y, de hecho, se basa en la necesidad de afrontarlos de manera abierta, transparente y eficaz. El principal mecanismo alternativo de resolución de conflictos que se promueve en la experiencia española es la autocomposición del conflicto, a través de un diálogo informal entre las partes. Mecanismos con intervención de terceros nunca han pasado de la fase de propuesta y, por ello, no los hemos analizado en profundidad (aunque pueden plantearse como una vía de estudio futuro).

33. La transacción exige la existencia de una relación jurídica controvertida, la voluntad de poner fin a dicha incertidumbre y la realización de concesiones recíprocas a tales efectos. La transacción es posible en materia tributaria en la medida en que dichas concesiones sean inmateriales o indirectas (por ejemplo, la certeza jurídica o el ahorro de posibles costes derivados del litigio) o se muevan dentro del marco del margen de apreciación administrativa derivado de la incertidumbre en los hechos y en la norma. La Administración debe desempeñar una doble función: parte interesada en la resolución del conflicto y garante de la aplicación del ordenamiento jurídico de acuerdo con el principio de igualdad y en promoción del interés general.

34. Un aspecto conflictivo es la referencia a la necesidad de respetar el “espíritu” de la ley. Esta idea se relaciona con la insuficiencia del criterio literal para dotar de sentido a un determinado dispositivo normativo, pero consideramos que la idea del espíritu de la ley (la voluntad del legislador en el momento de redactar la norma) es un criterio incompatible con una interpretación dinámica de la misma, la cual a su vez se deriva ineludiblemente de la concepción metodológica que empleamos como base de la investigación. La norma es un punto de referencia en un espacio pluricéntrico. La relación cooperativa propone revisar la organización y funcionamiento de la Administración para

promover una interpretación imparcial (alejada de un “afán recaudatorio”). La palabra última sobre el sentido de la ley corresponde al juez: y este aspecto puede ser problemático si la relación cooperativa no es capaz de encauzar los conflictos que se produzcan hacia los Tribunales de Justicia.

Control sobre la relación cooperativa

35. El uso intensivo del margen de apreciación administrativo, la promoción de acuerdos y la forma de trabajar bajo la relación cooperativa, con una relación mucho más estrecha entre la Administración y los contribuyentes, exige establecer mecanismos adecuados de control para evitar una violación de la normativa o una actuación administrativa contraria a los intereses generales que debe proteger.

36. Un primer conjunto de mecanismos de control son los de control interno administrativo. Para evitar la “trampa de cumplimiento” (una aplicación excesivamente dura o excesivamente laxa de la normativa) es necesario aplicar una serie de medidas: la promoción de reglas y valores de conducta y de sistemas y procedimientos de trabajo; programas de formación; la rotación de los inspectores pasado un plazo razonable; la intervención de diversas personas en cada procedimiento; el establecimiento de mecanismos de control *a posteriori*. Para evitar presiones internas dentro de la estructura administrativa, consideramos que la inamovilidad del funcionario que realiza actividades de control (no solo en tanto que funcionario, sino también en su puesto específico) es de la mayor relevancia.

37. En cuanto a los controles externos tradicionales, presentan problemas si tratamos de aplicarlos a la relación cooperativa. En el caso de los Tribunales, un acuerdo excesivamente favorable no va a ser normalmente impugnado por las partes; y, aunque hemos determinado que una empresa competidora estaría legitimada para presentar un recurso administrativo (y, posteriormente, una reclamación económico-administrativa y un recurso contencioso-administrativo), el plazo es excesivamente perentorio y los acuerdos presentan un alto grado de opacidad.

38. Bajo el encuadre de la Ley de Transparencia, el deber de publicación activa debería aplicarse a las respuestas a los diversos mecanismos de información y asistencia, de acuerdo con su artículo 7.a). En todo caso, podría procederse a la disociación de los datos de carácter personal: hemos comprobado que es una práctica habitual en otros Estados y que la OCDE ha recomendado expresamente para la relación cooperativa.

39. El derecho de acceso a la información pública podría servir para forzar un mayor grado de transparencia de las actividades del Foro de Grandes Empresas y, en su caso, de los acuerdos alcanzados entre la Administración y las empresas concretas. El derecho de acceso, que debería vincularse con el artículo 20.1.d) CE a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, implica avances relevantes respecto al régimen anterior, contenido en el artículo 37 LRJPAC, como la eliminación de

la exigencia de un interés directo, el establecimiento de un concepto material de información pública y ciertos mecanismos de control sobre la efectividad del derecho, a través del Consejo de Transparencia y Buen Gobierno (aunque su independencia no está suficientemente garantizada).

40. Consideramos que la articulación entre el derecho de acceso y el secreto tributario de la LGT implica la aplicación exclusiva de la Ley de Transparencia para dar respuesta a cualquier conflicto de intereses o valores. Desde un punto de vista formal, aunque la Ley de Transparencia es subsidiaria respecto de cualquier otro régimen de acceso a la información pública, el artículo 95 LGT no puede considerarse un régimen de acceso, sino que regula exclusivamente la colaboración entre entes públicos. Junto a ello, el artículo 34.1.i) establece como excepción al secreto fiscal que una ley prevea la publicidad de los datos con relevancia tributaria. Desde un punto de vista material, los valores que protege el secreto fiscal (de acuerdo con el análisis que hemos realizado de la jurisprudencia constitucional) están presentes en la Ley de Transparencia.

41. El principal límite al derecho de acceso sería la preservación de los intereses comerciales o del secreto de empresa. Es un aspecto sensible, como demuestra la especial protección que se da a la documentación aportada durante un acuerdo previo de valoración en materia de precios de transferencia. La Ley de Transparencia, con todo, prevé la posibilidad de acceso parcial a la información pública, por lo que documentos de este tipo podrían continuar siendo privados sin impedir por ello conocer cómo se ha aplicado la normativa tributaria en un supuesto específico. El análisis deberá realizarse caso por caso y atendiendo al contenido real de cada documento. La resolución que deniegue el acceso, o lo haga parcialmente, tendrá que ser motivada y podrá ser revisada por el Consejo de Transparencia y Buen Gobierno y por los Tribunales.

42. Un mecanismo de control que puede resultar muy efectivo es el régimen de ayudas de Estado. Aunque la relación cooperativa, como tal, no entra bajo su ámbito (porque no implica un transvase de fondos estatales hacia la empresa, ya que sólo proporciona ventajas inmateriales, como una mayor seguridad jurídica o una resolución más eficaz de conflictos) sí puede ser así cuando, en un caso concreto, se realice una interpretación excesivamente laxa de la norma. En tal caso, la Comisión podrá iniciar un procedimiento, dentro del plazo de prescripción de diez años, que seguirá los cauces procedimentales que corresponden a las ayudas ilegales. Si la ayuda se declara incompatible, el Estado deberá proceder a su recuperación, incluyendo los intereses correspondientes. Para las empresas que se vean afectadas por una decisión administrativa que podría estar favoreciendo a una competidora, este mecanismo es particularmente atractivo, especialmente si se valora a la luz de las limitaciones de los recursos en derecho interno. El régimen procedimental de las ayudas de Estado se caracteriza por un largo plazo de prescripción, amplios poderes de la Comisión para el control de ayudas y la posibilidad de que la empresa participe en el procedimiento como parte interesada.

Conclusions

Definition of enhanced relationship

1. Enhanced relationship (or co-operative compliance) between the tax administration and large taxpayers consists on the articulation of how they interact on the basis of principles of good faith, mutual trust and transparency. Both parties work together in the analysis of the legal system to propose how to improve it (usually in a multilateral framework) and also work in the application of the norm to specific facts (in a strictly bilateral relationship, between the tax authorities and the concerned taxpayer). In order to make this possible, the administration has to be capable to understand the behaviour and business decisions; to promote disclosure and transparency and act with impartiality, proportionality and receptiveness. Business, on the other hand, have to act open and transparent.

2. Enhanced relationship is also defined by referring to a “basic relationship”, where parts only comply with law in its literality. Enhanced relationship implies a proactive and cooperative attitude, where each part goes further from its duties of obligations as defined by the legal system, of fulfils them with special diligence. Cooperation is promoted by looking for common interests or by reciprocal benefits.

3. Enhanced relationship can be analysed attending to its requisites, its content and its objectives. The content refers to the definition in paragraph 1 (good faith, mutual trust and transparency). Requisites are linked to the transformations that both large taxpayers and tax Administrations have undergone recently. These are link to a great extent to risk management (that could establish a “common language”) and, respectively, business’ tax risk control frameworks and responsive regulation bosted by tax authorities. Finally, objectives of enhanced relationship can be summarized as an exchange of business’ transparency for legal certainty provided by tax administration. This leads to prevention of conflicts or to a faster resolution of them.

Requisites of enhanced relationship: administration

4. Tax authorities are promoting new kind of relationship with the taxpayer where Administration is more responsive and “customer-oriented”. They apply new models to understand the behaviour of tax payers. These new models criticize and depart from the classic model, which conceive an egoistic subject that carries out an analysis risk/benefit. They emphasize the importance of the perception of justice in the tax system as a whole. There are two emergent ideas: the use of repression as the main instrument to promote compliance is questioned and a plurality of attitudes in relation to tax

system are highlighted.

5. Administrative behaviour is revised and responsive regulation is promoted. Tax administration reacts to a specific taxpayer on the basis of an assessment of its risk profile. From tax authorities' perspective, enhanced relationship belongs to a broader strategy of tax risk management. On the one hand, it helps to estimate tax risk for each taxpayer; on the other, it provides incentives from business adopting a low risk profile.

6. Responsive regulation often leads to dual tax administration: on the one hand, units that massively manage taxpayers' data and that strengthen their information and assistance services; on the other, specialized tax control units. It also leads to some organizational structuration according to taxpayers's characteristics. For example, in Spain the creation of a central delegation for large taxpayers (Delegación Central de Grandes Contribuyentes) is now fundamental for the implementation of enhanced relationship. Also the fact that its tax control department is structured according to the economical sectors they work with. This allows for a better understanding of business' reality, which is necessary for dialogue.

Requisites of enhanced relationship: business

7. Business' self-regulation is a relevant phenomenon for the understanding of enhanced relationship. Internal control frameworks are a point of departure for its implementation all over different States. Thus, their different configuration and consolidation clearly influences on the specific configuration of specific instruments. Enhanced relationship promotes risk management not in a technical level (the tax department of the business) but in a strategic one (in the management board). A minimal level of intervention of the management board (as in Spain) implies that the board will be, for example, informed of the tax policies applied and may have to expressly approve specific transactions or operations. A higher level of intervention of the management board means the active implication of the management board in the promotion of tax policies, the determination of the risk appetite and the implementation and control of the tax management framework. The Netherlands belongs to these model and Spain would be going towards it.

8. The State has an indirect influence in corporate governance by means of non-binding dispositives (as good governance codes) or by demanding a specific outcome and allowing the business to choose the means for achieving that result. In Spain, new mechanisms are necessary to guarantee a further implication of the management board in tax issues. In the Dutch experience, the request that this board has to certify the efficacy of internal control framework, as established by the Tabaksblat code, has been of the most importance.

9. Business also incorporate social corporate responsibility (SCR) logics. Some doctrine considers that SCR has a tax facet and that it should provoke the withdrawal of

abusive tax planning, but this is a complex issue that conflicts with a business ethic created in a context of economic competition. Thus, the most effective enhanced relationship mechanisms are those which express an exchange of transparency for legal certainty.

Integration of enhanced relationship in the state legal system

10. Enhanced relationship does not pretend, or does not directly pretend to modify state law. It is implemented by soft law rules that, from the perspective of the state legal system, are not legal and are not binding. The legal system has a dual function: it operates as a basis for enhanced relationship and as a limit to it.

11. Enhanced relationship is linked to an emergent model of State, that has been defined in the thesis as “coordinator State”. This is a result of the de-statalization of social regulation and the adoption by the State, as one of its main functions, the selection and coordination of subjects and the creation of procedures to determine and satisfy social needs. This implies an approach to meta-regulation activity, a more consensual law and an indirect direction of people and business’ behaviour.

12. Enhanced relationship pillars are related to the transformations of tax function in the coordinator State. This State reformulates the concept of general interest, that is generated by the addition (under State’s coordination) of different social interests). Spanish Large Corporate Forum (“Foro de Grandes Empresas”), which allows them to participate in the formulation of tax policies and mechanisms for the application of tax law, is a manifestation of this new conception of general interest. On the other hand, the tendency towards a consensual application of law is put into practice by means of the Best Tax Practices Code (“Código de Buenas Prácticas Tributarias”) and another quasi-legal dispositions elaborated in the Forum.

13. Commitments that, according to OECD studies, compromisos que, según los estudios de la OCDE, suscribe la Administración bajo la relación cooperativa pueden reformularse como principios jurídicos y, en gran medida, se relacionan con el paradigma de Administración servicial y, sobre todo, con el derecho a la buena administración. Así, la relación cooperativa sería una forma, entre otras posibles, de dar cumplimiento a los principios constitucionales de eficacia y seguridad jurídica (la OCDE considera que estos dos principios resumen la actitud de la Administración); también consideramos muy relevante el principio de neutralidad administrativa (presente en los compromisos OCDE de imparcialidad y proporcionalidad).

14. La actuación administrativa bajo la relación cooperativa también se fundamenta en la normativa. Son centrales, en el caso español, la colaboración social en la aplicación de los tributos (que sirve como base para el Foro de Grandes Empresas) y el deber de información y asistencia a los obligados tributarios (se fomentan, sobre todo, las consultas previas y los APA). Normalmente, estos mecanismos se ven reforzados

mediante normas de *soft law* que complementan la normativa del Estado e incrementan su efectividad. El consenso derivado de la elaboración colaborativa de dichas normas de *soft law* resulta de gran importancia en ese sentido.

15. Allá donde no existen mecanismos expresamente previstos para la aplicación colaborativa de la norma, la relación cooperativa emplea la técnica del ejercicio compartido del margen de apreciación administrativo. Este margen de apreciación se desprende del carácter inevitablemente abierto de la norma y de las incertidumbres sobre los elementos de hecho. Se corresponde con una concepción amplia de discrecionalidad propuesta por un sector de la doctrina administrativista alemana, que la concibe como un espacio para la aplicación del ordenamiento al caso concreto atendiendo a los principios que rigen en un determinado campo. Los particulares intervienen en el procedimiento al amparo de su derecho de participación. El resultado no es un acto consensual, sino unilateral: la intervención del particular se traduce en actos preparatorios, que pueden tener carácter formal o informal.

16. El principio de legalidad actúa como límite a la relación cooperativa. La relación cooperativa se construye necesariamente a partir de ámbitos donde dicho principio tiene un alcance limitado. Un ejemplo es la organización administrativa: la discrecionalidad de la Agencia Tributaria para determinar su organización interna ha permitido que se adapte al paradigma de administración servicial y haya creado una Delegación Especial de Grandes Contribuyentes con un personal altamente cualificado. Otro ejemplo son los mecanismos de colaboración social voluntaria, en los que puede incluirse el Foro de Grandes Empresas. Por el contrario, allá donde el principio de legalidad sea plenamente aplicable, todo acuerdo y toda intervención de los particulares deberán limitarse a la concreción del margen de apreciación administrativo que se deriva de la incertidumbre inherente a la apreciación de los hechos y a la interpretación de toda norma.

17. El uso de mecanismos informales es admisible, pero la Administración no puede prescindir de las garantías procedimentales allá donde el ordenamiento las prevea para alcanzar determinados resultados. El uso de mecanismos informales debe respetar el marco establecido por la normativa aplicable y debe estar orientado a optimizar los intereses que dicha normativa reconoce y promueve.

