

CUMPRIMENTO COOPERATIVO: UM DIÁLOGO

CO-OPERATIVE COMPLIANCE: A DIALOGUE

Rafael Sanz Gómez

Pesquisador pós-doutoral na Universidade de Sevilla (Espanha) – Contrato de Acceso al Sistema Español de Ciencia, Innovación y Tecnología financiado por el V Plan Propio de Investigación de la Universidad de Sevilla (Espanha). E-mail: rsanz@us.es.

Autor convidado.

RESUMO

O cumprimento cooperativo é uma estratégia administrativa para estabelecer uma relação com os contribuintes baseada na boa-fé, confiança e transparência. O objetivo é promover o cumprimento tributário voluntário e reduzir a conflitualidade. Neste trabalho, põe-se de manifesto o papel de organismos internacionais como a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico ou o Centro Interamericano de Administrações Tributárias no impulso ao cumprimento cooperativo, facilitando o diálogo entre Administrações tributárias estatais. A seguir, a experiência espanhola de cumprimento cooperativo entre a Administração e as grandes empresas é analisada com detalhe, ressaltando alguns pressupostos necessários, características relevantes e problemas e riscos que podem acontecer. O análise do cumprimento cooperativo em Espanha divide-se em três epígrafes: o primeiro é referente às características dos agentes envolvidos que entende-se, permitiram o desenvolvimento desta nova relação; o segundo analisa a vertente coletiva da experiência, centrada no Foro de Grandes Empresas; o terceiro estuda a vertente bilateral e destaca um mecanismo informal de intercambio de informações que se constrói sobre a base de um Código de Boas Práticas Tributárias, voluntário e não vinculante, que foi negociado e aprovado no Foro de Grandes Empresas.

PALAVRAS-CHAVE: cumprimento cooperativo; Transparência; Administração tributária.

ABSTRACT

CUMPRIMENTO COOPERATIVO: UM DIÁLOGO

Co-operative compliance is an administrative strategy aimed to the implementation of a relationship with taxpayers based on good faith, trust and transparency. The objective is to promote voluntary tax compliance and reduce tax disputes. This paper analyses the role of international organizations such as the Organisation for Economic Co-operation and Development or the Inter-American Center of Tax Administrations, which facilitate a dialogue between national tax administrations. Then, the Spanish co-operative compliance experience between the Administration and the larger companies is analysed in detail. Some necessary requisites, relevant features and potential problems and risks are highlighted. The analysis of co-operative compliance in Spain is divided in three sections: first refers to the characteristics of the subjects that, to the extent of our knowledge, allowed the development of this new relationship. The second section analyses the collective aspects of co-operative compliance in Spain, the Large Corporate Forum being its axis. The third section studies the bilateral aspects of the relationship and focuses on a non-formal mechanism for the exchange of information that was built on the basis of a Best Tax Practices Code, which is voluntary and non-binding and was negotiated and approved in the Large Corporate Forum.

KEY WORDS: *co-operative compliance; Transparency; tax administration.*

INTRODUCCIÓN

La llamada relación cooperativa o cumplimiento cooperativo¹ es una estrategia que pretende crear un modo de interacción entre las administraciones tributarias y los contribuyentes basado en la confianza mutua, la transparencia y la buena fe. Comprende muy diversas facetas y ello hace que su análisis resulte complejo, pero también particularmente interesante. Identificamos cuatro tendencias en las que se inserta la relación cooperativa: el paradigma de Administración servicial, o centrada en el ciudadano; el fomento del cumplimiento voluntario a partir de nuevos modelos que explican la actitud del contribuyente ante el sistema tributario²; la planificación basada en riesgos –de hecho la frecuente apelación

¹ El *Estudio sobre el papel de los intermediarios fiscales* publicado por la OCDE en 2008 empleó el término “*enhanced relationship*”, traducido en español como “relación cooperativa”. En 2013, un nuevo estudio publicado por la OCDE (titulado *De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*) propone emplear preferentemente el término “*cooperative compliance*” o “cumplimiento cooperativo”. Las razones para rechazar la expresión inglesa inicial (fundamentalmente, que podría parecer que esa relación implica un trato privilegiado) no están necesariamente presentes en la traducción al español. En este trabajo vamos a usar indistintamente las expresiones “relación cooperativa” y “cumplimiento cooperativo”. De hecho, un reciente trabajo del CIAT, publicado en 2015, usa ambos en su título (*Relación o Cumplimiento Cooperativo Tributario: su realidad actual en países miembros del CIAT de América Latina, Caribe, África y Asia*). Además, cabe señalar que diferentes experiencias estatales reciben diferentes denominaciones específicas: es relativamente frecuente el uso de la expresión “supervisión horizontal” (“*horizontaal toezicht*” en Países Bajos, “*horizontal monitoring*” en Austria). Los proyectos piloto de Italia y Francia emplearon, respectivamente, los términos “*adempimento collaborativo*” y “*relation de confiance*”.

² En las últimas décadas se han venido integrando en las estrategias de prevención del fraude las conclusiones alcanzadas por áreas del conocimiento como la psicología social. El modelo “clásico” que explicaría el fraude fiscal fue formulado por ALLINGHAM y SANDMO (1972) y afirma que el contribuyente elige entre tributar o defraudar exclusivamente en virtud de condicionantes individuales, a través de un análisis beneficio-riesgo.

CUMPRIMENTO COOPERATIVO: UM DIÁLOGO

a los riesgos fiscales puede considerarse un intento de encontrar un terreno o lenguaje común que facilite la cooperación entre la Administración y las grandes empresas– y, por último, un fomento del principio de participación, que se traduce en la creación de un debate sobre política tributaria y sobre la aplicación del sistema fiscal, así como la intervención directa de algunos contribuyentes en dicha aplicación (lo cual no implica necesariamente una profundización democrática, ya que suelen restringirse los agentes llamados a participar).

El concepto de relación cooperativa fue introducido en el debate internacional por el Foro sobre Administración Tributaria (en adelante, FAT) de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (en lo sucesivo, OCDE) en 2008, a través de su *Estudio sobre el papel de los intermediarios fiscales* y luego fue relanzado a través del documento *De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*, de 2013. También el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) ha comenzado recientemente a analizar esta cuestión, publicando un documento en 2015 bajo el título *Relación o Cumplimiento Cooperativo Tributario: su realidad actual en países miembros del CIAT de América Latina, Caribe, África y Asia*³.

Tanto el FAT como el CIAT tienen como objetivos promover la asistencia y la cooperación mutua entre los países miembros para la modernización de sus Administraciones tributarias. En ambos casos, el interés de la respectiva organización por el cumplimiento

Como consecuencia, las rebajas de impuestos, la intensificación de controles tributarios o el endurecimiento de las sanciones serían las principales formas de fortalecer el cumplimiento voluntario. Por el contrario, las nuevas teorías introducen dos elementos que son fundamentales para entender las estrategias administrativas más recientes. En primer lugar, se basan en un sujeto contextualizado en la sociedad y en relación con los otros, sobre el que ejercen su influencia toda una serie de factores. En segundo lugar, se afirma expresamente la existencia de una pluralidad de actitudes ante el fenómeno tributario. Véase al respecto el informe de la *Cash Economy Tax Force* de la *Australian Taxation Office* que lleva por título *Improving Tax Compliance in the Cash Economy*, de abril de 1998, y que luego ha servido como base de los estudios de la OCDE. Resulta de especial interés la obra colectiva BRAITHWAITE (2003) y, en concreto, las aportaciones de WENZEL, M., «Tax Compliance and the Psychology of Justice: Mapping the Field» (págs. 41-69) y TAYLOR, M. «Understanding Taxpayer Attitudes Through Understanding Taxpayer Identities» (págs. 71-92).

³ Este estudio ha sido redactado por CREMADES UGARTE, L.; ARIAS ESTEBAN, I. G.; y VARGAS, D.; y publicado en los *Documentos de trabajo del CIAT*, núm. 2, 2015. En la medida en que parece haber sido asumido por el CIAT (por ejemplo, su introducción afirma que “el objetivo del presente trabajo es poner a disposición de la comunidad internacional [...] las experiencias que el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias ha identificado...”; el cuestionario fue elaborado por la Secretaría del CIAT en sí misma...), en adelante se citará como CIAT, 2015.

Evitamos usar el término de “países en vías de desarrollo” que emplea el documento citado, ya que este no constituye “una sucesión de etapas o estadios caracterizados por elementos comunes y homogéneos, y políticas similares, como [...] aún se concibe cuando el desarrollo se equipara a aumentos lineales en el nivel de PIB per cápita por encima de un determinado umbral”. Hemos optado por la aplicación del término “periferia”, entendida como parte de un sistema centro-periferia, tal y como acuñaron las teorías estructuralistas. Concretamente, “la dicotomía centro-periferia surgió como un esfuerzo analítico por parte de Prebisch para caracterizar la interdependencia de la evolución económica entre países, sus particularidades y, de manera más específica, el acoplamiento de los ciclos económicos de América Latina a los de los países en desarrollo”. Los párrafos citados se han tomado de PÉREZ CALDENTEY (2015, p. 56- 57).

CUMPRIMENTO COOPERATIVO: UM DIÁLOGO

cooperativo se ha traducido en un proceso de identificación de las “mejores prácticas” desarrolladas por los Estados, que luego se ponen en común como punto de partida para impulsar un diálogo inter-administrativo. El FAT y el CIAT actúan mediante informes, declaraciones u otros documentos no vinculantes, pero su actividad sirve como una especie de catalizador que promueve una reflexión sistemática sobre el asunto y fomenta la adopción de prácticas similares en otras jurisdicciones.

Existen dos declaraciones de la mayor relevancia en el ámbito del FAT: la Declaración Final de Seúl, de 2006 (cierre de la tercera reunión del FAT), y el Comunicado de Ciudad del Cabo, de 2008 (tras la cuarta reunión del Foro). La Declaración de Seúl refleja las preocupaciones de los 35 países asistentes sobre la aplicación de los sistemas tributarios y, en particular, la problemática del incumplimiento fiscal en el ámbito internacional. Si partimos de asumir la existencia de un “mercado” de esquemas de planificación fiscal, lo que hizo el FAT fue comisionar un estudio sobre el papel de los intermediarios fiscales como promotores de dichos esquemas. Este informe (el *Estudio sobre el papel de los intermediarios fiscales* al que ya hemos hecho referencia) identificó una relación tripartita, que vinculaba a la Administración tributaria, los contribuyentes y los intermediarios fiscales (asesores fiscales, entidades financieras y agentes similares). Pese a su título, el estudio se centró sobre todo en los propios contribuyentes (el lado de la demanda en el “mercado” de esquemas de planificación fiscal) y en cómo impactar en dichos sujetos para promover comportamientos menos agresivos. La propuesta para conseguirlo fue fomentar la transparencia y el diálogo, para que haya un mejor acceso a la información tanto de la Administración como de los contribuyentes: en eso consistiría –en breves palabras– la relación cooperativa. El estudio, desarrollado tras un amplio proceso de consultas con numerosos países y agentes privados y bajo la dirección de la Administración tributaria británica y la Secretaría de la OCDE, se aprobó en la cuarta reunión del FAT e inspira el Comunicado de Ciudad del Cabo con que se concluyó la misma.

En el CIAT se trató la problemática de manera parcial en diferentes paneles de la Conferencia Técnica del CIAT de Ámsterdam, en 2012, sobre el tema “cooperación inteligente”; y, sobre todo, en un taller celebrado en Río de Janeiro en mayo de 2014, sobre “Métodos para mejorar las relaciones entre los Contribuyentes de la comunidad de negocios y los intermediarios tributarios”, organizado junto con el Banco Mundial y el *International Tax*

CUMPRIMENTO COOPERATIVO: UM DIÁLOGO

*Compact*⁴. En este taller, se apreció un interés de los países miembros del CIAT en avanzar hacia formas de relación cooperativa. El contenido del documento de 2015 sobre *Relación o Cumplimiento Cooperativo Tributario* puede dividirse en tres partes: un análisis de algunas experiencias destacadas de cumplimiento cooperativo, una sistematización de las iniciativas de dieciséis administraciones del CIAT que participaron en el estudio⁵ y, por último, el planteamiento de algunas ideas sobre el concepto mismo de cumplimiento cooperativo y su aplicabilidad en países de la periferia global, ya que se ha detectado una ausencia de información sobre la implementación de estrategias de cumplimiento cooperativo por parte de países de estas características (CIAT, 2005, p. 6).

La CIAT hace referencia a “iniciativas” de cumplimiento cooperativo, queriendo decir que no necesariamente se insertan en un programa más completo y sistemático. Una iniciativa de cumplimiento cooperativo se define como:

aquella que surge del relacionamiento entre la administración tributaria y el contribuyente, y a través de la cual se busca alcanzar mejoras significativas en el nivel de transparencia mutua y consecuentemente en el nivel de cumplimiento voluntario, teniendo como objetivo el reducir los costos de cumplimiento y/o de administración, y en lo posible prevenir controversias en la relación jurídico – tributaria (CIAT, 2015, p. 9).

Desde la perspectiva de la categorización de estas iniciativas, el documento del CIAT resulta interesante. Se identifican seis grupos: constitución de Foros de diálogo, comunicaciones personalizadas, programas o actuaciones basadas en el nivel de riesgo o transparencia de los contribuyentes, canales de consulta, iniciativas de capacitación de personal y, por último, servicios en general, orientados a fomentar la relación.

Consideramos que, a su vez, estas iniciativas pueden agruparse en torno a dos grandes vertientes del cumplimiento colaborativo: una versión colectiva (cuya máxima expresión es la creación de foros, vinculados con la promoción de la participación de determinados grupos en ámbitos de la política tributaria y la aplicación de la normativa) y una versión bilateral, que se pone de manifiesto en un tratamiento más personalizado de determinados contribuyentes, en

⁴ El *International Tax Compact* se define como una “plataforma informal” que promueve y da apoyo a la implementación de sistemas tributarios más sólidos, que permitan a los Estados colaboradores incrementar la recaudación y combatir con mayor eficacia el fraude fiscal y la elusión fiscal.

⁵ Se trata de Argentina, Bermuda, Bolivia, Brasil, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Guyana, India, Kenia, México, Paraguay, República Dominicana, Sint Maarten y Uruguay.

CUMPRIMENTO COOPERATIVO: UM DIÁLOGO

función de su grado de riesgo o transparencia; así como una mejora de los servicios, particularmente aquellos destinados a garantizar seguridad jurídica a los contribuyentes.

Una cuestión crucial son las condiciones necesarias para fomentar este tipo de relación entre la Administración y los contribuyentes (o una parte de ellos). En este sentido, es importante subrayar que el trasplante automático de experiencias exitosas de un Estado para otro no es posible. Tanto la OCDE como el CIAT son conscientes de ello. En el caso de la OCDE se ha afirmado que ni adopta un enfoque prescriptivo ni ha definido los elementos del cumplimiento cooperativo con excesivo detalle, de modo que en cada Estado se apliquen las recomendaciones del organismo internacional teniendo en cuenta las propias particularidades (WISE, 2008, p. 187). El CIAT ha realizado la misma reflexión desde la perspectiva concreta de los países de la periferia global, cuando advierte que varias de las iniciativas “*necesitan para su efectiva implementación un nivel de desarrollo mínimo en diferentes ámbitos que hacen a la administración tributaria y su contexto*” (2015, p. 8). El mayor o menor éxito de cada experiencia concreta de cumplimiento cooperativo dependerá de toda una serie de elementos contextuales. Se trata, entre otros, de los siguientes:

el nivel de cultura tributaria, la capacidad de control de las administraciones tributarias, el nivel de desarrollo de los recursos humanos, el conocimiento de los negocios por parte de la administración tributaria, el nivel de costos de cumplimiento y administración, el desarrollo tecnológico, la complejidad del sistema tributario, la disponibilidad y calidad de la información, la gestión de riesgos, la capacidad para trabajar en tiempo real, la calidad de los procesos, la forma en que se desarrollan los controles internos, el manejo de aspectos vinculados al gobierno corporativo y la capacidad de la administración tributaria para llevar a cabo iniciativas multilaterales con otros gobiernos (CIAT, 2015, p. 8).