18. El principio de igualdad opera también como límite a la relación cooperativa. Este tipo de relación no puede crear diferencias de trato injustificadas entre los contribuyentes: dichas diferencias de trato, en la medida en que se derivan de una actividad administrativa de planificación, deben analizarse a la luz del principio de interdicción de la arbitrariedad mediante un juicio de racionalidad.

19. La diferenciación entre contribuyentes en función del nivel de riesgo que presentan obedece a un objetivo perfectamente admisible (potenciar el cumplimiento voluntario), se relaciona con principios constitucionales (neutralidad, eficacia) y es necesario y no va más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo. Sí es fundamental

que no se considere a un contribuyente de alto riesgo sólo por no acogerse a la relación cooperativa, y que los criterios para participar en la experiencia sean claros y transparentes.

20. La limitación de la relación cooperativa a los grandes contribuyentes se justifica atendiendo a dos criterios. El primero, que diferentes grupos de contribuyentes tienen diferentes necesidades. El deber administrativo de información y asistencia se lleva a la práctica a través de distintos mecanismos que intentan adaptarse a las características y necesidades de cada uno de ellos; incluso, los pequeños contribuyentes pueden hacer uso de instrumentos que no están al alcance de las grandes empresas. El segundo criterio es un principio de factibilidad que exige atender a las limitaciones derivadas de la disponibilidad de recursos. La relación cooperativa exige una formación específica del personal que trabaja en dicho ámbito: trasladar el modelo más allá de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (con personal especializado) requeriría una inversión en materia de recursos humanos que no parece posible en las circunstancias actuales.

Mecanismos de aplicación de la relación cooperativa: información y asistencia

21. El intercambio de transparencia por seguridad jurídica se lleva a la práctica a partir de mecanismos de información y asistencia, en los que una empresa proporciona toda la información que permita a la Administración conocer y entender alguna operación que ha realizado o (preferentemente) pretende realizar; la Administración comunica a la empresa los criterios administrativos que considera aplicables o, incluso, puede llegar a ofrecer, o acordar, un borrador parcial de liquidación, normalmente de carácter informal.

22. El Código de Buenas Prácticas Tributarias y el documento de conclusiones del Grupo de Trabajo sobre Relación Cooperativa han desarrollado un mecanismo de consulta no vinculante que permitiría a las empresas conocer, de manera relativamente veloz (se prevé un plazo máximo de tres meses) como tributarían determinadas operaciones o actividades. La regulación prevista en estos mecanismos de *soft law* debe articularse con los artículos 63 y 64 RAT: no es problemático, porque no existen discrepancias entre los diferentes dispositivos.

23. Las respuestas a estas consultas no vinculantes constituyen actos administrativos que no son directamente ejecutivos ni recurribles, pero que pueden tener efectos jurídicos de manera indirecta. El primer efecto es la exclusión de responsabilidad, en el ámbito sancionador, de aquellos sujetos que actúen de acuerdo con los criterios administrativos señalados por la Administración, por efecto del artículo 179.2.d) LGT. Pero, además, nuestro análisis ha concluido que la respuesta administrativa (en principio, no vinculante) no puede ser completamente desconocida por la Administración sin incurrir en arbitrariedad. El principio de confianza legítima no es suficiente para garantizar la

aplicación del criterio en todo caso o para sostener una pretensión indemnizatoria, atendiendo al sistema de mecanismos de aplicación de los tributos como un todo y al peso que recibe en él cada tipo de decisión administrativa. Sin embargo, sí exige que la Administración motive suficientemente la decisión de separarse del criterio manifestado en un momento anterior.

24. Otro mecanismo de relevancia son los acuerdos previos de valoración en materia de operaciones vinculadas. Nuestro análisis nos permite describirlos como mecanismos con presencia de elementos consensuales, cuyo procedimiento se caracteriza por el contraste de pareceres y permite una negociación (siempre circunscrita al ámbito de incertidumbre existente). El Grupo de Trabajo sobre Precios de Transferencia ha analizado estos instrumentos y se han publicado una serie de criterios para resolver las dudas que las empresas tenían sobre algunos aspectos, con el objetivo último de promover el uso de los acuerdos previos de valoración.

Mecanismos de aplicación de la relación cooperativa: control administrativo

25. En el estado actual de la experiencia española destacan dos instrumentos: la introducción de nuevas reglas, de *soft law*, en el procedimiento inspector y el establecimiento de una vía adicional de petición de información a través del documento de conclusiones del Grupo de Trabajo de Relación Cooperativa.

26. En el procedimiento inspector se han introducido mecanismos para promover una contradicción efectiva y el diálogo entre las partes. El más relevante (y al que, como afirma la doctrina del TEAC, el obligado no tiene derecho bajo la normativa vigente) es el compromiso de la Administración de poner en conocimiento del particular, en el trámite de audiencia previo a la firma del acta, los hechos que influyan en la eventual propuesta de regularización, los conceptos esenciales y, a título orientativo, una cuantificación provisional de la liquidación. Esto transforma el trámite de audiencia y le proporciona un auténtico carácter contradictorio (sin las disposiciones del Código, la audiencia sirve sólo para que el contribuyente, a la vista del expediente, decida si le conviene firmar en conformidad o disconformidad).

27. La Administración podrá, en virtud del mecanismo previsto en el documento de conclusiones del Grupo de Trabajo de Relación Cooperativa, realizar solicitudes de información que van más allá de lo previsto en la normativa. Esto es así desde un punto de vista temporal (pueden requerirse datos antes de que sean legalmente exigibles; incluso en relación con operaciones que la empresa aún esté planificando) y material (permite solicitar información mucho más detallada, e incluso pedir que la empresa comunique los criterios que considera que se aplicarían a una determinada operación). El instrumento debe interpretarse de acuerdo con un principio de buena fe: las partes actuarán de manera diligente y la Administración no hará uso de la posibilidad de pedir información en un modo tal que genere cargas desproporcionadas para las empresas.

28. El control administrativo bajo la relación cooperativa tiende a un modelo de control sistémico, caracterizado por los siguientes elementos, que identificamos a partir de la experiencia neerlandesa: la Administración supervisa los marcos de control tributario de la empresa, no necesariamente los resultados de sus procesos; la Administración ajusta su modo y grado de supervisión a la eficacia de dichos mecanismos internos de la empresa; la empresa es capaz de identificar los riesgos fiscales antes de que se materialicen y de plantear ante la Administración las cuestiones que podrían crear un conflicto en el futuro, en relación a actividades u operaciones que se están programando o de las que aún no se deriva una obligación tributaria principal exigible; se tiende, sobre esta base, a un control en tiempo real, mucho menos costoso, puesto que las partes intentan solventar los posibles conflictos antes de que se produzcan.

29. En España, el modelo de control sistémico no está implantado. Para ello, sería necesario en primer lugar reforzar los marcos de control tributario empresariales. Hemos analizado la normativa mercantil, la reciente introducción de la responsabilidad penal de las personas jurídicas cuando en su interior se cometan determinados delitos por un fallo en su organización y las disposiciones tributarias introducidas a través del Código de Buenas Prácticas Tributarias. En general, no se ha conseguido involucrar al Consejo de Administración en la promoción de buenas prácticas en el ámbito fiscal, en la determinación de la tolerancia al riesgo y en la supervisión de los marcos de control tributario de las empresas. Una posible solución sería la modificación del código de buen gobierno corporativo español, siguiendo la experiencia neerlandesa, para introducir la exigencia de que el Consejo de Administración declare bajo su responsabilidad si los mecanismos de control han funcionado correctamente durante el ejercicio.

30. La Administración debería luego desarrollar una serie de elementos que le permitieran comprobar la eficacia de dichos marcos de control interno, en el ámbito de una planificación administrativa basada en la gestión de riesgos. Hemos analizado el ejemplo del operador económico autorizado en la Unión Europea, que algunas corporaciones del Foro de Grandes Empresas han propuesto como modelo; también los criterios de determinación del riesgo empleados en Gran Bretaña y algunos elementos de la experiencia neerlandesa. En el establecimiento de criterios de valoración existe una tensión entre la necesidad de ofrecer criterios claros y transparentes (para sentar con claridad las reglas del juego y evitar decisiones contrarias al principio de igualdad en la selección de contribuyentes) y la necesidad de dejar un amplio margen para que cada empresa, desde un paradigma de autorregulación, determine cuál es el sistema que mejor se adapta a sus necesidades.

31. Si existen marcos de control tributario fuertes y la Administración es capaz de valorar su efectividad de manera adecuada, puede promoverse una modificación sustancial del modo de supervisión administrativa, aproximando en el tiempo la autoliquidación y el control (lo cual reduce los costes y permite evitar el mantenimiento de errores a lo largo del tiempo). El control puede hacerse *a priori*, a través de un uso in-

tensivo de los mecanismos de consulta previa y de solicitud de información regulados en el documento de conclusiones del Grupo de Trabajo de Relación Cooperativa. También puede realizarse un control *a posteriori*, que se produciría lo antes posible, preferentemente en el mismo ejercicio en que se presente la autoliquidación. Podría emplearse a tales efectos el procedimiento de comprobación limitada, siempre que la Administración tenga certeza de que el marco de control tributario de la empresa de que se trate funciona adecuadamente y, en su caso, complementándolo con la vía informal de petición de información prevista en el documento de conclusiones del Grupo de Trabajo de Relación Cooperativa. Ambos mecanismos (controles *a priori* y *a posteriori*) pueden también combinarse.

Mecanismos de aplicación de la relación cooperativa: resolución de conflictos

32. La relación cooperativa es perfectamente compatible con la existencia de conflictos entre las partes y, de hecho, se basa en la necesidad de afrontarlos de manera abierta, transparente y eficaz. El principal mecanismo alternativo de resolución de conflictos que se promueve en la experiencia española es la autocomposición del conflicto, a través de un diálogo informal entre las partes. Mecanismos con intervención de terceros nunca han pasado de la fase de propuesta y, por ello, no los hemos analizado en profundidad (aunque pueden plantearse como una vía de estudio futuro).

33. La transacción exige la existencia de una relación jurídica controvertida, la voluntad de poner fin a dicha incertidumbre y la realización de concesiones recíprocas a tales efectos. La transacción es posible en materia tributaria en la medida en que dichas concesiones sean inmateriales o indirectas (por ejemplo, la certeza jurídica o el ahorro de posibles costes derivados del litigio) o se muevan dentro del marco del margen de apreciación administrativa derivado de la incertidumbre en los hechos y en la norma. La Administración debe desempeñar una doble función: parte interesada en la resolución del conflicto y garante de la aplicación del ordenamiento jurídico de acuerdo con el principio de igualdad y en promoción del interés general.

34. Un aspecto conflictivo es la referencia a la necesidad de respetar el “espíritu” de la ley. Esta idea se relaciona con la insuficiencia del criterio literal para dotar de sentido a un determinado dispositivo normativo, pero consideramos que la idea del espíritu de la ley (la voluntad del legislador en el momento de redactar la norma) es un criterio incompatible con una interpretación dinámica de la misma, la cual a su vez se deriva ineludiblemente de la concepción metodológica que empleamos como base de la investigación. La norma es un punto de referencia en un espacio pluricéntrico. La relación cooperativa propone revisar la organización y funcionamiento de la Administración para promover una interpretación imparcial (alejada de un “afán recaudatorio”). La palabra última sobre el sentido de la ley corresponde al juez: y este aspecto puede ser problemático si la relación cooperativa no es capaz de encauzar los conflictos que se produzcan

hacia los Tribunales de Justicia.

Control sobre la relación cooperativa

35. El uso intensivo del margen de apreciación administrativo, la promoción de acuerdos y la forma de trabajar bajo la relación cooperativa, con una relación mucho más estrecha entre la Administración y los contribuyentes, exige establecer mecanismos adecuados de control para evitar una violación de la normativa o una actuación administrativa contraria a los intereses generales que debe proteger.

36. Un primer conjunto de mecanismos de control son los de control interno administrativo. Para evitar la “trampa de cumplimiento” (una aplicación excesivamente dura o excesivamente laxa de la normativa) es necesario aplicar una serie de medidas: la promoción de reglas y valores de conducta y de sistemas y procedimientos de trabajo; programas de formación; la rotación de los inspectores pasado un plazo razonable; la intervención de diversas personas en cada procedimiento; el establecimiento de mecanismos de control *a posteriori*. Para evitar presiones internas dentro de la estructura administrativa, consideramos que la inamovilidad del funcionario que realiza actividades de control (no solo en tanto que funcionario, sino también en su puesto específico) es de la mayor relevancia.

37. En cuanto a los controles externos tradicionales, presentan problemas si tratamos de aplicarlos a la relación cooperativa. En el caso de los Tribunales, un acuerdo excesivamente favorable no va a ser normalmente impugnado por las partes; y, aunque hemos determinado que una empresa competidora estaría legitimada para presentar un recurso administrativo (y, posteriormente, una reclamación económico-administrativa y un recurso contencioso-administrativo), el plazo es excesivamente perentorio y los acuerdos presentan un alto grado de opacidad.

38. Bajo el encuadre de la Ley de Transparencia, el deber de publicación activa debería aplicarse a las respuestas a los diversos mecanismos de información y asistencia, de acuerdo con su artículo 7.a). En todo caso, podría procederse a la disociación de los datos de carácter personal: hemos comprobado que es una práctica habitual en otros Estados y que la OCDE ha recomendado expresamente para la relación cooperativa.

39. El derecho de acceso a la información pública podría servir para forzar un mayor grado de transparencia de las actividades del Foro de Grandes Empresas y, en su caso, de los acuerdos alcanzados entre la Administración y las empresas concretas. El derecho de acceso, que debería vincularse con el artículo 20.1.d) CE a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, implica avances relevantes respecto al régimen anterior, contenido en el artículo 37 LRJPAC, como la eliminación de la exigencia de un interés directo, el establecimiento de un concepto material de información pública y ciertos mecanismos de control sobre la efectividad del derecho, a través del Consejo de Transparencia y Buen Gobierno (aunque su independencia no está

suficientemente garantizada).

40. Consideramos que la articulación entre el derecho de acceso y el secreto tributario de la LGT implica la aplicación exclusiva de la Ley de Transparencia para dar respuesta a cualquier conflicto de intereses o valores. Desde un punto de vista formal, aunque la Ley de Transparencia es subsidiaria respecto de cualquier otro régimen de acceso a la información pública, el artículo 95 LGT no puede considerarse un régimen de acceso, sino que regula exclusivamente la colaboración entre entes públicos. Junto a ello, el artículo 34.1.i) establece como excepción al secreto fiscal que una ley prevea la publicidad de los datos con relevancia tributaria. Desde un punto de vista material, los valores que protege el secreto fiscal (de acuerdo con el análisis que hemos realizado de la jurisprudencia constitucional) están presentes en la Ley de Transparencia.

41. El principal límite al derecho de acceso sería la preservación de los intereses comerciales o del secreto de empresa. Es un aspecto sensible, como demuestra la especial protección que se da a la documentación aportada durante un acuerdo previo de valoración en materia de precios de transferencia. La Ley de Transparencia, con todo, prevé la posibilidad de acceso parcial a la información pública, por lo que documentos de este tipo podrían continuar siendo privados sin impedir por ello conocer cómo se ha aplicado la normativa tributaria en un supuesto específico. El análisis deberá realizarse caso por caso y atendiendo al contenido real de cada documento. La resolución que deniegue el acceso, o lo haga parcialmente, tendrá que ser motivada y podrá ser revisada por el Consejo de Transparencia y Buen Gobierno y por los Tribunales.

42. Un mecanismo de control que puede resultar muy efectivo es el régimen de ayudas de Estado. Aunque la relación cooperativa, como tal, no entra bajo su ámbito (porque no implica un transvase de fondos estatales hacia la empresa, ya que sólo proporciona ventajas inmateriales, como una mayor seguridad jurídica o una resolución más eficaz de conflictos) sí puede ser así cuando, en un caso concreto, se realice una interpretación excesivamente laxa de la norma. En tal caso, la Comisión podrá iniciar un procedimiento, dentro del plazo de prescripción de diez años, que seguirá los cauces procedimentales que corresponden a las ayudas ilegales. Si la ayuda se declara incompatible, el Estado deberá proceder a su recuperación, incluyendo los intereses correspondientes. Para las empresas que se vean afectadas por una decisión administrativa que podría estar favoreciendo a una competidora, este mecanismo es particularmente atractivo, especialmente si se valora a la luz de las limitaciones de los recursos en derecho interno. El régimen procedimental de las ayudas de Estado se caracteriza por un largo plazo de prescripción, amplios poderes de la Comisión para el control de ayudas y la posibilidad de que la empresa participe en el procedimiento como parte interesada.

ANEXO

Acuerdo Individual de Cumplimiento

Nota: Existen dos modelos de acuerdo individual de cumplimiento en Países Bajos: el “modelo azul”, cuyo ámbito es la totalidad de los tributos del Estado, y el “modelo azul/verde”, que incluye también las exacciones aduaneras. El acuerdo que se incluye abajo, en traducción propia al castellano a partir de la traducción oficial al inglés, es el modelo azul.

Partes

Este acuerdo se suscribe entre:

[EMPRESA], con sede en [dirección], representada por [nombre] y

La Administración Tributaria y Aduanera Neerlandesa (en adelante, la Administración tributaria), representada por [nombre, cargo, Administración tributaria]

Este acuerdo se aplica también a las entidades controladas por [EMPRESA]. Las partes han acordado cuáles son las entidades afectadas. En su conjunto, se hará referencia a ellas como [X].

Introducción

Las partes quieren conseguir un modo de actuación efectivo y eficiente. Aspiran al análisis en tiempo real y permanente de los eventos relevantes y a decisiones veloces para incrementar la seguridad jurídica. Los principios básicos y las formas de cooperación deseadas se establecen en este acuerdo.

El Acuerdo original está en neerlandés y el texto en neerlandés es prevalente.

1. Principios básicos

Las partes basarán su relación en la confianza, la comprensión y la transparencia.

Los derechos y obligaciones derivadas de la legislación y normativa reglamentaria son aplicables y lo seguirán siendo sin ninguna limitación

Este Acuerdo se aplica a la determinación y recaudación de todos los impuestos estatales neerlandeses¹ de [X].

¹ En su caso, esto incluirá también la aplicación del Fondo de Compensación del IVA.

2. Acuerdos entre [X] y la Administración tributaria

[X]:

Establece un sistema de control interno, auditoría interna y auditoría externa dirigido a preparar y consignar declaraciones/autoliquidaciones tributarias aceptables²;

Garantiza el pago en plazo de la deuda tributaria;

Proporciona su interpretación, adoptada o que vaya a adoptarse, en asuntos (fiscales) relevantes a la Administración tributaria tan pronto como sea posible. Esto se aplica a aquellos asuntos sobre los que pueda surgir una diferencia de opinión con la Administración tributaria, por ejemplo una interpretación distinta de los hechos o la normativa. [X] facilita activamente a la Administración tributaria el conocimiento de todos los hechos y circunstancias relevantes, su visión e interpretación de las consecuencias jurídicas relevantes;

promueve el procesamiento en tiempo real. Las declaraciones/autoliquidaciones tributarias se realizarán tan pronto como sea posible tras la finalización del período impositivo. Cualquier información requerida por la Administración tributaria se proporcionará tan pronto como sea posible, de manera completa y no ambigua.

² Una declaración/autoliquidación aceptable cuando cumple con la normativa y no contiene errores materiales;

La Administración tributaria:

Ajusta la forma e intensidad de su control a la calidad del control interno, auditoría interna y auditoría externa;

Garantiza el pago en plazo de las devoluciones tributarias;

Proporciona su interpretación de las consecuencias jurídicas tan pronto como sea posible tras recibir la posición adoptada o que va a adoptarse, en la medida de lo posible en consulta con [X];

Tiene en cuenta los plazos relevantes cuando da su interpretación de las consecuencias jurídicas;

Discute los asuntos tributarios (relevantes) y de otra naturaleza con [X]; en particular aquellos asuntos sobre los que pueda surgir una diferencia de opinión como consecuencia de la visión de la Administración tributaria;

Clarificará y explicará por qué se requiere información específica a [X], y acordará el plazo de respuesta con [X];

Promueve el procesamiento en tiempo real. Se realizarán controles tan pronto como sea posible tras la realización de las declaraciones/autoliquidaciones tributarias y en consulta con [X] en la medida en que sea posible.

Las partes han encontrado soluciones o alcanzado acuerdos sobre asuntos relativos a materias fiscales u otras relevantes del pasado conocidos en la actualidad por [X] o por la Administración tributaria en conformidad con la normativa, o han alcanzado acuerdos procedimentales.

3. Duración, evaluación regular y terminación

Este acuerdo se suscribe por un tiempo indefinido. El acuerdo se evaluará de manera periódica por [X] y la Administración tributaria. Si una de las partes desea rescindir el acuerdo, deberá informar a la otra parte de las razones, por escrito y en anticipado. Además, la terminación no tendrá lugar sin previa consulta verbal, si al menos una de las partes así lo solicita. Tras dicha consulta, el Acuerdo finalizará con efecto inmediato.

4. Entrada en vigor

El acuerdo entrará en vigor cuando ambas partes lo hayan firmado.

En nombre de [EMPRESA]

(Nombre)

(Cargo)

(Fecha)

En nombre de la Administración

(Nombre)

(Cargo)

(Fecha)

BIBLIOGRAFÍA

En las referencias bibliográficas se recoge autor, año y página, salvo que se trate de documentos sin paginación exacta, como muchos de los artículos a los que se accede *online*.

- ADAME MARTÍNEZ, F. (2001), «Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado». *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 21/2001.
- (2006), «Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias». *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 28/2005.
- AGUDO GONZÁLEZ, J. (2011), «La concertación con la administración. Especial referencia a la concertación informal». *Opinión Jurídica: Publicación de la Facultad de Derecho de la Universidad de Medellín*, vol. 10, núm. Extra 1, págs. 15-32.
- (2013), «La concertación con la administración. Especial referencia a la concertación informal». *Opinión Jurídica: Publicación de la Facultad de Derecho de la Universidad de Medellín*, vol. 10, núm. Extra 1, págs. 15-32.
- ALARCÓN GARCÍA, G. (2009), «El *soft law* en el sistema fiscal español». *Noticias de la Unión Europea*, vol. 292, págs. 69-75.
- (2010), «El *soft law* y nuestro sistema de fuentes», en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M. A.; ZORNOZA PÉREZ, J. (dir.); *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*. Cizur Menor: Aranzadi, págs. 271-298.
- ALARCÓN GARCÍA, G.; MARTÍNEZ SERRANO, A.; QUIÑONES VIDAL, E. (2007), «La conciencia fiscal en España». *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, núm. 2, págs. 491-507.
- ALESSI, R.; STAMATTI, G. (1965), *Istituzioni di diritto tributario*. Torino: UTET
- ALFONSO GALÁN, R. M. (2007), «Beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con ocasión de la transmisión mortis causa de la empresa familiar», en ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. *et al* (coord.), *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*. Dykinson, págs. 765-798.
- ALLINGHMAN, M. G.; SANDMO, A. (1972), «Income tax evasion: a theoretical analysis». *Journal of Public Economics*, núm. 1, págs. 323-338.
- ALM, J. (2000), «Tax Compliance and Administration», en HILDRETH, W. B.; RICHARDSON, J. A. (ed.), *Handbook on Taxation*. Marcel Dekker, págs. 741-768.
- ALONSO FERNÁNDEZ, F. (2004), «Las actas con acuerdo en la nueva LGT: un instrumento encaminado a reducir la conflictividad en el ámbito fiscal». *Jurisprudencia tributaria Aranzadi*, vol. 1, págs. 2155-2157.
- ÁLVAREZ ARROYO, F. (2002), «Valor jurídico de la información tributaria ofrecida al contribuyente por la Administración a través de Internet». *Jurisprudencia tributaria Aranzadi*, vol. I, págs. 2025-2041.
- ANDRÉS AUCEJO, E. (2010), «Mecanismos convencionales y transaccionales de resolución de conflictos en Derecho Tributario Nacional y Comparado. La mediación en Derecho Tributario: una propuesta de *lege ferenda*». *Quincena Fiscal*, núm. 21, págs. 13-50.
- ANEIROS PEREIRA, J. (2011), «*Soft law* e interpretación: las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia», en GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. (coord.), *VII Jornada metodológica de Derecho Financiero y Tributario Jaime García Añoveros. Interpretación del Derecho Financiero y Tributario. La asignatura de Derecho Financiero y Tributario en los nuevos planes de estudio*. Documentos de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, núm. 12/2011, págs. 209-215.
- ARANA LANDÍN, S. (2008), *Factores que influyen en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias*. Dykinson.

- ÁREA DE SOCIOLOGÍA TRIBUTARIA (2013), «Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2012», *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 21/2013.
- ARPIO SANTACRUZ, J. L. (2000), *Las ayudas públicas ante el Derecho europeo de la competencia*. Elcano: Aranzadi.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. (1996), «Finalización convencional del procedimiento tributario», en ELORRIAGA PASARIK, G. (coord.), *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, págs. 191-198.
- (2008), «Derecho tributario y medios alternativos de solución de controversias». *AFDUAM*, núm. 11, págs. 169-202.
- ARROYO JIMÉNEZ, L. (2009), «Ponderación, proporcionalidad y Derecho administrativo». *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, núm. 2.
- ARROW, L. (1970), *Essays in the Theory of Risk-Bearing*. Amsterdam: North-Holland.
- ATO [AUSTRALIAN TAXATION OFFICE] (1998), *Improving Tax Compliance in the Cash Economy*. Informe de la *Cash Economy Tax Force*, de abril de 1998.
- AVI-YONAH, R. S. (2008), «Corporate Social Responsibility and Strategic Tax Behavior», en SCHÖN, W. (ed.), *Tax and Corporate Governance*. Leipzig: Springer, págs. 183-198.
- ÁVILA, H. (2005), *Teoria dos Princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros Editores.
- AXELROD, R. (1986), *La evolución de la cooperación. El dilema del prisionero y la teoría de juegos*. Madrid: Alianza Editorial.
- AYATS I VERGÉS, M. (2011), «Procedimientos, crisis económica y política fiscal», en CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P.; FERNÁNDEZ GÓMEZ DEL CASTILLO, A. M.; JIMÉNEZ NAVAS, M. M., (coord.) *El Derecho Tributario en tiempos de crisis económica. Opciones de política fiscal*. Sevilla: Hispalex, págs. 271-293.
- AYRES, I.; BRAITHWAITE, J. (1992), *Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate*. New York: Oxford University Press.
- BACIGALUPO, M. (1997), *La discrecionalidad administrativa: estructura normativa, control judicial y límites constitucionales de su atribución*. Madrid: Marcial Pons.
- BAENADEL ALCÁZAR, M. (1985), *Curso de Ciencia de la Administración*. Madrid: Tecnos.
- (2008), «Del Estado del bienestar al ocaso de la Nueva Gestión Pública. La Administración Pública postmoderna». Ponencia en el *XIII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública*, 4 al 7 de noviembre, Buenos Aires, Argentina.
- BARCIELA PÉREZ, J. A. (2010a), «El principio de protección de la confianza legítima en el ámbito tributario: jurisprudencia del TC y del TS». *Quincena Fiscal*, núm. 21, págs. 91-113.
- (2010b), «El principio de protección de la confianza legítima en el ámbito tributario: jurisprudencia del TJUE». *Quincena Fiscal*, núm. 22, págs. 79-92.
- BARDACH, E.; KAGAN, R. A. (2010), *Going by the Book: The Problem of Regulatory Unreasonableness*. New Jersey: Transaction Publishers.
- BARKER, C. (2008), *Cultural Studies. Theory & Practice*. London: SAGE Publications.
- BARKER, W. B. (2007), «The three faces of equality: constitutional requirements in taxation». *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, núm. 2, págs. 405-455.
- (2009), «The Ideology of Tax Avoidance». *Loyola University Chicago Law Journal*, vol. 40, págs. 229-251.
- BARQUERO ESTEVAN, J. M (2002), *La función del tributo en el Estado social y democrático de derecho*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- BARRERA RESTREPO, E. (2010), «Contribuciones de impacto al desarrollo de la Ciencia de la Administración de Mariano Baena del Alcázar», en ARENILLA SÁEZ, M. (coord.), *La Administración Pública entre dos siglos. Homenaje a Mariano Baena del Alcázar*. Madrid: INAP, págs. 69-77.

- BECK, U. (1992), *Risk Society. Towards a New Modernity*. London: Sage Publications.
- BECKER, G. S. (1968), «Crime and Punishment: An Economic Approach». *Journal of Political Economy*, vol. 76, núm. 2, págs.169-217.
- BELASTINGDIENST (2006), *Dutch Tax and Customs Administration Business Plan 2006 – 2010*.
- (2008a), *Dutch Tax and Customs Administration Business Plan 2008 – 2012*.
- (2008b), *Tax Control Framework. From a focus on risks to being in control: a different approach*.
- (2008c), *Thinking differently, behaving differently and working differently*.
- (2010), *Horizontal monitoring within the medium to very large businesses segment*.
- BELL, D. (1994), *Las contradicciones culturales del capitalismo*. Madrid: Alianza.
- BELLINGWOUT, J. W. (2008), «Horizontaal ideaal». *Weekblad voor Fiscaal recht*, vol. 137, núm. 6789, págs. 1309-1310.
- BERGER, P. L.; LUCKMANN, T. (1991), *The Social Construction of Reality. A Treatise in the Sociology of Knowledge*. London: Penguin Books.
- BISBE, J. (2006), «El uso de los sistemas de control de gestión por parte de la alta dirección, ¿bloquea o estimula la innovación?». *Revista de Contabilidad y Dirección*, vol. 3, págs. 177-194.
- BOBBIO, N. (1958), *Teoria della norma giuridica*. Torino: G. Giappichelli.
- (1960), *Teoria dell'ordinamento giuridico*. Torino: G. Giappichelli.
- BONILLA MALDONADO, D. E. (2013), «El formalismo jurídico, la educación jurídica y la práctica profesional del derecho en Latinoamérica», en OLEA RODRÍGUEZ, H. (ed.), *Derecho y pueblo mapuche. Aportes para la discusión*. Santiago de Chile: Centro de derechos “humanos” UDP, págs. 259-302.
- BOURGON, J. (2007), «Un gouvernement flexible, responsable et respecté. Vers une “nouvelle” théorie de l'administration publique». *Revue Internationale des Sciences Administratives*, vol. 73, núm. 1, págs. 7-28.
- BRAITHWAITE, J. (2003a), «Large Business and the Compliance Model», en BRAITHWAITE, V. (ed.), *Taxing Democracy*. Aldershot: Ashgate Publishing Ltd., págs. 177-202.
- (2003b), «Through the Eyes of the Advisers: A Fresh Look at High Wealth Individuals», en BRAITHWAITE, V. (ed.), *Taxing Democracy*. Aldershot: Ashgate Publishing Ltd., págs. 245-270.
- BRAITHWAITE, J.; PITTELKOW, Y.; WILLIAMS, R. (2003), «Tax Compliance by the Very Wealthy: Red Flags of Risk», en BRAITHWAITE, V. (ed.), *Taxing Democracy*. Aldershot: Ashgate Publishing Ltd., págs. 205-228.
- BRAITHWAITE, V. (2003a), «A New Approach to Tax Compliance», en BRAITHWAITE, V. (ed.), *Taxing Democracy*. Aldershot: Ashgate Publishing Ltd., págs. 1-11.
- (2003b), «Dancing with Tax Authorities: Motivational Postures and Non-compliant Actions», en BRAITHWAITE, V. (ed.), *Taxing Democracy*. Aldershot: Ashgate Publishing Ltd., págs. 15-39.
- (2003c), «Tax System Integrity and Compliance: The Democratic Management of the Tax System», en BRAITHWAITE, V. (ed.), *Taxing Democracy*. Aldershot: Ashgate Publishing Ltd., págs. 271-289.
- (2007), «Responsive Regulation and Taxation: Introduction». *Law & Policy*, vol. 29, núm. 1, págs. 3-10.
- BRAITHWAITE, V.; MURPHY, K.; REINHART, M. (2007): «Taxation Threat, Motivational Postures and Responsive Regulation». *Tax & Policy*, vol. 29, núm. 1, págs. 137-158.
- BRAITHWAITE, V.; SCHNEIDER, F.; REINHART, M.; MURPHY, K. (2003), «Charting the Shoals of the Cash Economy», en BRAITHWAITE, V. (ed.), *Taxing Democracy*. Aldershot: Ashgate Publishing Ltd., págs. 93-108.
- BRODZKA, A.; GARUFI, S. (2012), «The Era of Exchange of Information and Fiscal Transparency: The Use of Soft Law Instruments and the Enhancement of Good Governance in Tax Matters». *European Taxation*, vol. 52, núm. 8.