Por tanto, cada Administración debe realizar un análisis de sus debilidades y fortalezas, así como del contexto social en que desarrolla su labor, para ser consciente de sus potencialidades reales en una experiencia de cumplimiento cooperativo. España, por ejemplo, se caracteriza por una alta tolerancia al fraude fiscal⁶ y una alta conflictividad tributaria. Por

⁶ Es interesante destacar que en 2007 (justo antes del estallido de la crisis económica en España) el 49% de las personas encuestadas consideraban que el fraude fiscal era justificable por uno u otro motivo. En 2013, este porcentaje es del 30%. Parece que la crisis ha provocado cierto fortalecimiento de la conciencia fiscal, que podría vincularse con una mayor visibilidad del fenómeno: en 2013 el 91% de las personas encuestadas

CUMPRIMENTO COOPERATIVO: UM DIÁLOGO

otra parte, su Administración tributaria es altamente eficiente y dispone de una organización adecuada para dar respuesta a las necesidades de las grandes empresas.

El programa español de relación cooperativa es uno de los que se analizan en el documento del CIAT como experiencias de vanguardia. Los dos grandes hitos de la experiencia española han sido la creación de un Foro de Grandes Empresas –que reúne semestralmente a representantes de algunas de las mayores corporaciones y de la AEAT– y un Código de Buenas Prácticas Tributarias, voluntario y no vinculante. En este trabajo vamos a analizar estos elementos, empleando también como parámetro de contraste otras experiencias diferentes, de países miembros de la OCDE y del CIAT. La continua comparación de iniciativas es relevante porque a través de este diálogo pueden detectarse tendencias comunes y cada Estado puede buscar la forma de perfeccionar sus métodos. También queremos, a partir de nuestro análisis de la relación cooperativa en España, subrayar algunos riesgos que entendemos que pueden producirse en cualquier otra experiencia estatal.

1. ALGUNOS PRESUPUESTOS DEL CUMPLIMIENTO COOPERATIVO

El cumplimiento cooperativo implica una relación entre dos sujetos, la Administración tributaria y, como mínimo, parte de los contribuyentes⁷, normalmente empresas (pocas experiencias sistemáticas de relación cooperativa se dirigen a personas físicas; menos aún a aquellas que no realicen actividades económicas). En muchas de las experiencias estatales, como es el caso de España, el cumplimiento cooperativo se circunscribe a las empresas de mayor tamaño, muchas de ellas transnacionales. Existen razones para ello, tales como su pequeño número y, pese a ello, su importancia económica; su frecuente adscripción a unidades especializadas de control dentro de la Administración tributaria, con personal altamente cualificado y medios específicos (en este sentido, ROMANÍ SANCHO, 2010: 285); o la existencia de sistemas de control interno de las propias empresas que muchas veces se aprovechan para el buen funcionamiento del cumplimiento cooperativo. De todas formas, la exclusión de contribuyentes diferentes de las grandes empresas suele proyectarse como una

contestaron que el fraude fiscal ha subido en los últimos diez años y el 68% consideraba que el fraude fiscal está “muy generalizado” (frente al 51% y el 39%, respectivamente, en 2007). Todos estos datos se toman de ÁREA DE SOCIOLOGÍA TRIBUTARIA. INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (2014).

⁷ También los intermediarios fiscales pueden ser objeto de un tratamiento diferenciado: por ejemplo, en España existe un Foro de Asociaciones y Colegios Profesionales Tributarios, y en Kenia el acuerdo firmado entre la Autoridad de Ingresos y el Instituto de Contadores Públicos Certificados viene permitiendo la organización de foros para discutir temas de interés mutuo. Con todo, este trabajo se centrará en la relación entre la Administración y los contribuyentes.

CUMPRIMENTO COOPERATIVO: UM DIÁLOGO

fase transitoria, ya que se reconoce que lo ideal es ampliar el ámbito de aplicación. Otros Estados (como Países Bajos o Argentina) han adoptado medidas dirigidas a pequeñas y medianas empresas. Debido al gran número de empresas de este tipo que existen, la relación se suele implementar a través de las asociaciones intermedias existentes, como las organizaciones empresariales sectoriales (CIAT, 2015, p. 32).

Según el *Estudio sobre el papel de los intermediarios fiscales* de la OCDE, la relación cooperativa entre la Administración y los contribuyentes exige cinco compromisos por parte de las autoridades tributarias: comprensión fundada en conocimientos del mundo de la empresa, imparcialidad, proporcionalidad, apertura/transparencia y agilidad. A cambio, las empresas deberán ofrecer apertura (es decir, deberán compartir información relevante) y actuar de manera transparente⁸. Para que ello sea posible, es necesario que cada parte cumpla determinados requisitos a nivel organizativo y de funcionamiento.

El aspecto clave en el caso de las empresas es el paradigma del buen gobierno corporativo, que se ha visto reforzado en las últimas décadas. Sólo a través de mecanismos de gobierno interno adecuados podrá una empresa identificar y ofrecer a la Administración la información que ésta necesita sobre actividades u operaciones con trascendencia tributaria.

Consideramos que la consolidación de las grandes empresas transnacionales es uno de los motivos que explica las iniciativas de cumplimiento cooperativo. Desde este punto de vista, es una respuesta a las dificultades de los Estados al intentar recabar toda la información necesaria para aplicar la normativa fiscal a unas operaciones normalmente muy complejas. Al mismo tiempo, el surgimiento de este tipo de corporaciones ha ido históricamente acompañado de un incremento de la autorregulación empresarial, en materias tales como la formulación de principios contables⁹ o los marcos de control interno para la gestión de riesgos de las empresas, que las administraciones toman como punto de partida para la construcción de la relación cooperativa.

Específicamente, el marco de control interno ha resultado una cuestión muy relevante para las principales iniciativas europeas, como la británica, la neerlandesa o la española. Según el informe COSO I, de 1992, el concepto de “marco de control interno” se refiere al conjunto de

⁸ En relación a las expectativas de cada parte, véase también OWENS, 2012, p. 517-518.

⁹ Las Normas Internacionales de Información Financiera, adoptadas por numerosos países, son formuladas por el *International Accounting Standards Board*, una entidad privada.

CUMPRIMENTO COOPERATIVO: UM DIÁLOGO

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.

La existencia y fortaleza de un marco de control interno puede ser, por ejemplo, un elemento clave en la aplicación de un control administrativo basado en el nivel de riesgos. En la experiencia neerlandesa, la Administración tributaria analiza la aplicación de este marco de control a la materia tributaria para valorar si es posible firmar un acuerdo que, desde ese momento, transforma el modo en que las autoridades controlan a esa empresa (la Administración confía en los controles internos y externos ya efectuados previamente, de acuerdo con un principio de subsidiariedad; los controles *a posteriori*, aunque no desaparecen, se reducen a un mínimo y se sustituyen por un análisis *a priori* de los posibles problemas en reuniones más o menos periódicas¹⁰).

En general, para un buen funcionamiento del cumplimiento cooperativo, se considera necesario que cada empresa tenga una estrategia explícita relativa al riesgo fiscal, formulada al más alto nivel (FREEDMAN et al, 2009, p. 85). Para ello, su consejo de administración debería involucrarse directamente en la definición de la política de riesgos fiscales, en la formulación de principios adecuados en materia de control tributario y en la determinación del nivel de tolerancia al riesgo o *risk appetite*. Sin embargo, muchas veces el riesgo tributario no se considera estratégico y se gestiona a un nivel inferior. Los Estados han enfrentado este problema de muy diversos métodos. Por ejemplo, en Estados Unidos, la Ley Sorbones-Oxley, adoptada 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 entidad (GONZÁLEZ DE FRUTOS, 2010, p. 79-80).

En España, el Código de Buenas Prácticas Tributarias (de naturaleza no vinculante) preveía que el consejo de administración u órgano equivalente de la empresa debería estar informado de las políticas fiscales aplicadas por la empresa. Este marco se ha visto luego superado por una reforma de la Ley de Sociedades de Capital que entró en vigor el 1 de enero

¹⁰ La propia Administración tributaria neerlandesa (*Netherlands Tax and Customs Administration*) expone estos elementos en documentos de trabajo como «Tax Control Framework. From a focus on risks to being in control: a different approach», de marzo de 2008, o «Horizontal monitoring within the medium to very large businesses segment», de noviembre de 2010. Ambos documentos están disponibles en Internet traducidos al inglés.

CUMPRIMENTO COOPERATIVO: UM DIÁLOGO

de 2015. El nuevo artículo 523 ter establece que la determinación de la estrategia fiscal de la sociedad será una facultad indelegable del consejo de administración de las sociedades cotizadas. Además, donde se listaba –también como facultad indelegable– la determinación de la política de control y gestión de riesgos, esta reforma agregó un inciso: “incluidos los fiscales”.

Promover la adopción de decisiones fiscales al más alto nivel tiene como objetivo reforzar el control sobre las mismas, con vistas a la reducción de riesgos, y facilitar el diálogo con la Administración en torno a estas cuestiones.

Por su parte, en las Administraciones tributarias existen dos elementos que queremos destacar. Uno es la existencia de una tradición de servicio al contribuyente, ya que la relación cooperativa se lleva a la práctica, en muchos casos, a través de mecanismos de información y asistencia; a ello debe sumarse –en la medida en que estas experiencias suelen dirigirse a empresas– una clara evolución en la que muchos sistemas tributarios introducen medidas para favorecer la actividad económica (OWENS, 2012, p. 516).

Otra cuestión es que la organización de la propia Administración tributaria debe facilitar la relación cooperativa. En la Agencia Tributaria española existe desde 2005 una Delegación Central de Grandes Contribuyentes, que reúne las actuaciones de gestión, inspección y recaudación relativas a este tipo de contribuyentes. En su ámbito –sobre todo en la Dependencia de Control Tributario y Aduanero– es donde se está implementando la experiencia de cumplimiento cooperativo con las grandes empresas.

La creación de áreas específicas para grandes contribuyentes está vinculada con el surgimiento de iniciativas de cumplimiento cooperativo en países como México, que ha lanzado un “programa piloto” (CIAT, 2015, p. 43) o Ecuador, donde ha sido posible un control más cercano sobre este tipo de obligados tributarios, con resultados positivos de muy distinto tipo (CIAT, 2015, p. 36). Es relativamente común que se determine un funcionario concreto como punto único de contacto para cada contribuyente, para agilizar la relación y, en su caso, ofrecer asesoramiento personalizado: encontramos esta figura en Brasil, España, India, Gran Bretaña, Guatemala, Paraguay y Uruguay, entre otros Estados.

Otro elemento positivo es que las unidades de control administrativo se adscriban a un sector económico específico en la medida de lo posible¹¹. Es muy conveniente que la Administración tenga un conocimiento preciso sobre el sector de actividad en que operan las

¹¹ En España, los Equipos Nacionales de Inspección se adscriben total o preponderantemente a un sector económico, y los Equipos relacionados con uno o varios sectores económicos se agrupan funcionalmente bajo la jefatura y coordinación de un Inspector Jefe.

CUMPRIMENTO COOPERATIVO: UM DIÁLOGO

empresas con las que trabaja. La experiencia neerlandesa ha puesto de manifiesto que, en cada sector económico, las estrategias corporativas son similares y por tanto lo son los riesgos tributarios que se derivan de aquellas. Esto permite detectar riesgos tributarios comunes y actuar proactivamente para solventarlos, como se ha hecho en Ecuador (CIAT, 2015, p. 36). Además, facilita un diálogo fluido entre ambas partes y, en concreto, un entendimiento por parte de las autoridades tributarias del contexto en que opera la empresa¹².

Siempre dentro del ámbito del CIAT, cabe señalar que El Salvador está planeando profundizar en los avances conseguidos en el control de la cartera de grandes contribuyentes mediante la especialización, a través de la segmentación de contribuyentes y de equipos de trabajo por actividad económica (CIAT, 2015, p. 63). En Kenia, los grandes contribuyentes también son segmentados según el sector de negocios en el que ejercen su actividad (2015, p. 53). Por último, aunque no es exactamente el mismo tipo de medida, Bolivia promueve eventos de capacitación dirigidos a contribuyentes segmentados por sectores específicos de la economía (2015, p. 50).

2. VERTIENTE COLECTIVA DEL CUMPLIMIENTO COOPERATIVO

A partir de una Administración sensible a las necesidades de las empresas y unas empresas con control suficiente sobre sus asuntos fiscales, es posible entablar un diálogo estratégico sobre problemas tributarios. En España, esto se ha realizado mediante el Foro de Grandes Empresas. Argentina, por su parte, dispone de los Consejos Consultivos, de carácter institucional, donde participan representantes de la Administración y de distintos organismos y entidades representativas de diversos sectores económicos, sociales o financieros (CIAT, 2015, p. 29-30). En el caso de Ecuador, existen reuniones que no tienen un carácter tan estructurado, aunque los objetivos son similares: tratar temas de interés común a las autoridades tributarias y determinados sectores, para mejorar y clarificar el sistema tributario, fomentar la participación y la transparencia y mejorar el nivel de cumplimiento (CIAT, 2015, p. 30-31).

El Foro de Grandes Empresas español se constituyó formalmente el 10 de julio de 2009 y reúne a representantes de la Administración tributaria y de veintisiete corporaciones

¹² Esto se vincula con una de los “compromisos” que debe adoptar la Administración tributaria según la OCDE, la comprensión basada en conocimientos del mundo de la empresa.

CUMPRIMENTO COOPERATIVO: UM DIÁLOGO

españolas¹³. Tiene carácter “informal, asociativo, flexible y desburocratizado”, según la descripción que ofrece la propia Agencia Tributaria¹⁴. Según sus normas de funcionamiento, en el Foro se puede tratar cualquier cuestión referida a materias tributarias que sean del interés de quienes participan en él, como la mejora de la relación entre la Administración tributaria estatal y las empresas, así como el establecimiento de canales para una comunicación más fluida; la simplificación, racionalización o favorecimiento del cumplimiento de las obligaciones fiscales; el estudio de cambios normativos y la adaptación a los mismos; o la evaluación de la actuación interna de las empresas en relación con la aplicación del sistema tributario¹⁵.

El Foro está compuesto por siete miembros que representan a la Agencia Tributaria (su Presidente, su Director, los titulares de los Departamentos de Gestión, de Inspección, de Recaudación y de Aduanas e Impuestos Especiales y el Delegado Central de Grandes Contribuyentes); y por un representante de cada empresa participante. El Foro se estructura en un Pleno, que es su órgano central, y un número indeterminado de grupos de trabajo, que se forman en función de las necesidades que se detectan. Existe una Secretaría Técnica que realiza labores de apoyo, y cuya composición también es mixta (un funcionario y un representante de las empresas); el Presidente, por su parte, realiza una labor de coordinación.

A fecha de cierre de este trabajo, están activos los siguientes: grupo de trabajo de relación cooperativa (creado en julio de 2012), grupo de trabajo para el análisis y racionalización de cargas fiscales indirectas (creado en julio de 2009), grupo de trabajo sobre Impuestos Especiales (creado en noviembre de 2010), grupo de trabajo de análisis de la normativa tributaria y de reducción de la conflictividad (creado en octubre de 2013) y grupo de trabajo del proyecto para el Suministro Inmediato de Información (creado en noviembre de 2014). Cada grupo de trabajo está compuesto por los representantes de algunas empresas y de un número variable de órganos de la Administración tributaria: no sólo de la Agencia Tributaria sino, también, de la Dirección General de Tributos (que es competente, por ejemplo, para resolver las consultas tributarias escritas presentadas por los contribuyentes, según la normativa española).

¹³ A fecha de 10 de septiembre de 2015. Se trata de Acerinox, ACS, Amadeus IT Holding, Banco de Santander, Bankia, BBVA, La Caixa, CEPSA, Cofares, El Corte Inglés, Endesa, FCC, Gas Natural, Generali España, Iberdrola, Iberia, Inditex, Mapfre, Mercadona, Michelin, Norfin Holder, Renault, Repsol, SEAT, Siemens, Telefónica y Vodafone.

¹⁴ Puede accederse a través del portal *web* de la Agencia Estatal de Administración Tributaria española (www.agenciatributaria.es), en Inicio > Empresas y profesionales > Foro Grandes Empresas > ¿Qué es el Foro?

¹⁵ Estas normas de funcionamiento también se encuentran en la *web* de la Agencia Tributaria española, concretamente en Inicio > Empresas y profesionales > Foro Grandes Empresas > Normas de funcionamiento.

CUMPRIMENTO COOPERATIVO: UM DIÁLOGO

El funcionamiento del Foro es sencillo: corresponde al Pleno la identificación de los asuntos relevantes, que se estudian con detalle en el grupo de trabajo correspondiente. Los grupos proponen posibles soluciones y, finalmente, es de nuevo el Pleno quien adopta por consenso las decisiones definitivas. Los acuerdos del Foro adoptan la forma de informes o recomendaciones y no tienen carácter vinculante.