- BRONZEWSKA, K.; TAMBURRO, V. (2012), «Cooperative Compliance in Italy – Does it Stand a Chance?». *European Taxation*, vol. 53, núm. 12, págs. 595-602.
- BUENO GALLARDO, E. (2009), *La configuración constitucional del derecho a la intimidad. En particular, el derecho a la intimidad de los obligados tributarios*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- BURGEMEESTRE, B.; HULSTIJN, J.; TAN, Y. H. (2010), «The Role of Trust in Government Control of Businesses». *Actas del 23rd Bled eConference eTrust: Implications for the Individual, Enterprises and Society* (20-23 de junio de 2010, Bled, Eslovenia), págs. 301-313.
- CAAMAÑO ANIDO, M. A. (2010), Apariencia y realidad en la interpretación de la norma tributaria», en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M. A.; ZORNOZA PÉREZ, J. (dir.); *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*. Cizur Menor: Aranzadi, págs. 393-410.
- CADSBY, C. B.; MAYNES, E. (2006), «Tax compliance and obedience to authority at home and in the lab: A new experimental approach». *Experimental Economics*, núm. 9, págs. 343-359.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. (2005), *Precios de transferencia e Impuesto sobre Sociedades (Un análisis de la normativa española desde una perspectiva Internacional, Comunitaria y Constitucional)*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- (2009), *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario*. Oleiros: Netbiblo.
- (2013), «El nuevo Protocolo fiscal España-Suiza». *Spanish Tax Alert (Gómez-Acebo & Pombo)*, febrero de 2013, págs. 1-3.
- CALVO ORTEGA, R. (2006), *Las actividades de colaboración de los privados con la administración tributaria: en torno a un nuevo ordenamiento*. Madrid: Dykinson.
- (2009), «La externalización de servicios y funciones tributarias: un debate actual». *Nueva Fiscalidad*, núm. 4, págs. 9-20.
- (2010), *Actividad tributaria y externalización*. Madrid: Civitas.
- CARBAJO VASCO, D. (2011), «Algunas consideraciones sobre los acuerdos previos de valoración de precios de transferencia, APAS, en el ordenamiento tributario español». *Crónica Tributaria*, núm. 140, págs. 97-114.
- CARNES, G. A.; CUCCIA, A. D. (1996), «An Analysis of the Effect of Tax Complexity and its Perceived Justification on Equity Judgments». *The Journal of the American Taxation Association*, vol. 18, núm. 2, págs. 40-56.
- CARPIZO BERGARECHE, J. (2011), «Riesgos fiscales, ¿cómo delimitarlos?». *Estrategia Financiera*, núm. 285, págs. 8-11.
- CARRERAS MANERO, O. (2011), «La motivación de los actos de la inspección de los tributos como una garantía del sujeto inspeccionado», en CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P.; FERNÁNDEZ GÓMEZ DEL CASTILLO, A. M.; JIMÉNEZ NAVAS, M. M., (coord.) *El Derecho Tributario en tiempos de crisis económica. Opciones de política fiscal*. Sevilla: Hispalex, págs. 383-399.
- CASALTA NABAIS, J. (2011), «Da sustentabilidade do Estado fiscal», en CASALTA NABAIS, J.; TAVARES DA SILVA, S., *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*. Coimbra: Almedina, págs. 11-59.
- CAZORLA GONZÁLEZ-SERRANO, L. (2011), «A vueltas con el llamado *compliance penal*». *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 826, de 15 de septiembre, pág. 3.
- CHAMS EL DIN DELGADO, J. A. (2004), «Información y asistencia a los obligados tributarios: Las consultas vinculantes». *Hacienda Canaria*, núm. 10, págs. 175-191.
- CHRISTIANS, A. (2010), «Taxation in a Time of Crisis: Policy Leadership from the OECD to the G20». *Northwestern Journal of Law & Social Policy*, vol. 5, núm. 1, págs. 19-40.
- CLOUS, O. (2011), «Horizontaal toezicht begint bij jezelf». *Weekblad voor Fiscaal recht*, vol. 140, núm. 6915, págs. 964-969.
- COMÍN COMÍN, F.; VALLEJO POUSADA, R. (2012), «La reforma tributaria de 1957 en las Cortes

- franquistas». *Investigaciones de Historia Económica*, núm. 8, págs. 154-163.
- COOLS, K. (2006), *Controle is goed, vertrouwen nog beter. Over bestuurders en corporate governance*. Den Haag: Koninklijke Van Gorcum.
- CORTINA, A. (1994), *Ética de la empresa. Claves para una nueva cultura empresarial*. Madrid: Trotta.
- COSO [COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION] (1992), *Internal Control — Integrated Framework*. New York: AICPA Inc. [Informe COSO I].
- (2004), *Enterprise Risk Management – Integrated Framework, Executive Summary*. New York: AICPA Inc. [Informe COSO II].
- COSTA SANTOS, M. (2011), «Novos paradigmas no controlo do sistema fiscal», en CASALTA NABAIS, J.; TAVARES DA SILVA, S., *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*. Coimbra: Almedina, págs. 205-250.
- CRUZ PADIAL, I. (2003), «Globalización económica: sinónimo de desnaturalización tributaria». *Crónica Tributaria*, núm. 109, págs. 59-77.
- CUBERO TRUYO, A. (1997), *La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*. Madrid: Marcial Pons.
- (2001), «La doble relatividad de la reserva de Ley en materia tributaria. Doctrina constitucional», en ESCRIBANO, F. (coord.), *Derecho financiero constitucional. Estudios en Memoria del Profesor Jaime García Añoveros*. Paracuellos del Jarama (Madrid): Civitas, págs. 217-263.
- (2010), «Identificación y derogación expresa de las normas tributarias», en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M. A.; ZORNOZA PÉREZ, J. (dir.); *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*. Cizur Menor: Aranzadi, págs. 331-347.
- DABNER, J. (2012), «Constraints on the “Partnership” Model –What Really Shapes the Relationship Between the Tax Administrator and Tax Intermediaries in Australasia and the United Kingdom». *British Tax Review*, núm. 4, págs. 526-552.
- DADER, J. L. (2008), «El derecho de acceso a la información pública en España: Una víctima de la sensibilidad políticamente correcta», en SÁNCHEZ DE DIEGO FERNÁNDEZ DE LA RIVA, M. (coord.), *El derecho de acceso a la información pública*. Madrid: CERSA, págs. 97-121.
- DAELEN, M. M. A. (2010), «Risk management from a business law perspective», en DAELEN, M. M. A.; ELST, C. F. (ed.), *Risk management and corporate governance: Interconnections in law, accounting and tax*. Cheltenham: Edward Elger Publishing, págs. 56-108.
- DAELEN, M. M. A.; ELST, C. F.; VEN, A. C. N. (2010), «Risk management interconnections in law, accounting and tax», en DAELEN, M. M. A.; ELST, C. F. (ed.), *Risk management and corporate governance: Interconnections in law, accounting and tax*. Cheltenham: Edward Elger Publishing, págs. 191-231.
- DAELEN, M. M. A.; VEN, A. C. N. (2010), «Introducing risk management», en DAELEN, M. M. A.; ELST, C. F. (ed.), *Risk management and corporate governance: Interconnections in law, accounting and tax*. Cheltenham: Edward Elger Publishing, págs. 1-6.
- DAHLSTRUD, A. (2008), «How Corporate Social Responsibility is Defined: an Analysis of 37 Definitions». *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, núm. 15, págs. 1-13.
- D'AMATO, A. (2009), «Softness in International Law: A Self-Serving Quest for New Legal Materials: A Reply to Jean d'Aspremont». *The European Journal of International Law*, vol. 20, núm. 3, págs. 897-910.
- DARNACULLETA I GARDELLA, M. M. (2005), *Autorregulación y derecho público: la autorregulación regulada*. Marcial Pons.
- D'ASPREMONT, J. (2008), «Softness in International Law: A Self-Serving Quest for New Legal Materials». *The European Journal of International Law*, vol. 18, núm. 5, págs. 1075-1093.
- D'ASPREMONT, J. (2009), «Softness in International Law: A Self-Serving Quest for New Legal Materials: A Rejoinder to Tony D'Amato». *The European Journal of International Law*, vol. 20, núm. 3, págs. 911-917.

- DEL TORO HUERTA, M. I. (2006), «El fenómeno del *soft law* y las nuevas perspectivas del Derecho internacional». *Anuario Mexicano de Derecho Internacional*, vol. VI, págs. 513-549.
- DELGADO GARCÍA, A. M.; OLIVER CUELLO, R. (2004), *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- (2006), «Principales aplicaciones de Internet en la Administración Tributaria». *Revista de Internet, Derecho y Política*, núm. 2, págs. 1-9.
- DELGADO LOBO, M. L.; GUTIÉRREZ LOUSA, M. (2004), «La utopía del cumplimiento voluntario», en ÁLVAREZ GARCÍA, S.; HERRERA MOLINA, P. M., “La ética en el diseño y la aplicación de los sistemas tributarios”. *Documentos de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 16, págs. 145-161.
- DESAI, M. (2008), «Corporate Governance and Taxation: The Implications for Financial Reporting», en FREEDMAN, J. (ed.) *Beyond Boundaries: Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*, Oxford University Centre for Business Taxation, págs. 117-127.
- DHAMI, S.; AL-NOWAIHI, A. (2007), «Why do people pay taxes? Prospect theory versus expected utility theory». *Journal of Economic Behavior & Organization*, vol. 64, págs. 171-192.
- DÍAZ YUBERO, F. (2003), «Aspectos más destacados de las Administraciones tributarias avanzadas». *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 14/2003.
- DÍEZ-PICAZO, L. M. (1982), «La doctrina del precedente administrativo». *Revista de Administración Pública*, núm. 98, págs. 7-46.
- DOYLE, E. M.; HUGHES, J. F.; GLAISTER, K. W. (2009), «Linking Ethics and Risk Management in Taxation: Evidence from an Exploratory Study in Ireland and the UK». *Journal of Business Ethics*, núm. 86, págs. 177-198.
- DURKHEIM, E. (1981), *Reglas del método sociológico*. México D. F.: Premia Editora.
- ELST, C. VAN DER; BOGAERT, F. (2010), «Risk management in financial law», en DAELEN, M. M. A.; ELST, C. F. (ed.), *Risk management and corporate governance: Interconnections in law, accounting and tax*. Cheltenham: Edward Elger Publishing, págs. 109-162.
- ENDEN, E. (2009), «Horizontale Mythes. Van horizontaal naar fiscal systeemtoezicht». *Weekblad voor Fiscaal recht*, vol. 138, núm. 6826, págs. 1107-1112.
- ENDEN, E.; GROOT, J.; STROOM, E. (2010), «Netherlands», en BAKKER, A.; KLOOSTEFHOF, S. (ed.), *Tax Risk Management. From Risk to Opportunity*. IBFD, págs. 327-351.
- ENÉRIZ OLAECHEA, F. J. (2013), «El proyecto de Ley de Transparencia: transparencia de la actividad pública y publicidad activa». *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 1, págs. 21-34.
- ESCRIBANO, F. (1988), *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*. Madrid: Civitas.
- (2005), «Notas al procedimiento de inspección en la nueva LGT». *Civitas. Revista española de derecho financiero*, núm. 124, págs. 819-851.
- ESSERS, P. H. J. (2008), «Horizontaal toezicht: een stille revolutie». *Weekblad voor Fiscaal recht*, vol. 137, núm. 6747, págs. 3-4.
- (2009), «De implicaties van horizontaal toezicht voord de wetgever». *Weekblad voor Fiscaal recht*, vol. 138, núm. 6794, págs. 12-16.
- ESTÉVEZ, A. M.; ESPER, S. C. (2009), «Ciudadanía fiscal y nuevas formas de relación entre contribuyentes y Administración tributaria». *SaberEs*, núm. 1, págs. 63-74.
- EVANS, C. (2008), «Containing tax avoidance: anti-avoidance strategies». Ponencia en el *Musgrave Memorial Colloquium*, 2-4 de junio de 2008, Sidney.
- FALCÓN Y TELLA, R. (1995), «El arbitraje tributario». *Quincena fiscal*, núm. 2, págs. 5-8.
- (1997a), «Consultas vinculantes y jurisprudencia». *Quincena fiscal*, núm. 9, págs. 5-8.
- (1997b), «El carácter reservado de la información tributaria: la sentencia Sauders y sus consecuencias sobre el ordenamiento interno». *Quincena fiscal*, núm. 12, págs. 5-8.