El Foro de Grandes Empresas ha permitido un acercamiento entre los agentes que lo componen y un debate interesante sobre toda una serie de cuestiones. Entre los logros conseguidos, cabe destacar el análisis de problemas concretos en la aplicación de la normativa¹⁶, la creación de un clima de confianza y la resolución de dudas para favorecer el uso de instrumentos convencionales¹⁷ y la racionalización de cargas formales, ámbito en el que desde el Foro se impulsó incluso una reforma normativa concreta¹⁸.

Por último pero no menos importante, el Foro de Grandes Empresas puede considerarse un órgano de producción de normas de *soft law*. Definimos el *soft law*, a estos efectos, como aquel conjunto de reglas y principios que, desde la perspectiva de un determinado sistema, no constituye Derecho; pero, pese a ello, tiene cierta relevancia jurídica en la medida en que se dicta para influir en la conducta de sus destinatarios. La doctrina ha señalado que el *soft law* permite la intervención de agentes no estatales en su producción (SARMIENTO, 2006; ALARCÓN GARCÍA, 2010), tal y como muestra el ejemplo del Foro de Grandes Empresas. En dicho rol, el Foro ha dado un decidido impulso a la vertiente bilateral de la relación cooperativa (vertiente que analizaremos en el epígrafe siguiente) y ha permitido que los intereses de las corporaciones estén presentes de manera más directa en su construcción. La intervención de los particulares complementa la regulación del Derecho, incrementa su legitimidad y reduce los conflictos en su aplicación. Todo ello, en último término, redundará en la eficacia de las normas¹⁹ y es particularmente pertinente en un

¹⁶ A título de ejemplo, las empresas representadas en el Foro colaboraron para facilitar el procedimiento de devolución del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, tributo que había sido declarado contrario al Derecho de la Unión Europea (Acta de la novena reunión del Pleno del Foro de Grandes Empresas, celebrada el 2 de diciembre de 2014).

¹⁷ Por ejemplo, los acuerdos previos de valoración o APA fueron impulsados gracias al diálogo en el seno del grupo de trabajo sobre precios de transferencia del Foro, que publicó un documento de conclusiones en julio de 2010 que contiene, entre otros, una serie de criterios administrativos que la Administración se comprometió a divulgar, tanto interna como externamente.

¹⁸ Véase el acta de la segunda reunión del Pleno del Foro de Grandes Empresas, celebrada el 3 de diciembre de 2009, pág. 4.

¹⁹ Esta afirmación se encuentra en numerosos autores (DEL TORO, 2006: 541; REINICKE y WITTE, 2000: 94-95). Según SARMIENTO (2006), “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”.

fenómeno, como el del cumplimiento cooperativo, que no pretende modificar el ordenamiento jurídico sino la actitud o comportamiento de las partes (SOLER ROCH, 2012, p. 292).

Obviamente, también pueden identificarse riesgos o aspectos negativos en relación a esta clase de foros. En nuestra opinión, una de las principales críticas que puede realizarse está vinculada con el hecho de que se ofrece un cauce específico de participación a un número limitado de contribuyentes. El Foro de Grandes Empresas creado en España, en este sentido, no contiene una representación proporcionada de los distintos intereses sociales.

En la medida en que foros de esta naturaleza facilitan la influencia de determinadas entidades en la esfera pública –como las grandes empresas en el caso español–, podemos establecer un paralelismo con la problemática de los grupos de interés o *lobbies* y su relación con los representantes políticos, una cuestión frecuentemente analizada por las instituciones de la Unión Europea.

La principal función del Foro de Grandes Empresas no es sino debatir los temas que más puedan interesar a este tipo de contribuyentes. Desde luego, dar voz a los destinatarios de las normas ayuda a valorar su impacto efectivo y a proponer posibles ajustes o mejoras, y es positivo en sí mismo; pero siempre desde el respeto a dos principios: igualdad (de modo que otros sectores o grupos sociales puedan acceder a mecanismos equivalentes, y no se cree un acceso privilegiado de determinados sujetos) y transparencia (los resultados de estas reuniones deben ser accesibles al público, para facilitar el control social y evitar influencias ilegítimas)²⁰.

En relación al principio de igualdad, el Foro podría criticarse como un ejemplo de lo que SÁNCHEZ MORÓN denomina “participación selectiva de los agentes sociales” (2008, p. 229). Es un problema que está presente en muchas de las experiencias estatales de cumplimiento cooperativo, que se limitan a las grandes empresas. Podría, en tal sentido, explorarse la creación de foros equivalentes con entidades representativas de distintos sectores sociales y económicos.

Por otra parte, desde la perspectiva de la transparencia, la existencia de foros estructurados, en sí misma, otorga cierta visibilidad a este hecho y debe valorarse positivamente. Con todo, la transparencia es limitada. Es cierto que existe una tensión entre la necesidad de transparencia y la conveniencia de cierta reserva, para favorecer el debate en el

²⁰ Estas dos ideas (la necesidad de que las instituciones estén abiertas a cualquier opinión, y no privilegien a determinados sectores en este sentido; y que las relaciones tengan lugar de manera transparente) se reflejan, entre otros, en un documento de la Comisión Europea titulado “Un diálogo abierto y estructurado entre la Comisión y los grupos de interés” (93/C63/02).

CUMPRIMENTO COOPERATIVO: UM DIÁLOGO

seno de este tipo de entidades. En el caso del Foro de Grandes Empresas español, las reuniones no son abiertas y, aunque se publican las actas del Pleno, no sucede lo mismo con los grupos de trabajo. Las reuniones de los Consejos Consultivos argentinos tampoco son públicas, y los temas que se debaten tienen el carácter de reservados salvo autorización expresa del pleno²¹.

El grado de apertura que debe garantizarse es una cuestión compleja, cuya solución dependerá de la configuración del principio o derecho de transparencia en cada Estado. Un dato que consideramos relevante es que la confidencialidad en procesos de toma de decisiones tiene como objetivo garantizar que no se producen injerencias en la deliberación pública. En este sentido, al buscar un equilibrio entre dicho interés y el principio de transparencia, debería tenerse en cuenta el riesgo de que la intervención privilegiada de un determinado grupo pueda, precisamente, influir indebidamente en el proceso público de toma de decisiones.

3. VERTIENTE BILATERAL DEL CUMPLIMIENTO COOPERATIVO

La que hemos denominado vertiente bilateral del cumplimiento cooperativo es la que se refiere a la relación entre la Administración y cada contribuyente concreto, en torno a los conflictos o incertidumbres que puedan surgir en la aplicación de la normativa tributaria por parte de o en relación con dicho contribuyente.

El cumplimiento cooperativo puede implicar el reforzamiento de medidas previstas en la normativa, como las consultas tributarias o cualquier tipo de *ruling*, así como los APA²² o los mecanismos de terminación convencional de los procedimientos de comprobación administrativa²³. También es posible la creación de nuevos mecanismos, a veces de carácter informal, en el sentido de que no están expresamente previstos en ninguna norma o no tienen efectos directamente vinculantes²⁴.

²¹ Disposición N° 361/2013 de la AFIP, artículo 14.

²² India y México informaron de iniciativas centradas en los acuerdos previos de valoración o APA (CIAT, 2015, p. 39-42). En España, el número de solicitudes de APA se han incrementado en un 38 por 100 en aproximadamente un año (Acta de la quinta reunión del Pleno del Foro de Grandes Empresas, celebrada el 22 de julio de 2011, pág. 8).

²³ Es el caso de las actas con acuerdo en España o de los acuerdos conclusivos en México (CIAT, 2015, p. 42-43). El acta de la quinta reunión del Pleno del Foro de Grandes Empresas, celebrada el 22 de julio de 2011, pág. 8, señala que, en aproximadamente un año de aplicación del Código de Buenas Prácticas Tributarias, el importe de las actas con acuerdo suscritas se ha visto incrementado en un 255 por 100 entre las empresas que habían suscrito el Código.

²⁴ Pese a lo anterior, tengamos en cuenta que estos mecanismos se aplicarían en un clima que pretende ser de buena fe, y por tanto cabe esperar que la otra parte cumpla las expectativas generadas; además, la aplicación del principio de legítima confianza pueda hacer que, en último término, se produzca un efecto vinculante, aunque limitado (SARMIENTO, 2006).

CUMPRIMENTO COOPERATIVO: UM DIÁLOGO

En España, la relación bilateral tiene como punto de partida el Código de Buenas Prácticas Tributarias, elaborado en el seno del Foro de Grandes Empresas²⁵. Este documento, voluntario y jurídicamente no vinculante²⁶, contiene una serie de compromisos adquiridos por la Administración tributaria y por las empresas que decidan adherirse al mismo (se trata en todo caso de grandes empresas, aunque no está limitado a las que participen en las reuniones del Foro; las empresas se adhieren mediante un acuerdo del consejo de administración u órgano equivalente). La inclusión de compromisos de la Administración en el Código es fruto de la presión de las empresas, que consideraron necesario una “contrapartida” por parte de aquélla.

Puede observarse como el diálogo entre las partes determina la forma de construcción del cumplimiento cooperativo; puede verse también como existe un claro elemento de reciprocidad o de intercambio si se quiere. En último término, consideramos que la relación cooperativa puede explicarse como un trueque de información (que aportan las empresas, en relación a sus actividades) por seguridad jurídica (que aporta la Administración, mediante la clarificación de criterios y la respuesta, ágil, a las consultas planteadas). Como veremos luego, los principales instrumentos mediante los que se implementa la relación cooperativa en España tienen, en sí mismos, este carácter bilateral.

Los principios inspiradores del Código de Buenas Prácticas Tributarias se explicitan en su introducción. El objetivo último es “la colaboración recíproca basada en la buena fe y confianza legítima entre la Agencia Tributaria y las propias empresas”, palabras que equivalen a una definición de lo que se considera cumplimiento cooperativo. ¿Cuáles son los compromisos adoptados por cada parte? 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”, promoviendo desde el primer momento la unidad del criterio administrativo; así como a reforzar la prestación de servicios de información y asistencia al contribuyente.

Por su parte, las empresas que suscriban el Código de Buenas Prácticas se comprometen a aplicar políticas fiscales responsables (basadas en un criterio de transparencia) y desarrollarlas siempre con conocimiento del consejo de administración (aunque hemos

²⁵ Está disponible a través del portal web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en Inicio > Empresas y profesionales > Foro Grandes Empresas > Código de Buenas Prácticas Tributarias.

²⁶ La voluntariedad se refiere al modo en que estas obligaciones se asumen; el carácter no vinculante, a la inexistencia de mecanismos para instar a su cumplimiento.

CUMPRIMENTO COOPERATIVO: UM DIÁLOGO

señalado que este compromiso específico ha sido ya superado por la normativa mercantil española, mediante la reforma de la Ley de Sociedades de Capital).

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.

El desarrollo del Código de Buenas Prácticas Tributarias que consideramos más interesante es el que parte del epígrafe 2.3, que establece 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.

A su vez, el epígrafe 3.3 del Código, en su párrafo segundo, señala que:

[L]as 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.

A partir de estos dos compromisos se ha construido un mecanismo informal de consultas bilaterales, a disposición tanto de las empresas como de la propia Administración²⁷. Ya en la primera reunión del Foro de Grandes Empresas el sector privado propuso “la posibilidad de realizar una consulta *a priori* en operaciones con trascendencia tributaria, pero siempre que se garantice la agilidad en la respuesta”²⁸. Queremos destacar que la agilidad se presentaba como un requisito básico, porque es el principal problema que presentan las

²⁷ Existen interesantes paralelismos con las pre-consultas fiscales implementadas en México (CIAT, 2015, p. 47-48), fundamentalmente por las notas de agilidad, informalidad y carácter no vinculante. Una diferencia relevante es que las pre-consultas son instrumentos a disposición del contribuyente y no existe un mecanismo similar en manos de la Administración.

²⁸ Acta de la primera reunión del Pleno del Foro de Grandes Empresas, de 10 de julio de 2009, pág. 4.

CUMPRIMENTO COOPERATIVO: UM DIÁLOGO

consultas tributarias escritas previstas en la legislación española²⁹. Se trata de mecanismos que dan gran seguridad jurídica (son de obligatorio cumplimiento para los órganos administrativos encargados de la aplicación de los tributos) pero se prevé un plazo de respuesta de seis meses –que en la práctica puede sobrepasarse– que resulta poco compatible con la celeridad que caracteriza a los mercados globales en la actualidad.

Entendemos que el epígrafe 2.3 del Código establecía un principio de factibilidad al afirmar que la efectiva creación del mecanismo de consulta sería “gradual”, en función de las empresas adheridas. El sexto pleno del Foro de Grandes Empresas, celebrado el 8 de mayo de 2012, decidió la creación del grupo de trabajo de relación cooperativa para, entre otros asuntos, 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 permitiesen³⁰. El grupo de trabajo dictó un documento de conclusiones aprobado en la séptima reunión del Pleno del Foro, la cual se celebró el 29 de octubre de 2013.

El mecanismo así creado se basa en tres pilares. El primero consiste en 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”. El señalamiento de personas de referencia, como vimos antes, es una medida frecuente en las experiencias de cumplimiento cooperativo.

Las empresas designan como persona de contacto a la responsable del área fiscal. En el caso de la Administración, las personas de contacto son los Inspectores Jefes sectoriales de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, que son los encargados de coordinar diversos Equipos Nacionales de Inspección relativos a uno o varios sectores económicos; o, para empresas no adscritas a la Delegación Central, se designarán personas de contacto en la Delegación Especial correspondiente (se trata de órganos territoriales). Además, en casos de especial trascendencia, el Jefe de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero (superior jerárquico del Inspector Jefe sectorial) podrá participar en las reuniones que se celebren.

A través de este canal, la empresa podrá plantear dudas que se le planteen sobre el “tratamiento tributario de operaciones de especial complejidad y trascendencia económica”³¹. Las cuestiones van más allá de la mera interpretación de la norma, ya que el documento de

²⁹ Artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

³⁰ Acta de la sexta reunión del Pleno del Foro de Grandes Empresas, de 8 de mayo de 2012, pág. 8.

³¹ Los párrafos citados literalmente al analizar este instrumento, cuando no se diga lo contrario, proceden del documento de conclusiones del grupo de trabajo sobre relación cooperativa.

CUMPRIMENTO COOPERATIVO: UM DIÁLOGO

conclusiones del grupo de trabajo hace referencia expresa al “criterio de aplicación de dicha norma a unos hechos concretos”.

Estas consultas tienen un entronque jurídico en los artículos 63 y 64 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (en lo sucesivo, RGI)³². Dichos artículos son un desarrollo, a su vez, del artículo 87 de la Ley General Tributaria española, que lleva por título “Comunicaciones y actuaciones de información”. Su apartado primero afirma que la Administración tributaria informará a los contribuyentes de los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria; y que podrá remitir comunicaciones destinadas a informar sobre la tributación de determinados sectores, actividades o fuentes de renta.

A partir de los artículos 63 y 64 RGI y del documento de conclusiones del grupo de trabajo se identifican los elementos esenciales del procedimiento de consulta. Se iniciará en todo caso a instancia de parte y la empresa deberá acompañar a su solicitud “un informe en el que expondrá el criterio que entiende aplicable a dicha operación”. La Agencia Tributaria emitirá un informe en un plazo orientativo de tres meses (el informe se emitirá desde el Departamento de la Agencia Tributaria implicado³³), pero el incumplimiento de ese plazo no implicará que la Administración acepte la posición de la empresa. La contestación hará referencia a la normativa aplicable, a los criterios administrativos existentes y su aplicación al caso concreto: lo que caracteriza este tipo de consultas es, precisamente, su estrecha vinculación con una actividad u operación específica.

Los efectos de la actividad administrativa son limitados, puesto que la respuesta no crea derechos subjetivos en el contribuyente. Es un dato que se extrae claramente de la jurisprudencia relativa a las consultas tributarias no vinculantes que han existido en el ordenamiento español.

Ahora bien, para que este tipo de mecanismos resulten atractivos para las empresas y estas hagan uso de ellos (y, de ese modo, proporcionen a la Administración tributaria información sobre su actividad) es necesario proporcionar cierta seguridad jurídica a quienes actúen de acuerdo con la respuesta informal administrativa. Existe un mínimo garantizado por la normativa española: el contribuyente que siga el criterio administrativo no puede, bajo ningún caso, ser sancionado (incluso aunque dicho criterio se modificase en un momento

³² 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 (Boletín Oficial del Estado núm. 213, de 5 de septiembre de 2007).

³³ Acta de la novena sesión del Pleno del Foro de Grandes Empresas, de 2 de diciembre de 2014.