- (1999), «Las reducciones en la base imponible del ISyD en materia de vivienda habitual y empresa familiar: El discutible criterio de la Dirección General de Tributos». *Quincena Fiscal*, núm. 8, págs. 5-8.
- (2011), «La reforma del Código penal: la nueva concepción de la “responsabilidad civil” derivada del delito fiscal y la posible concurrencia de éste con el delito de blanqueo». *Quincena Fiscal*, núm. 1, págs. 7-13.
- FALSITTA, G. (2008), «Natura e funzione dell’imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua “indisponibilità”», en LA ROSA, S. (coord.), *Profili autoritativi e consensuali del Diritto tributario*. Guiffrè Editore, págs. 45-88.
- FEBBRAJO, A.; HARSTE, G. (ed) (2013), *Law and Intersystemic Communication. Understanding ‘Structural Coupling’*. Ashgate.
- FELD, L. P.; FREY, B. S. (2002), «Trust breeds trust: How taxpayers are treated». *Economics of Governance*, núm. 3, págs. 87-99.
- (2007), «Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation». *Law and Policy*, vol. 29, núm. 1, págs. 102-120.
- FERNÁNDEZ AMOR, J. A. (2010), «En torno a los principios de coordinación y colaboración y el carácter reservado de los datos tributarios». *Quincena fiscal*, núm. 4, págs. 33-68.
- FERNÁNDEZ CAINZOS, J. J. (edit) (1986), *El Estado y los contribuyentes: la resistencia fiscal*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- (2007), *Sociología de la hacienda pública*. Instituto de Estudios Fiscales.
- FERNÁNDEZ CARBALLAL, A. (2001), «Calificación urbanística y racionalidad». *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, núm. 5, págs. 1003-1014.
- FERNÁNDEZ FARRERES, G. (2006), «La Administración Pública y las reglas de la “externalización”». *Justicia Administrativa*, núm. 33, págs. 5-27.
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I; RUIZ HIDALGO, C. (2001), «La transacción en el Derecho tributario español: situación actual y perspectivas de futuro: especial referencia a los procesos de reestructuración empresarial». *Quincena Fiscal*, núm. 14, págs. 9-34.
- FERNÁNDEZ MONTALVO, R. (1996), «La jurisdicción contencioso-administrativa ante la revisión de los actos fruto de la transacción entre las partes: alcance de la actuación revisora. Análisis del artículo 76 del proyecto de Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa», en ELORRIAGA PASARIK, G. (coord.), *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, págs. 97-113.
- FERNÁNDEZ PÉREZ, J. (2011), «Artículo 526. Inclusión del informe de gobierno corporativo en el informe de gestión», en ROJO, A; BELTRÁN, E. (dir.), *Comentario a la Ley de Sociedades de Capital*, tomo II. Cizur Menor: Civitas, págs. 3403-3409.
- FERREIRO LAPATZA, J. J. (2003), «Solución convencional de conflictos en el ámbito tributario: una propuesta concreta». *Quincena Fiscal*, núm. 9, págs. 11-20.
- FERRUZ AGUDO, L.; MARCO SANJUÁN, I.; ACERO FRAILE, I. (2010), «Códigos de buen gobierno: un análisis comparativo. Especial incidencia en el caso español». *Aposta. Revista de ciencias sociales*, núm. 48, págs. 1-77.
- HERRERA FLORES, J.; SÁNCHEZ RUBIO, D. (1993), «Aproximación al derecho alternativo en Iberoamérica». *Jueces para la democracia*, núm. 20, págs. 87-93.
- HURK, H. (2013), «Starbucks versus the People». *Bulletin for International Taxation*, vol. 68, núm. 1.
- FLORINDO GIJÓN, F. (2003), «El Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas y su relación con el régimen comunitario de control de las ayudas Estatales». *Crónica Tributaria*, núm. 109, págs. 101-118.
- FOUCAULT, M. (1992), *El orden del discurso*. Buenos Aires: Tusquets Editores.
- (1996), *La verdad y las formas jurídicas*. Barcelona: Editorial Gedisa.
- FREEDMAN, J. (2004), «Defining Taxpayer Responsibility: In Support of a General Anti-Avoidance Principle». *British Tax Review*, núm. 4, págs. 332-357.

- (2008), «Beyond Boundaries: Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management», en FREEDMAN, J. (ed.) *Beyond Boundaries: Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*, Oxford University Centre for Business Taxation, págs. 1-6.
- (2010), «Tax Risk Management and Corporate Taxpayers – International Tax Administration Developments», en BAKKER, A.; KLOOSTERHOF, S. (ed.) *Tax Risk Management. From Risk to Opportunity*. IBFD, págs. 111-134.
- FREEDMAN, J.; LOOMER, G.; VELLA, J. (2008), «Moving Beyond Avoidance? Tax Risk and the Relationship between Large Business and HMRC», en FREEDMAN, J. (ed.) *Beyond Boundaries: Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*, Oxford University Centre for Business Taxation, págs. 81-100.
- (2009), «Corporate tax risk and tax avoidance: new approaches». *British Tax Review*, núm. 1, págs. 74-116.
- (2010), «Analyzing the Enhanced Relationship Between Corporate Taxpayers and Revenue Authorities: A U.K. Case Study». *The IRS Research Bulletin, Proceedings of the 2009 IRS Research Conference*, págs. 103-148.
- FREY, B. S.; MEIER, S. (2003), «Social Comparisons and Pro-social Behavior. Testing ‘Conditional Cooperation’ in a Field Experiment». *Working papers of the Institute for Empirical Research in Economics*, núm. 162.
- FREY, B. S.; TORGLER, B. (2006), «Tax Morale and Conditional Cooperation». *Working papers – Institute for Empirical Research in Economics*, núm. 286, págs. 1-38.
- FRIEDMAN, M. (1962), *Capitalism and Freedom*. Chicago: University of Chicago Press.
- (1970), «The Social Responsibility of Business is to Increase its Profits». *The New York Times Magazine*, September 13, 1970. Disponible *on line* [acceso el 05 de marzo de 2012] en <http://www.colorado.edu/studentgroups/libertarians/issues/friedman-soc-resp-business.html>
- GALGANO, F. (1995) «The New Lex Mercatoria». *Annual Survey of International & Comparative Law*, vol. 2, núm. 1, págs. 99-110.
- GALNARES LAHOYA, L. (2011), «Los acuerdos previos de valoración como mecanismo de resolución de conflictos en materia de precios de transferencia. La experiencia norteamericana como paradigma y su evolución en el Derecho comunitario», en CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P.; FERNÁNDEZ GÓMEZ DEL CASTILLO, A. M.; JIMÉNEZ NAVAS, M. M., (coord.) *El Derecho Tributario en tiempos de crisis económica. Opciones de política fiscal*. Sevilla: Hispalex, págs. 631-647.
- GARCÍA BERRO, F. (2004), «La inspección tributaria en la nueva LGT». *Quincena Fiscal*, núm. 21-22, págs. 51-64.
- (2010), «El papel de las disposiciones interpretativas del Ministro de Hacienda», en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M. A.; ZORNOZA PÉREZ, J. (dir.); *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*. Cizur Menor: Aranzadi, págs. 431-452.
- GARCÍA DE AÑOVEROS, J. (1992), «Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera». *Civitas: Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 76, págs. 597-619.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. (1956), «La doctrina de los actos propios y el sistema de la lesividad». *Revista de administración pública*, núm. 20, págs. 69-80.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E.; FERNÁNDEZ, T. R. (1999), *Curso de Derecho administrativo*. Madrid: Civitas.
- GARCÍA GUIJO, L. (2013), «El nuevo Reglamento de procedimiento en materia de ayudas de Estado». *Quincena Fiscal*, núm. 20, págs. 17-36.
- GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.; HERRERA MOLINA, P. M. (2002), «Técnicas convencionales e igualdad tributaria (Mitos y paradojas de un aparente conflicto)». *Quincena Fiscal*, núm. 14, págs. 9-29.
- (2005), «Defensa de las Actas con Acuerdo como cauce ordinario del procedimiento inspector».

Quincena Fiscal, núm. 11, págs. 57-63.

- GARCÍA-MARZA, D. (2004), «La responsabilidad social de la empresa: una definición desde la ética empresarial». *Revista Valencia de Economía y Hacienda*, núm. 12, págs. 77-98.
- GARCÍA NOVOA, C. (1999), «Información y asistencia», en MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J., (coord.) *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*. Centro de Estudios Financieros, págs. 139-166.
- (2000), *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Marcial Pons.
- GARCÍA PRATS, F. A. (2001), «Incidencia del Derecho comunitario en la configuración jurídica del Derecho financiero (I): la acción del Tribunal de Justicia de Luxemburgo». *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, vol. 51, núm. 259, págs. 257-309.
- GARCÍA SÁNCHEZ, I. M. (2007), «La nueva gestión pública: evolución y tendencias». *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 47, págs. 37-64.
- GELD, J. A. G. (2009), «Horizontaal toezicht». *Tijdschrift voor Fiscaal Ondernemingsrecht*, núm. 101, págs. 2-4.
- GIRÓN GONZÁLEZ, A. (2007), «La Importancia Relativa o Materialidad en la Auditoría de Cuentas de Entidades Públicas». *Cuenta con IGAE*, núm. 17, págs. 20-35.
- GOLDSCHIED, R. (1970): «Estado, Presupuesto y Sociedad: un enfoque sociológico de los problemas de la Hacienda Pública», *Hacienda Pública Española*, núm. 2, págs. 170-176.
- GOMES, M. S. C. (2010), «O direito na mudança paradigmática da pós-modernidade», *Revista de informação legislativa*, vol. 47, núm. 188, págs. 191-207.
- GÓMEZ-JARA DÍEZ, C. (2010), *Fundamentos modernos de la responsabilidad penal de las personas jurídicas. Bases teóricas, regulación internacional y nueva legislación española*. Buenos Aires: editorial B de F.
- GÓMEZ VERDESOTO, M. (1998), «La participación del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria». *Quincena Fiscal*, núm. 15.
- GONZÁLEZ DE FRUTOS, U. (2006), «La expansión y control del fenómeno de los *tax shelters* en Estados Unidos». *Documentos de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 19/2006.
- (2010), «La relación cooperativa: un nuevo horizonte en el diálogo entre las grandes empresas y la Agencia Tributaria». *Crónica Tributaria*, núm. 134, págs. 65-95.
- GRASMICK, H. G.; BURSİK, R. J. Jr. (1990), «Conscience, significant others, and rational choice: extending the deterrence model». *Law & Society Review*, vol. 24, núm. 3, págs. 837-861.
- GRAU RUIZ, M. A. (2007), «STJCE 14.9.2004. Reino de España contra Comisión de las Comunidades Europeas, As. C-276/02: La trascendencia en materia de ayudas de Estado de la actitud de las autoridades nacionales frente al impago de impuestos y cotizaciones de Seguridad Social por una empresa en suspensión de pagos». *Crónica Tributaria*, núm. 123.
- GRIBNAU, H. J. L. M. (2008), «Belastingmoraal en compliance». *Weekblad voor Fiscaal recht*, vol. 137, núm. 6790, págs. 1325-1336.
- GROOT, J. I.; ENDEN, E. (2010), «Verantwoording over interne beheersing onder Horizontaal toezicht». *Weekblad voor Fiscaal recht*, vol. 139, núm. 6851, págs. 375-383.
- GUERRERO OROZCO, O. (1999), *Del Estado gerencial al Estado cívico*. México D.F.: Ed. Porrúa-UAEM.
- (2003), «Nueva gerencia pública: ¿gobierno sin política?». *Revista Venezolana de Gerencia*, vol. 8, núm. 023, págs. 379-395.
- (2010), «El fin de la Nueva Gerencia Pública». *Revista Chilena de Administración Pública*, núm. 13, págs. 5-22.
- GUILLEM CARRAU, J. (2010), «El avance del derecho a la buena administración en el tratado de Lisboa». *Revista de derecho de la Unión Europea*, núm. 19, págs. 31-70.

- GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M. A. (2004), «Causas eximentes de responsabilidad tributaria». *Quince-na fiscal*, núm. 6, págs. 9-19.
- HANAU, P. (1996), «Principios del Derecho del trabajo postmoderno», en OJEDA AVILÉS, A. (coord.), *El arbitraje laboral: los acuerdos de empresa: VI Congreso Nacional de derecho del Trabajo y de la Seguridad Social*. Tecnos, págs. 224-231.
- HAPPÉ, R. H. (2007), «Multinationals, Enforcement Covenants, and Fair Share». *Intertax*, vol. 35, núm. 10, págs. 537-547.
- (2009), «La tutela del contribuyente nell procedure fiscali in Olanda», en DI PIETRO, A. (coord.), *La tutela europea ed internazionale del contribuente nell'accertamento tributario*. Cedam, págs. 65-74.
- HART, H. L. A. (2004), *El concepto de Derecho*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
- HARTNER, M.; RECHBERGER, S.; KIRCHLER, E.; SCHABMANN, A. (2008), «Procedural fairness and tax compliance». *Economic Analysis & Policy*, núm. 38, págs. 137-152.
- HARTNETT, D. (2008), «Boundaries, Behaviour, and Relationships: The Future», en FREEDMAN, J. (ed.) *Beyond Boundaries: Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*, Oxford University Centre for Business Taxation, págs. 179-181.
- HEL-VAN DIJK, L. (2011), «Horizontaal toezicht in Europees perspectief». *Weekblad voor Fiscaal recht*, vol. 140, núm. 6896, págs. 281-287.
- HEL-VAN DIJK, L.; POOLEN, T. (2013), «Horizontal Monitoring in the Netherlands: At the Crossroads». *Bulletin for International Taxation*, diciembre 2013, págs. 673-678.
- HERNÁNDEZ ZUBIZARRETA, J. (2008), «La responsabilidad social corporativa y las empresas transnacionales: de la ética de la empresa a las relaciones de poder». *Lan Harremanak*, vol. II, núm. 19, págs. 17-49.
- HERWIJNEN, P. A. (2008), «Horizontaal toezicht- een science fiction». *Weekblad voor Fiscaal recht*, vol. 137, núm. 6774, págs. 793-794.
- HICKEY, L. (2008), «Relationships and Boundaries: The Future», en FREEDMAN, J. (ed.) *Beyond Boundaries: Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*, Oxford University Centre for Business Taxation, págs. 183-185.
- HILFERDING, R. (1973), *El capital financiero*. Madrid: Tecnos.
- HINES, J. R. Jr. (2001), «Corporate Taxation». *Working paper – University of Michigan and NBER*.
- HINOJOSA MARTÍNEZ, L. M. (2005) «Globalización y soberanía de los Estados». *Revista Electrónica de Estudios Internacionales*, núm. 10.
- HMRC (2006), *2006 review of links with large bussiness* [Informe Varney]
- (2007), *Giving certainty to business through clearances and advance agreements*.
- (2008), *The framework for a better relationship. Making a difference: Review of links with large bussiness*.
- HOBBSAWM, E. (1999), *Historia del Siglo XX*. Buenos Aires: Crítica.
- HOBSON, K. (2003), «Championing the Compliance Model: From Common Sense to Common Action?», en BRAITHWAITE, V. (ed.), *Taxing Democracy*. Aldershot: Ashgate Publishing Ltd., págs. 131-157.
- HOYNG, R.; KLOOSTERHOF, S.; MACPHERSON, A. (2010), «Tax Control Framework», en BAKKER, A.; KLOOSTERHOF, S. (ed.), *Tax Risk Management. From Risk to Oportunity*. IBFD, págs. 19-72.
- HULLE, R. (2010), «Een kritische noot bij horizontaal toezicht». *Forfaitair*, vol. 23, núm. 6, pág. 2.
- IBÁÑEZ GARCÍA, I. (1997), «Notas y referencias sobre el “Estatuto del Contribuyente”». *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, núm. 176, págs. 3-44.
- IGLESIAS GÓMEZ, J. V. (2010), «El Código de Buenas Prácticas Tributarias». *Estrategia Financiera*, núm. 277, págs. 70-74.