CUMPRIMENTO COOPERATIVO: UM DIÁLOGO

posterior). De acuerdo con la normativa aplicable [63.3 RAT y 179.2.d) de la Ley General Tributaria] las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria si el contribuyente actuó con la diligencia necesaria. Pues bien, se considerara diligente la actuación del contribuyente que “haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente” en cualquier actuación de información por parte de las autoridades; y, además, la actuación del contribuyente que colabora activamente con la Administración y hace uso de los mecanismos de diálogo con ésta debe sin duda considerarse diligente³⁴.

¿Podrá considerarse, además de eso, que la Administración deberá cumplir de algún modo con el criterio expresado en su informe? Con carácter general, no; algo que han criticado las empresas participantes en el Foro³⁵. El Tribunal Supremo español ha aceptado que “la creación por la Administración de signos externos [...] incluso sin necesidad de ser jurídicamente vinculantes” pueden crear esta confianza legítima en el interesado³⁶, pero la aplicación del principio de confianza legítima en el ámbito del Derecho público está sujeta a especialidades (SÁNCHEZ MORÓN, 2002, p. 229-230). Aunque el principio de seguridad jurídica protege las legítimas expectativas creadas en el contribuyente, todo principio constitucional interactúa con otros que recogen intereses igualmente dignos de protección.

En primer lugar, la contestación de la Agencia Tributaria debe respetar el ordenamiento jurídico en todo caso, lo cual implica que si se modifica la normativa aplicable o si varía la interpretación jurisprudencial de la norma, la Administración deberá modificar el criterio. Además, la aplicabilidad del criterio administrativo a un caso concreto dependerá también de que el contribuyente haya proporcionado una información correcta y completa sobre la actividad u operación planificada, y la haya puesto en práctica de acuerdo con lo comunicado.

³⁴ Los Autos del Tribunal Constitucional español 361/1991, de 10 de diciembre, y 3/1992, de 13 de enero, confirman esta interpretación. En ambos casos se inadmite un recurso de amparo por considerar que no se había violado la presunción de inocencia del contribuyente recurrente. Los particulares 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” (el Tribunal se refiere a la Ley de 1963, que preveía un mecanismo de consultas no vinculantes).

³⁵ “En esta materia, la observación fundamental que se realizó en el Grupo fue el hecho de que la contestación no fuera vinculante”, según el acta de la novena sesión del Pleno del Foro de Grandes Empresas, de 2 de diciembre de 2014.

³⁶ Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de diciembre de 2003 (recurso de casación núm. 6383/1999).

CUMPRIMENTO COOPERATIVO: UM DIÁLOGO

Otras conclusiones se extraen directamente de la naturaleza jurídica de la respuesta proporcionada por la Administración. Las respuestas a las consultas informales no tienen la naturaleza de actos administrativos, sino que su naturaleza es más bien la de un informe. La normativa administrativa general española señala que los informes tienen, salvo disposición expresa en contrario, carácter no vinculante³⁷.

Consideramos interesante señalar que el propio ordenamiento tributario prevé una serie de vías para la modificación del criterio contenido en un acto administrativo (mediante procedimientos de revisión), pero existen determinados actos administrativos que pueden revisarse en cualquier momento (dentro del plazo de prescripción) sin ningún cauce procedimental específico. Es el caso de las liquidaciones provisionales (que pueden modificarse, bajo determinadas condiciones, a través de una liquidación definitiva) o de las actas suscritas tras la fase de instrucción del procedimiento de inspección (que el órgano competente para liquidar puede revisar en determinados casos, o dejar sin efecto ordenando la ampliación de actuaciones). Más aún será así en el caso de las contestaciones a este tipo de consultas informales, que debemos categorizar no como actos administrativos, sino como informes no vinculantes.

Nuestra conclusión es, por tanto, que la Administración podría cambiar de criterio cuando lo considerase pertinente. Ahora bien, no podría hacerlo de manera arbitraria.

En este sentido, consideramos muy acertada cierta jurisprudencia de la Audiencia Nacional española (que, sin embargo, fue desautorizada por el Tribunal Supremo) que, en el ámbito de las consultas tributarias no vinculantes, vincula el principio de confianza legítima con el de interdicción de la arbitrariedad³⁸:

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.

³⁷ Artículo 83.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (Boletín Oficial del Estado núm. 285, de 27 de noviembre de 1992).

³⁸ Sentencias de la Audiencia Nacional de 21 de diciembre de 2006 (recurso contencioso-administrativo 814/2003) y de 22 de marzo de 2007 (recurso contencioso-administrativo 320/2004).

CUMPRIMENTO COOPERATIVO: UM DIÁLOGO

Entendemos que esta interpretación es la que mejor casa con el artículo 54.1.c) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que obliga a que sean motivados, con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho, los actos “que se separen del criterio seguido en actuaciones precedentes”; más aún cuando la Administración, al resolver la consulta, está realizando una labor de orientación de la actuación de los contribuyentes³⁹, sujeta a Derecho. También es la interpretación más acorde con el principio de buena fe que debe informar en todo momento la relación cooperativa para poder crear eficazmente un clima de confianza mutua.

El último pilar del mecanismo bilateral creado a través del documento de conclusiones del grupo de trabajo de relación cooperativa implica la posibilidad de que la Agencia Tributaria solicite 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”. Al mismo tiempo, las empresas facilitarán todos los datos o antecedentes necesarios para la realización de proyecciones o estudios generales. Esta información podría abarcar los datos principales de las declaraciones tributarias antes de que sea exigible presentarlas.

En este caso, la interpretación a la luz del principio de buena fe implica que la Administración no realizará solicitudes de información que tengan carácter desproporcionado o que coloquen una carga formal excesiva sobre las empresas. A estos efectos, el epígrafe 3.3 del Código de Buenas Prácticas Tributarias afirma que “la Agencia Tributaria intentará delimitar lo más posible el objeto de los requerimientos y declaraciones informativas”.

La cuestión más interesante en este caso es el tipo de información que se puede solicitar. Partimos del hecho de que se prevén solicitudes que vayan más allá de las actuaciones de información previstas en la Ley. En la normativa española, esto nos remite al artículo 93 de la Ley General Tributaria que afirma que los obligados tributarios deberán proporcionar a la Administración “toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria”, tanto los relacionados con sus propias obligaciones tributarias como los que se deduzcan de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas. Esta información, siempre según la Ley, puede obtenerse por suministro (cuando hay una norma que obliga a proporcionar determinados datos a la Administración, en la forma y plazos establecidos por dicha norma) o por captación (es decir, previo requerimiento

³⁹ Así lo señala la Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de diciembre de 2006 citada *supra*.

CUMPRIMENTO COOPERATIVO: UM DIÁLOGO

individualizado, “que podrá efectuarse en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos”).

Bajo el filtro de la relación cooperativa, en primer lugar, se esperará de las empresas una especial diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones legales (en este sentido, en el contexto neerlandés, se pronuncia ESSERS, 2009). Además, entendemos que el instrumento informal de suministro de información va más allá de la Ley en, al menos, dos aspectos. El primero es temporal: si el suministro por captación se refiere a operaciones ya realizadas, la Administración podría solicitar mediante esta vía información sobre operaciones que no se hayan realizado aún, sino que se estén planeando. Esto, combinado con las consultas informales de las que disponen las empresas, permitirían un auténtico diálogo sobre los aspectos tributarios de operaciones de especial relevancia y, al mismo tiempo, es un paso hacia la factibilidad de un control administrativo *a priori* que tendría importantes ventajas en términos de prevención de conflictos y reducción de costes⁴⁰. El segundo aspecto es material: el documento de conclusiones contempla solicitudes muy detalladas de información (aunque debe equilibrarse a la luz del principio de buena fe, que no permitiría que la Administración exigiera aportaciones desproporcionadas) y que la empresa también comunique el “tratamiento e impacto fiscal de las mismas”. Así, la Administración podría conocer de manera minuciosa cómo entiende el contribuyente que se aplicaría la norma al caso concreto, como punto de partida para un diálogo fructífero en el caso de que exista un desacuerdo entre las partes.

Las empresas operan en un mercado competitivo donde su supervivencia depende de su capacidad para mantener un margen de beneficio suficiente. Esto implica que no cabe esperar que meras declaraciones de principios sean efectivas⁴¹, sino que se les debe ofrecer alguna ventaja a cambio de adoptar una actitud más transparente. Desde este punto de vista, la implementación de estos mecanismos de consulta sigue el camino que entendemos correcto:

⁴⁰ Para ello, tal y como muestra la experiencia neerlandesa, la Administración deberá realizar los controles necesarios para tener certeza sobre el correcto funcionamiento de los mecanismos de control interno de la empresa que se incorpora al modelo de cumplimiento cooperativo, de manera que la entidad sea capaz de detectar todas las cuestiones relevantes. En Países Bajos, la relación cooperativa se sustancia a través de un acuerdo individual de cumplimiento, que sólo pueden suscribir empresas cuyos marcos de control interno son suficientemente sólidos; y existe un procedimiento para rescindir el acuerdo si alguna de las partes no cumple sus compromisos.