- INGELSE, C. (1993), «Soft Law?», *Polish Yearbook of International Law*, núm. 20, págs. 75-90.
- ISO [INTERNATIONAL STANDARD ORGANIZATION] (2009), *31000: 2009 Risk management – Principles and guidelines*. Ginebra: ISO.
- JAIME ESLAVA, J. (2011), *La gestión del control interno en la empresa*. Pozuelo de Alarcón, Madrid: ESIC Editorial DL.
- JAMES, S.; MURPHY, K; REINHART, M. (2004), «The Taxpayers’ Charter: a case study in tax administration». *Journal of Australian Taxation*, vol., 7, núm. 2, págs. 336-356.
- JANANGELO, J. (2009), «Tax Risk Management: Evidence from the United States». *British tax review*, núm. 6, págs. 680-680.
- JIMÉNEZ NAVAS, M. M. (2009), *Régimen jurídico de las notificaciones en el ámbito tributario*. Tesis doctoral dirigida por A. CUBERO TRUYO. Universidad de Sevilla.
- JOB, J.; HONAKER, D. (2003), «Short-Term Experience with Responsive Regulation in the Australian Taxation Office», en BRAITHWAITE, V. (ed.), *Taxing Democracy*. Aldershot: Ashgate Publishing Ltd., págs. 111-129.
- JOB, J.; STOUT, A.; SMITH, R. (2007), «Culture Change in Three Taxation Administrations: From Command-and-Control to Responsive Regulation». *Law & Policy*, vol. 29, núm. 1, págs. 84-101.
- KAMERLING, R. N. J.; PUTTEN, J. A. M. (2007), «Tax auditing in the Netherlands». Publicado por la Administración tributaria neerlandesa.
- KELSEN, H. (1978), *Pure theory of law*. University of California Press.
- KEMP, J.; VERBAKEL, R. J. A. (2010), «Knelpunten van horizontaal toezicht bij middelgrote ondernemingen». *Weekblad voor Fiscaal recht*, vol. 139, núm. 6844, págs. 124-131.
- KENNY, L. W.; WINER, S. L. (2006), «Tax Systems in the World: An Empirical Investigation into the Importance of Tax Bases, Administration Costs, Scale and Political Regime». *International Tax and Public Finance*, núm. 13, págs. 181-215.
- KOSELLECK, R. (1994), «Ascenso y estructuras del mundo burgués», en AA.VV., *La época de las revoluciones europeas. 1780-1848*. Madrid: Siglo veintiuno ediciones.
- KÜNG, H. (2003), *Proyecto de una ética mundial*. Madrid: Editorial Trotta.
- LANDA ZAPIRAIN, J. P. (2005), «Eficacia y Efectividad del Derecho en las Relaciones Laborales Internacionales». Ponencia presentada en el *Seminario sobre Responsabilidad Legal de las Empresas Transnacionales*, 29-30 de noviembre de 2005, Toledo.
- LA PORTA, R.; LÓPEZ-DE-SILANES, F.; SHLEIFER, A. (1999), «Corporate Ownership Around the World». *The Journal of Finance*, vol. LIV, núm. 2, págs. 471-517.
- LASALLE, F. (1997), *¿Qué es una Constitución?* Barcelona: Ariel.
- LEECH, T. J. (2012), «The High Cost of “ERM Herd Mentality”». *Risk oversight – white paper*.
- LEITE DE CAMPOS, D. (2006), *O sistema tributário no Estado dos cidadãos*. Coimbra: Almedina.
- LEVI, M. (1988), *Of Rule and Revenue*. Los Angeles: University of California Press.
- LÍVIO GOMES, M. (2011), *Instrumentos para la unificación de criterios administrativos en materia tributaria*. Barcelona: Atelier.
- LIZCANO, J. L. (2006), «Buen gobierno y responsabilidad social corporativa». *Partida Doble*, núm. 182, págs. 20-35.
- LÓPEZ CALERA, N. M. (1992), «Derecho y poder: ¿la razón de la fuerza o la fuerza de la razón?», en *Funciones y fines del derecho: estudios en homenaje al profesor Mariano Hurtado Bautista*, págs. 471-486.
- LORENZO DE MEMBIELA, J. B. (1998), «Instrucciones y órdenes de servicio en el ámbito de la Administración de la Seguridad Social». *Aranzadi Social*, núm. 5, págs. 725-738.
- (2008), «Notas sobre el nuevo régimen disciplinario de los empleados públicos en la Ley 7/2007, del Estatuto Básico del Empleado Público». *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 745, págs. 10-12.

- LOZANO SERRANO, C. (2006), «La iniciación del procedimiento inspector en la LGT y en el Proyecto de Reglamento para su desarrollo». *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, núm. 277, págs. 57-96.
- LUCAS DURÁN, M. (1998), «Secreto fiscal y Constitución: algunas reflexiones en torno al artículo 113.1 LGT». *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. I, págs. 1113-1145.
- LUHMANN, N. (1992), «Operational Closure and structural Coupling: The Differentiation of the Legal System». *Cardoso Law Review*, núm. 13, págs. 1419-1441.
- LUJA, R. (2014), «Commission orders Luxembourg to deliver information on tax rulings and IP regimes». *Highlights & Insights on European Taxation*, núm. 5, págs. 104-105.
- MACHADO, J. (2011), Comentarios de los artículos 253 a 264 y 266 a 271, en ROJO, A; BELTRÁN, E. (dir.), *Comentario a la Ley de Sociedades de Capital*, tomo II. Cizur Menor: Civitas, págs. 1933-2020.
- MAJONE, G. (2010), «The transformation of the regulatory State». *Osservatorio sull'Analisi d'Impatto della Regolazione – working paper*.
- MALVÁREZ PASCUAL, L. A. (2001), «La función tributaria en el marco del Estado social y democrático de Derecho», en ESCRIBANO, F. (coord.), *Derecho financiero constitucional. Estudios en Memoria del Profesor Jaime García Añoveros*. Paracuellos del Jarama (Madrid): Civitas, págs. 377-438.
- MANZANA LAGUARDA, R. (2010), «Derogación del régimen disciplinario tras el Estatuto Básico del Empleado Público». *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 805, págs. 1-2.
- MAQUIAVELO, N. (2011), *El Príncipe*. Madrid: Tecnos.
- MARCO CANO, J. (1998), «Aproximación a la materialidad en auditoría pública». *Auditoría pública: revista de los Órganos Autónomos de Control Externo*, núm. 13-14, págs. 55-57.
- MARONGIU, G. (1988), *Alle radici dell'ordinamento tributario italiano*. Padova: CEDAM.
- MARTIN, I. W.; MEHROTA, A. K.; PRASAD, M. (ed.) (2009), *The New Fiscal Sociology. Taxation in Comparative and Historical Perspective*. New York: Cambridge University Press.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J. (1994), «Algunas observaciones sobre la doctrina de los actos propios y el precedente administrativo en materia tributaria». *Quincena Fiscal*, núm. 18, págs. 9-16.
- MARTÍN MARTÍN, S. (2011), «Funciones del jurista y transformaciones del pensamiento jurídico-político español (1870-1945) (II)». *Historia Constitucional*, núm. 12, págs. 161-201.
- MARTÍN QUERALT, J. (2010), «De la crisis económica a la crisis en la vigencia de los principios constitucionales de ordenación de la actividad financiera». *Tribuna Fiscal*, núm. 237, págs. 4-7.
- MARTÍNEZ CALCERRADA, L. (1979), «La buena fe y el abuso del Derecho. Su respectiva caracterización como límites en el ejercicio de los derechos». *Revista de Derecho Privado*, mayo 1979, págs. 434-457.
- MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J. M. (2010), «La responsabilidad penal de las personas jurídicas por la comisión de delitos contra la Hacienda Pública». *Quincena Fiscal*, núm. 20, págs. 29-39.
- MARX, K. (2005), *El capital. Crítica de la política económica*. Libro primero: el proceso de producción de capital. México D.F.: siglo xxi editores.
- MAZUELOS BELLIDO, A. (2004), «Soft law: ¿mucho ruido y pocas nueces?». *Revista Electrónica de Estudios Internacionales*, núm. 4.
- McBARNET, D. (1992), «The Construction of Compliance and the Challenge of Control: The Limits of Noncompliance Research», en SLEMROD, J. (ed.), *Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement*. Ann Arbor: University of Michigan Press, págs. 333-345.
- (2003), «When Compliance is not the Solution but the Problem: From Changes in Law to Changes in Attitude», en BRAITHWAITE, V. (ed.), *Taxing Democracy*. Aldershot: Ashgate Publishing Ltd., págs. 229-243.
- MEIER, R. F., BURKETT, S. R., HICKMAN, C. A. (1984), «Sanctions Peers, and Deviance: Preliminary Models Of A Social Control Process». *The Sociological Quarterly*, vol. 25, núm. 1, págs. 67-82.
- MEINECKE, F. (1962), *Machiavellism. The doctrine of raison d'état and its place in modern history*.

- New Haven: Yale University Press.
- MÉNDEZ CORTEGANO, I. (2011), «Cooperación con la Administración tributaria: Administración electrónica. Foro de Grandes Empresas. Procedimientos amistosos», en CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P.; FERNÁNDEZ GÓMEZ DEL CASTILLO, A. M.; JIMÉNEZ NAVAS, M. M., (coord.) *El Derecho Tributario en tiempos de crisis económica. Opciones de política fiscal*. Sevilla: Hispalex, págs. 313-330.
- METCALFE, L.; RICHARDS, S. (1989), *La Modernización de la gestión pública*. Madrid: INAP.
- MONTEDORO, G.; FIOCCA, M. (2009), «Ezio Vanoni e il dilemma del prigionero». *Rivista online della Scuola superiore dell'economica e delle finanze*, año VI, número enero-marzo.
- MONTORO BALLESTEROS, A. (1984), «Ideologías y fuentes del derecho». *Anales de Derecho*, vol. 6, págs. 55-84.
- MORCK, R.; STEIER, L. (2005), *The Global History of Corporate Governance: An Introduction*. University of Chicago Press.
- MORENO FERNÁNDEZ, J. I. (1998), «Valoración de bienes: (Artículos 9 y 25)», en CALVO ORTEGA, R., et al (coord.), *Derechos y garantías de los contribuyentes (estudio de la nueva Ley)*. Lex Nova, págs. 317-372.
- MORENO GONZÁLEZ, S. (2007), «Técnicas convencionales en el ámbito tributario y ayudas de Estado», en AA.VV., *Técnicas convencionales en el ámbito tributario. Perspectivas de derecho interno, comparado y comunitario*. Barcelona: Atelier, págs. 133-208.
- MORENO REBATO, M. (1998), «Circulares, instrucciones y órdenes de servicio: naturaleza y régimen jurídico». *Revista de administración pública*, núm. 147, págs. 159-200.
- MORIN, E. (1995), *Sociología*. Madrid: Tecnos.
- (2002), *La mente bien ordenada. Repensar la reforma, reformar el pensamiento*. Barcelona: Seix Barral.
- MORÓN LERMA, E. (2002), *La tutela penal del secreto de empresa, desde una teoría general del bien jurídico*. Tesis doctoral dirigida por F. MORALES PRATS. Universitat Autònoma de Barcelona.
- MOSCHETTI, F. (1996), «Las posibilidades de acuerdo entre la Administración financiera y el contribuyente en el ordenamiento italiano», en ELORRIAGA PASARIK, G. (coord.), *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, págs. 117-131.
- MOSTACCI, E.; *La soft law nel sistema delle fonti: uno studio comparato*. Cedam, 2008.
- NIELSEN, V. L. (2006), «Are Regulators Responsive?». *Law & Policy*, vol. 28, núm. 3, págs. 395-416.
- NOLAN, D. M.; NG, F. (2011) «Tax Disputes Resolution: A New Chapter Emerges». *Tax Notes International*, 30 de mayo de 2011, págs. 733-743.
- OBSERVATORIO DE RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA (2013), *La responsabilidad social corporativa en las memorias anuales de las empresas del IBEX 35. Análisis del Ejercicio 2011* (Novena edición).
- OCDE (1998), *Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue*.
- (2004a), *Principios de gobierno corporativo de la OCDE*.
- (2004b), *Compliance Risk Management: managing and improving with tax compliance*.
- (2005), *Guidance of Tax Compliance for Business and Accounting Software*.
- (2006), *Declaración final de Seúl* (tercera reunión del Foro de Administración Tributaria, 14-15 de septiembre de 2006).
- (2007a), *OECD Tax Intermediaries Study. Working Paper 1 – How the study team is working*.
- (2007b), *OECD Tax Intermediaries Study. Working Paper 2 – Draft framework for the report*.
- (2007c), *OECD Tax Intermediaries Study. Working Paper 3 – Overview – the emerging direction of the study*.

- (2007d), *OECD Tax Intermediaries Study. Working Paper 4 – Placing Risk Management and the Enhanced Relationship in context.*
 - (2007e), *OECD Tax Intermediaries Study. Working Paper 5 – Risk Management.*
 - (2007f), *OECD Tax Intermediaries Study. Working Paper 6 – The Enhanced Relationship.*
 - (2008a), *Study into the Role of Tax Intermediaries.*
 - (2008b), *Comunicado de Ciudad del Cabo* (cuarta reunión del Foro de Administración Tributaria, 10-11 de enero de 2008).
 - (2008c), *Monitoring Taxpayers' Compliance: A Practical Guide Based on Revenue Body Experience.*
 - (2008d), Information Note – *Programs to reduce the administrative burden of tax regulations in selected countries.*
 - (2008e), Information Note – *Third Party Reporting Arrangements and Pre-filled Tax Returns: The Danish and Swedish Approaches.*
 - (2009a), Companion Note – *Managing and Improving Compliance: Recent Developments in Compliance Risk Treatment. A Catalogue of Revenue Body Initiatives*
 - (2009b), *Comunicado de París* (quinta reunión del Foro de Administración Tributaria, 28-29 de mayo de 2009).
 - (2009c), Information Note – *General Administrative Principles: Corporate governance and tax risk management.*
 - (2010a), Information Note – *Tax Compliance and Tax Accounting Systems.*
 - (2010b), *Comunicado de Estambul* (sexta reunión del Foro de Administración Tributaria, 15-16 de septiembre de 2010).
 - (2011a), *Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales.*
 - (2011b), *Tax Administration in OECD and Selected NonOECD Countries: Comparative Information Series (2010)*
 - (2012), *Comunicado de Buenos Aires* (séptima reunión del Foro de Administración Tributaria, 18-19 de enero de 2012).
 - (2013a), *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance.*
 - (2013b), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting.*
 - (2013c), *Comunicado de Moscú* (octava reunión del Foro de Administración Tributaria, 16-17 de mayo de 2013).
- ONENEMA, M. E. (2010), «De toepassing van de informatieverplichting van art. 47 AWR onder het handhavingsconvenant». *Weekblad voor Fiscaal recht*, vol. 139, núm. 6841, págs. 26-35.
- OLIVECRONA, K. (1980), *El derecho como hecho. La estructura del ordenamiento jurídico*. Barcelona: Editorial Labor.
- OLMEDO PERALTA, E. (2014), *La responsabilidad contable en el gobierno corporativo de las sociedades de capital*. Madrid-Barcelona-Buenos Aires-São Paulo: Marcial Pons.
- ORTIZ DÍAZ, J. (1957), «El precedente administrativo». *Revista de Administración Pública*, núm. 24, págs. 75-116.
- OWENS, J. (2008), «The “Enhanced Relationship”: A Challenge for Revenue Bodies and Taxpayers». *European Taxation*, julio de 2008, págs. 351-353.
- (2012), «Tax Administrators, Taxpayers and Their Advisors: Can the Dynamics of the Relationship be Changed?». *Bulletin for International Taxation*, vol. 66, núm. 9.
- PALÁ LAGUNA, R. (2010), «Soft law, moral suasion y autorregulación: ¿tibieza del legislador o prudencia en la elaboración de las normas jurídicas?». *Nul: estudios sobre invalidez e ineficacia*, núm. 1.
- PALOMAR OLMEDA, A. (2007), *La Actividad Administrativa Efectuada por Medios Electrónicos. A propósito de la Ley de Acceso Electrónico a las Administraciones Públicas*. Cizur Menor: Aranzadi.