Este tipo de mecanismos están relativamente extendidos en el ámbito aduanero: es el caso del operador económico autorizado en el Derecho de la UE o el Programa Aduanero de Cumplimiento Especial en El Salvador (CIAT, 2015, p. 44-45).

⁴¹ A título de ejemplo, cabe dudar de la efectividad del apartado 1.2 del Código de Buenas Prácticas, que contiene el compromiso de las empresas de evitar la interposición de sociedades instrumentales a través de paraísos fiscales o territorios no cooperantes.

implican un intercambio, que ofrece seguridad jurídica a los contribuyentes que ofrezcan información detallada sobre sus actividades económicas. Evidentemente, la participación de las empresas en la formulación de este procedimiento de consultas recíprocas resulta fundamental para que se aproxime lo más posible a sus necesidades y expectativas.

REFLEXIONES FINALES

El cumplimiento cooperativo constituye una experiencia relativamente novedosa en muchos sistemas jurídicos, al menos desde los parámetros y con la sistemática con que se está poniendo en práctica. El Foro sobre Administración Tributaria de la OCDE ha servido de manera exitosa como catalizador para muchos Estados, entre los que se encuentra España: la experiencia española, que ahora el CIAT considera “de vanguardia”, se inicia a raíz del *Estudio sobre el papel de los intermediarios fiscales* publicado por la OCDE en 2008. En su propio ámbito, el CIAT está dando los que pueden ser los primeros pasos para desarrollar una labor equivalente a la que ha realizado (y continúa realizando) la OCDE.

El diálogo estructurado entre las Administraciones tributarias que pueden promover la OCDE, el CIAT u otros organismos similares dota a cada Estado de herramientas para poner en práctica una experiencia concreta de cumplimiento cooperativo que se adapte a las circunstancias sociales y económicas en que va a implementarse. Es imposible trasladar, sin más, iniciativas que funcionan en otros Estados, porque la conciencia fiscal de la población, la estructura económico-productiva, los recursos de que dispone la Agencia Tributaria u otros elementos varían de un país a otro.

Por eso es también importante que, en cada Estado, la relación cooperativa se construya a través de un diálogo entre los interesados que, en último término, permite fortalecer la eficacia del sistema jurídico. En España, la Administración y las empresas han analizado algunos de los instrumentos previstos en la Ley y han conseguido promover su empleo, aclarando algunas dudas o reticencias de los contribuyentes y, en general, mejorando el clima de confianza mutua. Pero, sobre todo, como demuestra la experiencia del Código de Buenas Prácticas Tributarias o el documento de conclusiones del grupo de trabajo sobre relación cooperativa, el *soft law* constituye un instrumento de gran utilidad para crear nuevos mecanismos para mejorar la aplicación del ordenamiento tributario, fomentando su eficacia y legitimidad gracias a la intervención de los destinatarios de las normas.

CUMPRIMENTO COOPERATIVO: UM DIÁLOGO

Por último, la relación cooperativa presenta algunos riesgos. A nuestro entender, el principal de ellos es que la participación privilegiada de determinados actores pueda derivar en resultados contrarios al principio de igualdad. Lo hemos subrayado al analizar el papel de los foros de discusión y la composición, bastante parcial, del Foro de Grandes Empresas español; pero lo mismo puede afirmarse de la promoción de acuerdos con los contribuyentes que, materialmente, implican una transacción. Aunque existen motivos para limitar la relación cooperativa a un grupo reducido de grandes empresas, al menos en una primera fase, ¿cómo se garantiza que el cumplimiento cooperativo no derive en un trato de favor? Especialmente en el caso de las empresas transnacionales, esto se enlaza con un nuevo diálogo, que se desarrolla en el seno de una emergente opinión pública internacional, y que reclama que las grandes corporaciones estén eficazmente sujetas al Derecho y que, en tanto que contribuyentes, participen de manera justa en el sostenimiento de los gastos públicos (HURK, 2013).

BIBLIOGRAFÍA

ALARCÓN GARCÍA, Gloria. *El soft law y nuestro sistema de fuentes*. In: ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan, *et al* (dir.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*. Cizur Menor: Aranzadi, p. 271-298, 2010.

ALLINGHAM, Michael G.; SANDMO, Agnar. Income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, n. 1, p. 323-338, 1972.

ÁREA DE SOCIOLOGÍA TRIBUTARIA. INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2013. *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, n. 20, 2014.

BRAITHWAITE, Valerie (ed.), *Taxing Democracy*. Aldershot: Ashgate Publishing Ltd, 2003.

CIAT [CREMADES UGARTE, Luis; ARIAS ESTEBAN, Isaac Gonzalo; VARGAS, David]. Relación o Cumplimiento Cooperativo Tributario: su realidad actual en países miembros del CIAT de América Latina, Caribe, África y Asia. *Documentos de trabajo del CIAT*, n. 2, 2015.

DEL TORO HUERTA, Mauricio I. El fenómeno del soft law y las nuevas perspectivas del derecho internacional. *Anuario Mexicano de Derecho Internacional*, n. 6, p. 513-549, 2006.

ESSERS, Peter H. J. De implicaties van horizontaal toezicht voord de wetgever. *Weekblad voor Fiscaal recht*, v. 138, n. 6794, p. 12-16, 2009.

CUMPRIMENTO COOPERATIVO: UM DIÁLOGO

FREEDMAN, Judith; LOOMER, Geoffrey T.; VELLA, John. Corporate tax risk and tax avoidance: new approaches. *British Tax Review*, n. 1, ps. 74-116, 2009.

GONZÁLEZ DE FRUTOS, Ubaldo. La relación cooperativa: un nuevo horizonte en el diálogo entre las grandes empresas y la Agencia tributaria. *Crónica Tributaria*, núm. 134, págs. 65-95, 2010.

HURK, Hans van den. Starbucks versus the People. *Bulletin for International Taxation*, v. 68, n. 1, p. 27-34, 2013.

OWENS, Jeffrey. Tax Administrators, Taxpayers and Their Advisors: Can the Dynamics of the Relationship Be Changed? *Bulletin for International Taxation*, v. 66, n. 9, p. 516-518, 2012.

PÉREZ CALDENTEY, Esteban. *Una coyuntura propicia para reflexionar sobre los espacios para el debate y el diálogo entre el (neo)estructuralismo y las corrientes heterodoxas*. In: BÁRCENA, Alicia; PRADO, Antonio (ed.), *Neoestructuralismo y corrientes heterodoxas en América Latina y el Caribe a inicios del siglo XXI*. Santiago de Chile: CEPAL, p. 35-81, 2015.

REINICKE, Wolfgang H.; WITTE, Jan Martin. *Interdependence, Globalization, and Sovereignty: The Role of Non-Binding International Legal Acoords*. In: SHELTON, Dinah (ed.), *Commitment and Compliance. The Role of Non-Binding Norms in the International Legal Sysyem*. New York: Oxford University Press, p. 75-99, 2000.

ROMANÍ SANCHO, Arturo. 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*, v. 11, n. 41, p. 273-292, 2010.

SÁNCHEZ MORÓN, Miguel. Venire contra factum proprium non valet. *Documentación Administrativa*, n. 263-264, p. 223-246, 2002.

— Reflexiones sobre la participación del ciudadano en las funciones administrativas en el sistema constitucional español. *Revista catalana de dret públic*, n. 37, p. 223-245, 2008.

SARMIENTO RAMÍREZ-ESCUADERO, Daniel. La autoridad del Derecho y la naturaleza del soft law. *Cuadernos de derecho público*, n. 28, p. 221-266, 2006.

SOLER ROCH, María Teresa. Tax Administration versus Taxpayer – A New Deal? *World Tax Journal*, outubro, p. 282-296, 2012.

WISE, Lisa. *OECD Study into the Role of Tax Intermediaries*. In: FREEDMAN, Judith (ed.) *Beyond Boundaries: Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*, Oxford University Centre for Business Taxation, p. 185-188, 2008.