- (2010), «Directiva de Servicios y Administración electrónica: dos nuevos retos para las Administraciones públicas y un cambio profundo en su régimen de actuación». *Actualidad jurídica Aranzadi*, núm. 798, págs. 1-8.
- PAREJO ALFONSO, L. (1989), «La eficacia como principio jurídico de la actuación de la Administración pública». *Documentación Administrativa*, núms. 218-219, págs. 15-66.
- (1996), «El artículo 88 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre: el pacto, acuerdo, convenio o contrato en el procedimiento administrativo», en ELORRIAGA PASARIK, G. (coord.), *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, págs. 21-76.
- PASTOR PRIETO, S.; MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (2005), *La litigiosidad tributaria: un análisis jurídico y económico*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- PATÓN GARCÍA, G. (2007), «La *pianificazione fiscale concordata*: una técnica convencional del Derecho tributario italiano», en AA.VV., *Técnicas convencionales en el ámbito tributario. Perspectivas de derecho interno, comparado y comunitario*. Barcelona: Atelier, págs. 87-132.
- PAUWELYN, J. (2012), «Is it International Law or Not, and Does It Even Matter?», en PAUWELYN, J.; WESSEL, R. A.; WOUTERS, J., *Informal Law Making*. Oxford University Press.
- PÉREZ DE AYALA, J. L. (2006), «El régimen fiscal de las “economías de opción” en un contexto globalizado». *Documentos de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 22, págs. 1-16.
- PÉREZ LUÑO, A. E. (1991), *La seguridad jurídica*. Barcelona: Ariel.
- (2011), *Teoría del derecho: una concepción de la experiencia jurídica*. Madrid: Tecnos.
- PÉREZ ROYO, F. (2005), «La Doctrina de los Lores sobre la elusión fiscal (Examen de casos recientes)». *Quincena Fiscal*, núm. 10, págs. 11-32.
- (2011a), *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Cizur Menor (Navarra): Civitas.
- (2011b), «El sistema tributario español y la historia de su formación», en PÉREZ ROYO, F. (dir.), *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*. Madrid: Tecnos, págs. 35-74.
- PÉREZ ROYO, F.; AGUALLO AVILÉS, A. (1996), *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*. Elcano: Aranzadi.
- PÉREZ RUIZ, C. (1996), *La construcción social del derecho*. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Sevilla.
- PETERS, W. T. B.; BRINK, M. R.; ROEST, G.; JANSSEN, S. (2011), «Establishing a Tax Control Framework. The utility and necessity of IT». *Compact: IT Advisory*, núm. 0 (edición especial en inglés), págs. 33-40.
- PICCIOTTO, S. (2007), «Constructing Compliance: Game Playing, Tax Law, and the Regulatory State». *Law & Policy*, vol. 29, núm. 1, págs. 11-30.
- PIÑA GARRIDO, L. (2013a), «Recuperación de ayudas de Estado consistentes en medidas fiscales contrarias a Derecho Comunitario (I)». *Crónica Tributaria*, núm. 148, págs. 171-194.
- (2013b), «Recuperación de ayudas de Estado consistentes en medidas fiscales contrarias a Derecho Comunitario (II)». *Crónica Tributaria*, núm. 149, págs. 129-151.
- PITA, C. (1993), «El cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias». *Revista de Administración Tributaria*, núm. 12, págs. 1-9.
- POLANYI, K. (2003), *The great transformation: the political and economic origins of our time*. Beacon Press.
- PONT CLEMENTE, J. F. (1994), «La borrosa configuración de la infracción tributaria en nuestro Ordenamiento». *Civitas. Revista española de derecho financiero*, núm. 84, págs. 677-714.
- PONT MESTRES, M. (2004), «En torno a la ausencia de presunción de buena fe del contribuyente en la Ley General Tributaria». *Quincena Fiscal*, núm. 19, págs. 9-33.
- PONT MESTRES, M.; PONT CLEMENTE, J. F. (1995), *Análisis de la Ley 25/1995 de modificación de la Ley General Tributaria (Estudio detallado de cada artículo)*. Navalcarnero (Madrid): Civitas.

- POOLEN, T. W. N. (2009), «Horizontaal toezicht vanuit het perspectief van de Belastingdienst». *Tijdschrift voor Fiscaal Ondernemingsrecht*, núm. 101, págs. 16-22.
- PORTOLESE, G. (2013), *La fiscalità diretta delle operazioni di riorganizzazione societaria transfrontaliere: analisi del modello europeo*. Tesis doctoral dirigida por A. DI PIETRO. Università degli Studi di Bologna.
- POST, R. A. E. L.; BAETSEN, S. W. J. (2010), «De onstuitbare opmars van horizontaal toezicht. Verslag van het 19e Maastrichts Fiscaal Symposium, gehouden op 6 november 2009». *Weekblad voor Fiscaal recht*, vol. 139, núm. 6847, págs. 235-240.
- POWER, M. (2004), *The Risk Management of Everything. Rethinking the politics of uncertainty*. London: Demos.
- (2007), *Organized Uncertainty. Designing a World of Risk Management*. New York: Oxford University Press.
- RABERNORT, M. (2007), «Van Symptomatisch Tax Risk Management naar Tax Control». *Maandblad voor Belastingrecht en Belastingpraktijk*, vol. 76, núm. 10, págs. 341-345.
- RAMALLO MASSANET, J. (1996), «La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias», en ELORRIAGA PASARIK, G. (coord.), *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, págs. 219-245.
- REBOLLO PUIG, M. (2004), «Propuesta de regulación general y básica de la inspección y de las infracciones y sanciones administrativas», en SAINZ MORENO, F. (dir.), *Estudios para la reforma de la administración pública*, págs. 447-478.
- REINICKE, W. H.; MARTIN WITTE, J. (2000), «Interdependence, Globalization, and Sovereignty: The Role of Non-binding International Legal Accords», en SHELTON, D. (ed.), *Commitment and Compliance. The Role of Non-binding Norms in the International Legal System*. New York, Oxford University Press, págs. 75-99.
- RÉMOND, R. (1983), *El Antiguo Régimen y la Revolución, 1750-1815*. Barcelona: Vicens-Vives.
- RIBOTTA, S. (2008), «Necesidades y derechos: un debate no zanjado sobre fundamentación de derechos (consideraciones para personas reales en un mundo real)». *Jurídicas*, vol. 5, núm. 1, págs. 29-56.
- RIVERO TORRE, P. (2005), «Responsabilidad social y gobierno corporativo: Información y transparencia». *RAE: Revista Asturiana de Economía*, núm. 34, págs. 9-29.
- RIXEN, M. (2008), «Politicization and Institutional (Non-) Change in International Taxation». *WZB Discussion Paper*, núm. SP IV 2008-306.
- RODRIGUES DE SIQUEIRA, M. (2011), «Os desafios do estado fiscal contemporâneo e a transparência fiscal», en CASALTA NABAIS, J.; TAVARES DA SILVA, S., *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*. Coimbra: Almedina, págs. 129-166.
- RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J. (2007), «Principio de seguridad jurídica y técnica normativa». *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*, núm. 4, págs. 11-27.
- RODRÍGUEZ GALÁN, C. (2004), «Empresas transnacionales como vehículos de políticas comerciales internacionales: ¿nuevos sujetos atípicos del derecho internacional público?». *Jurídica: anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana*, núm. 34, págs. 29-44.
- RODRÍGUEZ-M, E. (1991), «Pluralismo jurídico, ¿El derecho del capitalismo actual?». *Nueva Sociedad*, núm. 112, págs. 91-101.
- RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M. (2011), «El sometimiento de los derechos de la Hacienda Pública a arbitraje o transacción». *Quincena fiscal*, núm. 17, págs. 69-90.
- ROMANÍ SANCHO, A. (2010), «La nueva relación Hacienda-contribuyente auspiciada por la OCDE: la relación cooperativa. El Foro de Grandes Empresas y el Código de Buenas Prácticas Tributarias». *Cuadernos de Formación del Instituto de Estudios Fiscales*, vol. 11, colaboración 41, págs. 273-292.
- ROMANO, C. (2002a), *Tax competition and EU law*. Tesis doctoral dirigida por P. J. WATTEL. Universiteit van Amsterdam.
- (2002b), *Advance tax rulings and principles of law: towards a European tax rulings system?* Amster-

- dam: IBFD, International Bureau of Fiscal Documentation.
- ROMERO FLOR, L. M. (2014), «Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria en el marco de la experiencia del derecho comparado», *Gaceta Fiscal*, núm. 338, págs. 109-135.
- (2013) «Resolución convencional de controversias tributarias en el marco de la experiencia del Derecho comparado», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 102, págs. 37-61.
- (2012a), «Soluciones convencionales de resolución de conflictos tributarios en la república italiana: *el accertamento con adesione*». Carta tributaria. Monografías, núm. 15-16, págs. 13-30.
- (2012b), «Ámbito objetivo de las actas con acuerdo: un intento por esclarecer los supuestos en los que procede su formalización». *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, núm. 351, págs. 39-66.
- (2012c), «Perspectiva general sobre los presupuestos "¿habilitantes?" de las actas con acuerdo». *Revista técnica tributaria*, núm. 97, págs. 47-74.
- (2011a) «Soluciones alternativas tendentes a la disminución de la litigiosidad tributaria: las actas con acuerdo y el Derecho comparado». *Crónica tributaria. Boletín de Actualidad Fiscal*, núm. 3, págs. 39-52.
- (2011b), «Los denominados "Tax Agreements" como resolución alternativa de conflictos tributarios en los ordenamientos anglosajones». *Nueva fiscalidad*, núm. 4, págs. 99-124.
- ROSS, M. (2000), «State Aids and National Courts: Definitions and Other Problems – A Case of Premature Emancipation?», *Common Market Law Review*, vol. 37, núm. 2, págs. 401-423.
- ROVIRA FERRER, I. (2011), *Los deberes de información y asistencia de la Administración tributaria en la sociedad de la información*. Barcelona: Bosch Editor.
- RUIZ ALMENDRAL, V. (2006), *El fraude a la ley tributaria a examen. Los problemas de aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario*. Cizur Menor: Aranzadi.
- RUSSO, R. (2010), «Risk Management in Taxation», en DAELEN, M. M. A.; ELST, C. F. (ed.), *Risk management and corporate governance: Interconnections in law, accounting and tax*. Cheltenham: Edward Elger Publishing, págs. 163-191.
- SAINZ MORENO, F. (1979), «La buena fe en las relaciones de la Administración con los administrados». *Revista de Administración Pública*, núm. 89, págs. 295-314.
- (2004), «Secreto y transparencia», en SAINZ MORENO, F. (dir.), *Estudios para la reforma de la administración pública*, págs. 165-178.
- SALAS FUMÁS, V. (2005), «¿Sustituye la responsabilidad social al buen gobierno de la empresa?». *Economistas*, núm. 106, págs. 4-12.
- SALCEDO MARTÍN, E. (2004), «¿Actas con acuerdo? No, gracias». *Jurisprudencia tributaria Aranzadi*, vol. 1, págs. 49-50.
- SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M. (2003), «Fundamento y límites constitucionales de la comprobación tributaria». *Quincena fiscal*, núms. 21-22, págs. 79-104.
- SÁNCHEZ DE DIEGO FERNÁNDEZ DE LA RIVA, M. (2008), «Un derecho fundamental a acceder a la información pública», en SÁNCHEZ DE DIEGO FERNÁNDEZ DE LA RIVA, M. (coord.), *El derecho de acceso a la información pública*. Madrid: CERSA, págs. 7-41.
- SÁNCHEZ DE LA TORRE, A. (2010), «¿La relación jurídica como concepto metodológico». *FORO. Revista de Ciencias Jurídicas y Sociales, Nueva época*, núm. 11-12, págs. 31-53.
- SÁNCHEZ GRAELLS, A. (2013), «¿Vamos a reabrir (por fin) el debate sobre la relación entre contratación pública y control de ayudas de Estado? Algunas ideas preliminares». *Observatorio Contratación Pública. Opinión & Análisis*. 5 de marzo de 2013. Disponible *on line* [acceso el 29 de enero de 2014] <http://www.obcp.es/index.php/mod.opiniones/mem.detalle/id.46/releategoria.201/relemenu.3/chk.5dbd6f6e5c6c6b5874d9fe114ab312d2>
- SÁNCHEZ HUETE, M. A. (2010), «Hacia una planificación fiscal socialmente responsable. La planificación ultrafiscal». *Quincena Fiscal*, núm. 7, págs. 61-86.

- (2011), «La modificación del Código Penal (LO 5/2010) y sus implicaciones en la legislación tributaria». *Quincena Fiscal*, núm. 4, págs. 75-98.
- SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E. (2007), «Principio de reserva de ley y técnicas convencionales en el ámbito tributario», en AA.VV., *Técnicas convencionales en el ámbito tributario. Perspectivas de derecho interno, comparado y comunitario*. Barcelona: Atelier, págs. 11-47.
- SÁNCHEZ MORÓN, M. (1996), «La terminación convencional de los procedimientos administrativos», en ELORRIAGA PASARIK, G. (coord.), *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, págs. 77-95.
- (2002), «Venire contra factum proprium non valet». *Documentación Administrativa*, núm. 263-264, págs. 223-246.
- (2008), «Reflexiones sobre la participación del ciudadano en las funciones administrativas en el sistema constitucional español». *Revista catalana de dret públic*, núm. 37, págs. 223-245.
- (2011), *Derecho administrativo: parte general*. Madrid: Tecnos.
- SANCHEZ RUBIO, D. (2010), «Contra una cultura estática de Derechos Humanos». *Revista Crítica Jurídica*, núm. 29, págs. 221-228.
- SANDLER, H. R. (1982), «Relaciones entre poder y derecho». *Revista JUS* (revista de la Universidad Iberoamericana), págs. 29-74.
- SANTAMARÍA PASTOR, J. A. (2004), «Los controles sobre la actuación de las Administraciones Públicas», en SAINZ MORENO (dir.), *Estudios para la reforma de la administración pública*, págs. 179-214.
- SANTOS, B. S. (1980), *O discurso e o poder. Ensaio sobre a sociologia da retórica jurídica*. Separata del número especial del *Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra* «Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor José Joaquim Teixeira Ribeiro».
- (1987), «Law: A Map of Misreading. Toward a Postmodern Conception of Law», *Journal of Law and Society*, vol. 14, núm. 3, págs. 279-302.
- (1995), *Toward a New Common Sense: Law, Science and Politics in the Paradigmatic Transition*, New York, Routledge.
- (1998), *Por una concepción multicultural de los derechos humanos*. México D.F.: Universidad Nacional Autónoma de México.
- (2003), *Crítica de la razón indolente. Contra el desperdicio de la experiencia*. Vol. I. Para un nuevo sentido común: la ciencia, el derecho y la política en la transición paradigmática. Bilbao: Desclée.
- (2008), *Reinventar la democracia. Reinventar el Estado*. Madrid: Sequitur.
- SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A. (2007), «Medidas fiscales con efecto reductor de la conflictividad en Francia. La transacción», en AA.VV., *Técnicas convencionales en el ámbito tributario. Perspectivas de derecho interno, comparado y comunitario*. Barcelona: Atelier, págs. 49-85.
- SANZ LARRUGA, F. J. (2009), «El ordenamiento europeo, el Derecho Administrativo español y el derecho a una buena administración». *Anuario da Faculdade de Dereito da Universidade da Coruña*, núm. 13, págs. 729-751.
- SARMIENTO RAMÍREZ-ESCUADERO, D. (2006), «La autoridad del Derecho y la naturaleza del *soft law*». *Cuadernos de derecho público*, núm. 28, págs. 221-266.
- SCHMIT, T. P. M. (2009), «Ter uitleiding: enkele korte aantekeningen over horizontaal toezicht vanuit het perspectief van het bedrijfsleven». *Tijdschrift voor Fiscaal Ondernemingsrecht*, núm. 101, págs. 33-35.
- SCHMIDT-ASSMANN, E. (2003), *La teoría general del Derecho administrativo como sistema*. Madrid: Marcial Pons.
- SCHULTZ, T. (2013), *Transnational Legality: Stateless Law and International Arbitration*. Oxford University Press.
- SCHULZE-FIELITZ, H. (1993), «¿Informalidad o ilegalidad de la actuación administrativa?». *Documentación Administrativa*, núm. 235-236, págs. 89-112.
- SENDEN, L. (2004), *Soft Law in European Community Law*. Hart Publishing.

- SEMENT DE FRUTOS, J. A. (2008), *Problemas fundamentales de los derechos humanos desde el horizonte de la praxis*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- SHAFFER, G. C.; POLLACK, M. A. (2010), «Hard vs. Soft Law: Alternatives, Complements and Antagonists in International Governance». *University of Minnesota Law School - Legal Studies Research Paper Series*. Documento núm. 09-23, págs. 706-799.
- SHORT, J. F. (1989), «Towards a Sociolegal Paradigm of Risk». *Law & Policy*, vol. 11, núm. 3, págs. 241-252.
- SHOVER, N.; JOB, J.; CARROLL, A. (2003), «The ATO Compliance Model in Action: A Case Study of Building and Construction», en BRAITHWAITE, V. (ed.), *Taxing Democracy*. Aldershot: Ashgate Publishing Ltd., págs. 159-176.
- SIMÓN ACOSTA, E. (2003), «Actas con acuerdo descafeinadas». *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 585, pág. 3.
- SIMONS, R. (1995), *Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business School.
- SINTOMER, Y. (2007), «¿Presupuestos participativos como instrumento de transformación?», en AHEDO GURRUTXAGA, I.; IBARRA GÜELL, P. (coord.), *Democracia participativa y desarrollo humano*, págs. 203-234.
- SMITH, H. J.; TYLER, T. R. (1996), «Justice and power: when will justice concerns encourage the advantaged to support policies which redistribute economic resources and the disadvantaged to willingly obey the law?». *European Journal of Social Psychology*, vol. 26, págs. 171-200.
- SOLER ROCH, M. T. (2012), «Tax Administration versus Taxpayer – A New Deal?». *World Tax Journal*, octubre de 2012, págs. 282-296.
- STOHL, C.; STOHL, M.; POPOVA, L. (2009), «A New Generation of Corporate Codes of Ethics». *Journal of Business Ethics*, núm. 90, págs. 607-622.
- STOHL, M.; STOHL, C.; TOWNSLEY, N. C. (2007), «A New Generation of Global Corporate Social Responsibility», en MAY, S. K.; CHENEY, G.; ROPER, J. (eds), *The Debate over Corporate Social Responsibility*. Oxford University Press.
- STONE SWEET, A. (2006), «The new Lex Mercatoria and transnational governance». *Journal of European Public Policy*, vol. 13, núm. 5, págs. 627-646.
- SUSTAINABILITY (2006), *Taxing Issues. Responsible business and tax*. Londres: Seacourt.
- TANZI, V. (2000), «Globalization, technological developments, and the work of fiscal termites». *Documentos de trabajo del Fondo Monetario Internacional*, núm. 181.
- TAVARES DA SILVA, S. (2011), «Sustentabilidade e solidariedade em tempos de crise», en CASALTA NABAIS, J.; TAVARES DA SILVA, S., *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*. Coimbra: Almedina, págs. 61-91.
- TAYLOR, M. (2003), «Understanding Taxpayer Attitudes Through Understanding Taxpayer Identities», en BRAITHWAITE, V. (ed.), *Taxing Democracy*. Aldershot: Ashgate Publishing Ltd., págs. 71-92.
- TEITELBAUM, A. (2007), *Al margen de la ley: sociedades transnacionales y derechos humanos*. Bogotá: ILSA.
- TERRA, B.; WATTEL, P. (2008), *European Tax Law*. Kluwer Law International.
- TEUBNER, G. (1989), *O direito como sistema autopoietico*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian.
- (1997), «The Two Faces of Janus: Rethinking Legal Pluralism», en TUORI, K.; BANKOWSKI, Z.; UUSITALO, J. (eds.), *Law and Power. Critical and Socio-Legal Essays*. Liverpool: Deborah Charles Publications, págs. 119-140.
- (2002a), «Breaking frames: Economic Globalisation and the Emergence of *lex mercatoria*». *European Journal of Social Theory*, núm. 5, págs. 199-217.
- (2002b), «El Derecho como sujeto epistémico: Hacia una epistemología constructivista del Derecho». *DOXA. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núm. 25.

- THURY CORNEJO, V. (1999), «Control de la actividad administrativa: discrecionalidad técnica y motivación: apuntes a partir de la reciente jurisprudencia española». *Revista jurídica de la Comunidad de Madrid*, núm. 3.
- TIROLE, J. (2001), «Corporate governance». *Econometrica*, vol. 69, núm., 1, págs. 1-35.
- TORGLER, B. (2005), «Tax morale and direct democracy». *European Journal of Political Economy*, vol. 21, núm. 2, págs. 525-532.
- TORNOS MAS, J.; GALÁN GALÁN, A. (coord.) (2000), *Comunicación pública: la información administrativa al ciudadano*. Marcial Pons.
- TRAXLER, C. (2012), «Majority voting and the welfare implications of tax avoidance». *Journal of Public Economics*, núm. 96, págs. 1-9.
- TYLER, T. R.; SMITH, H. J. (1998), «Social Justice and Social Movements», en GILBERT, D. T. *et al* (eds.), *The Handbook of Social Psychology* (4ª edición, vol. 2). Boston: McGraw Hill, págs. 595-629.
- TYLOR, N. (2003), «Understanding Taxpayer Attitudes Through Understanding Taxpayer Identities», en BRAITHWAITE, V. (ed.), *Taxing Democracy*. Aldershot: Ashgate Publishing Ltd., págs. 71-92.
- UCKMAR, V. (2005), «La cultura del impuesto». *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, núm. 3, págs. 813-826.
- URIOL EGIDO, C. (2002), «La discrecionalidad en el Derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general». *Documentos de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 29.
- VEGA GARCÍA, A. (2012). «International Governance through Soft Law: The Case of the OECD Transfer Pricing Guidelines». *Working Paper –Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance*, núm. 5/2012.
- VALDÉS COSTA, R. (199+1), «Principio de la igualdad de las partes de la relación jurídica tributaria». *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, núm. 21, págs. 103-120.
- VALDÉS DAL-RÉ, F. (2005), «Soft law, Derecho del trabajo y orden económico globalizado». *Relaciones laborales: Revista crítica de teoría y práctica*, núm. 1, págs. 37-54.
- VALERO TORRIJOS, J. (2007), «Responsabilidad de la Administración Pública por información publicada en Internet». *Aranzadi Social*, vol. 5, núm. 17, págs. 1224-1227.
- VELDE, E. (2009), “Afspraken” met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen. Tesis doctoral dirigida por B. PEETERS. Universiteit van Antwerp (resumen en inglés).
- VEN, A. (2010), «Risk management from an accounting perspective», en DAELEN, M. M. A.; ELST, C. F. (ed.), *Risk management and corporate governance: Interconnections in law, accounting and tax*. Cheltenham: Edward Elger Publishing, págs. 7-55.
- VILLAR EZCURRA, M. (1996), «Las disposiciones aclaratorias en el Derecho tributario». *Crónica Tributaria*, núm. 77, págs. 91-120.
- WALLER, V. (2007), «The Challenge of Institutional Integrity in Responsive Regulation: Field Inspections by the Australian Taxation Office». *Law & Policy*, vol. 29, núm. 1, págs. 67-83.
- WEBER, M. (1996), *Economía y sociedad: esbozo de sociología comprensiva*. México D.F.: Fondo de Cultura Económica.
- WEIL, GOTHSHAL & MANGES LLP (2002), *Comparative Study of Corporate Governance Codes Relevant to the European Union and its Members States. Final Report* (encargado por la Comisión Europea –Dirección General de Mercado Interior).
- WENZEL, M. (2003), «Tax Compliance and the Psychology of Justice: Mapping the Field», en BRAITHWAITE, V. (ed.), *Taxing Democracy*. Aldershot: Ashgate Publishing Ltd., págs. 41-69.
- WISE, L. (2008), «OECD Study into the Role of Tax Intermediaries», en FREEDMAN, J. (ed.) *Beyond Boundaries: Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*, Oxford University Centre for Business Taxation, págs. 185-188.
- WOLKMER, A. C. (2006), *Pluralismo jurídico: fundamentos de una nueva cultura en derecho*. Sevilla: MAD.

- WOUTERS, J.; VAN HEES, B. (2001), «Les règles communautaires en matière d'aides d'État et la fiscalité directe: quelques observations critiques». *Cahiers de Droit Européen*, núm. 5-6, págs. 647-682.
- WUNDER, H. F. (2009), «Tax risk management and the multinational enterprise». *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, núm. 18, págs. 14-28.
- WÜRTEMBERGER, T. (1993), «Aceptación a través del procedimiento administrativo». *Documentación administrativa*, núms. 235-236, págs. 313-333.
- ZANOBINI, G. (1954), *Corso di diritto amministrativo*. Milano: Giuffrè.
- ZORNOZA PÉREZ, J. (1996), «¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho tributario español». *Crónica tributaria*, núm. 77, págs. 121-136.
- ZWEMMER, J. W. (2005), «Horizontaal toezicht». *Weekblad voor Fiscaal recht*, vol. 134, núm. 6638, págs. 1213-1214.

ÍNDICE

Summary	6
Introducción.....	8
Marco metodológico	14
1. El derecho como sistema social de comunicación.....	16
2. Derecho y poder. La transmisión del derecho a través de la creación de discurso	21
3. Crisis del paradigma jurídico y nuevas fuentes de producción normativa.....	27
Capítulo 1. Las fuentes jurídicas de la relación cooperativa	33
1. La autorregulación empresarial y la gestión de riesgos	34
1.1. La gestión de riesgos y el buen gobierno corporativo.....	36
1.2. La responsabilidad social corporativa y su aplicación en el ámbito tributario para reducir la planificación fiscal agresiva.....	45
1.3. Algunas reflexiones sobre la eficacia de los mecanismos de autorregulación empresarial.....	48
2. El rol de la Administración tributaria en la relación cooperativa	52
2.1. La Administración pública, el principio de legalidad y el sistema tributario en perspectiva histórica	52
2.2. La transformación de los modos de gestión administrativa	56
3. La implementación de la relación cooperativa en las fronteras del sistema jurídico.....	64
3.1. Reflexiones sobre el concepto de soft law	65
3.2. Funciones y aplicaciones concretas del soft law	67
Capítulo 2. La construcción de la relación cooperativa en España.....	76
1. El Foro de Grandes Empresas como marco para la colaboración social en la aplicación de los tributos	77
1.1. La evolución del concepto de “colaboración social”	77
1.2. Estructura y funcionamiento del Foro de Grandes Empresas	82
2. El Código de Buenas Prácticas Tributarias.....	85
2.1. Los “acuerdos de entendimiento” para la prevención del fraude como antecedente del Código... 85	
2.2. Elaboración y contenido del Código de Buenas Prácticas Tributarias	87
3. El entronque constitucional de la relación cooperativa	93
3.1. Compromisos de la Administración tributaria en los análisis de la OCDE.....	93
3.1.1. Comprensión basada en los conocimientos del mundo de la empresa	93
3.1.2. Imparcialidad.....	94
3.1.3. Proporcionalidad	95

3.1.4. Apertura y transparencia.....	97
3.1.5. Agilidad.....	99
3.2. Compromisos administrativos y buena administración	100

Capítulo 3. La práctica de la relación cooperativa.....107

1. Buenas prácticas administrativas en materia de información y asistencia a los obligados tributarios..	107
1.1. Publicación telemática de criterios administrativos: la importancia de instrumentos para su unificación	109
1.2. Mecanismos bilaterales para la clarificación de la tributación de actividades u operaciones económicas	118
1.2.1. Mecanismo de consulta del Código de Buenas Prácticas Tributarias.....	120
1.2.1.1. Regulación.....	120
1.2.1.2. Naturaleza jurídica de las respuestas a las consultas	124
1.2.1.3. Efectos de la contestación administrativa.....	129
1.2.1.3.1. Sobre la exclusión de responsabilidad por infracción tributaria.....	130
1.2.1.3.2. Sobre la vinculación de la Administración al criterio manifestado	131
1.2.1.3.3. Sobre los mecanismos de cuasi vinculatoriedad	140
1.2.2. La promoción de los acuerdos previos de valoración en el ámbito de la relación cooperativa	142
2. Transformaciones en el ejercicio del control administrativo	148
2.1. El “control sistémico” a la luz del modelo neerlandés.....	149
2.2. Análisis del estado de la experiencia española.....	155
2.2.1. Transformaciones en el procedimiento inspector para introducir una contradicción efectiva y el diálogo entre las partes	155
2.2.2. Solicitudes administrativas de información, datos y antecedentes con relevancia tributaria	163
2.3. Posibles vías de evolución en la experiencia española	166
2.3.1. Un punto de partida: la consolidación de marcos de control interno y la responsabilidad del consejo de admnistración en la gobernanza tributaria.....	166
2.3.1.1. Influencia de la legislación mercantil y el Código Unificado de Recomendaciones sobre Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas	167
2.3.1.1.1. El derecho de información de los socios.....	168
2.3.1.1.2. La rendición de cuentas de los administradores y sus competencias en el ámbito tributario.....	169
2.3.1.1.3. Los controles de auditoría	175
2.3.1.2. La influencia de la responsabilidad penal de las personas jurídicas en el establecimiento de un marco de control tributario.....	178
2.3.1.3. Influencia del Código de Buenas Prácticas Tributarias en la gestión de riesgos fiscales	182
2.3.2. Criterios de selección de los contribuyentes: la propuesta de las empresas del Foro sobre la experiencia del operador económico autorizado en la Unión Europea	185
2.3.3. La aproximación del control tributario al momento de la autoliquidación: reflexiones en torno a una propuesta del Defensor del Pueblo	187

3. La resolución de conflictos en el marco de la relación cooperativa	190
3.1. Promoción de un diálogo continuo y de acuerdos informales entre la Administración y el contribuyente	191
3.1.1. La actividad administrativa informal.....	191
3.1.2. Acuerdos transaccionales y principio de legalidad.....	193
3.1.2.1. Los límites internos del principio de legalidad: ejercicio colaborativo del margen de apreciación de la Administración.....	193
3.1.2.2. La existencia de mecanismos legales para la terminación convencional de los procedimientos	206
3.2. Mecanismos de resolución de conflictos con intervención de un tercero	213
Capítulo 4. Valoración jurídica de la relación cooperativa en el contexto de un cambio paradigmático	217
1. El limitado ámbito subjetivo de la relación cooperativa: valoración a la luz del principio de racionalidad	218
1.1. Los compromisos de la Administración tributaria en el marco de la relación cooperativa.....	220
1.2. El Foro de Grandes Empresas y el principio de igualdad	229
2. Posibles mecanismos de control sobre la relación cooperativa	230
2.1. El control de la discrecionalidad administrativa	232
2.1.1. Controles internos administrativos	232
2.1.2. El papel de los tribunales y las dificultades para revisar los acuerdos entre las partes.....	236
2.1.3. Otros controles externos: el Parlamento y el Tribunal de Cuentas	240
2.1.4. Control de la relación cooperativa desde la Unión Europea.....	242
2.1.4.1. El régimen de las ayudas de estado	244
2.1.4.2. Las libertades de circulación	255
2.2. Control de la relación cooperativa a la luz del principio de transparencia.....	257
2.2.1. Publicidad de los acuerdos alcanzados en el marco de la relación cooperativa: el derecho de acceso a la información pública y el secreto tributario	257
2.2.2. El Foro de Grandes Empresas y el control de los grupos de interés.....	267
3. La función tributaria y su conexión con el sistema político y económico vigente. Reflexiones sobre el papel del Estado en el marco de un control colaborativo	270
Conclusiones	280
Conclusions	280
Anexo	300
Bibliografía.....	302