

GRADO EN DERECHO

Trabajo Final de Grado

Curso académico 2020/2021

Universidad Miguel Hernández

Código de Buenas Prácticas Tributarias

Trabajo realizado por: Juan Antonio Fernández García

Tutor: Pablo José Sánchez Blanco

Área: Derecho Financiero y Tributario



ÍNDICE

Parte I. Introducción

- A. Antecedente histórico, relación entre la Administración y el contribuyente y aspectos normativos y el actuar administrativo.
- B. Objetivo: conseguir una relación cooperativa entre la Administración y las empresas.

Parte II. El Código de Buenas Prácticas Tributarias

- A. Planteamiento.
- B. Ámbito subjetivo y procedimiento de adhesión, baja y exclusión.
- C. Transparencia, buena fe y cooperación con la AEAT en la práctica fiscal empresarial.
- D. Transparencia y seguridad jurídica en la interpretación y aplicación de las normas tributarias de la AEAT.
- E. Especial referencia al procedimiento inspector.
- F. Otros compromisos para reforzar el cumplimiento del CBPT.
- G. Seguimiento.
- H. Crítica y valoración personal.

I. INTRODUCCIÓN

- A. Antecedente histórico, relación entre la Administración y el contribuyente y aspectos normativos y del actuar administrativo.
- B. Objetivo: conseguir una relación cooperativa entre la Administración y las empresas.

A. Antecedente histórico, relación entre la Administración y el contribuyente y aspectos normativos y del actuar administrativo.

La relación cooperativa instaure un nuevo marco en las relaciones entre la Administración y los obligados tributarios. En la experiencia comparada se ha planteado como un paradigma aplicable únicamente a las grandes empresas (en adelante, organizaciones). Ello es lógico, por varias razones. De un lado, ya que estas últimas son las que aportan también en nuestro país la mayor parte de la recaudación del Impuesto sobre Sociedades. De otro, por sus características singulares. En particular, su dimensión y presencia multinacional dificulta la comprensión de sus modelos de negocio y determina la ineficacia de los sistemas tradicionales de control e inspección.

No obstante, entendemos que este modelo relacional debe extenderse a la totalidad de obligados tributarios, con las oportunas matizaciones, claro está. Ello lo demanda, tanto el principio de buena administración, como la necesidad de reducir la litigiosidad e incrementar la seguridad jurídica.

La construcción de la relación cooperativa, partiendo de las distintas experiencias estatales, se inicia con una serie de trabajos de colaboración internacional, fundamentalmente impulsados con la **Declaración de Seúl de 2006** del Foro de Administración Tributaria (*Forum of Tax Administration*), el Plan de Prevención de 2008 (Ciudad del Cabo) y el Seminario de Boston de la Asociación Fiscal Internacional (*International Fiscal Association* -en adelante, **IFA**-) de 2012. Inicialmente se utilizó la expresión “*relaciones reforzadas*”, sustituyéndose posteriormente, por la de “*relaciones o cumplimiento cooperativo*”.

La misma se refiere a determinadas estrategias que distintas Administraciones tributarias, en especial, la australiana, británica y holandesa, han llevado a cabo en la ordenación y gestión de sus relaciones con las grandes organizaciones en aras de obtener de ellas una actitud más cooperativa, disminuir la litigiosidad e incrementar la recaudación.

Incide en todas las fases que escalonan el diseño y aplicación del Sistema tributario, tanto desde el lado de la Administración, como de los obligados tributarios y los “*intermediarios fiscales*” (donde se incluyen los asesores fiscales en España) y con el objetivo de primar la cooperación frente a la confrontación. Como es lógico se complementa con otras actuaciones, entre las que destacan las incluidas en el plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (*base erosion and profit shifting* -en adelante, **BEPS**-).

A nivel comunitario, tales medidas se han incorporado, principalmente, a través de la *Directiva 2016/1164/CE del Consejo, de 12 de julio*, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.

De hecho, la UE ha puesto en marcha iniciativas tendentes a fomentar, a finales de 2016, unas orientaciones para un Código del Contribuyente Europeo (en adelante, CCE) y cuyo contenido esencial ya está presente en *la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria* y su desarrollo reglamentario. El mismo recopila los principales derechos y obligaciones que regulan las relaciones entre los contribuyentes, entendido el término en un sentido amplio y las Administraciones tributarias en Europa. Por tanto, no es de estricto cumplimiento, pues carece de efectos vinculantes, al menos en su primera etapa de implantación.

Su finalidad es garantizar una mayor transparencia en relación con los derechos y las obligaciones de ambas partes, así como promover que las Administraciones adopten un enfoque más orientado a los servicios.

Para la Comisión, el CCE puede ofrecer beneficios a largo plazo por varios motivos. Primero, aumenta la transparencia y facilita la comprensión de los derechos y las obligaciones. Segundo, fomenta la equidad, la eficacia, la seguridad, el respeto y la responsabilidad en las relaciones entre los contribuyentes y las Administraciones. Tercero, incrementa el cumplimiento y previene y reduce los conflictos y los riesgos tributarios. Finalmente, se convierte en un posible referente para los Estados miembros.

Además, por un lado, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, contempla medidas en este sentido, pero desperdigadas a lo largo de su articulado. De otro, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) ha creado cauces específicos de comunicación en los foros de grandes empresas (en adelante, FGE) y de profesionales tributarios, así como el Código de Buenas Prácticas Tributarias (en adelante, CBPT), aprobado en el FGE el 20 de julio de 2010 y el proyecto de Código de Buenas Prácticas Tributarias de Profesionales Tributarios (CBPPT). Incluso un Ayuntamiento ha puesto en marcha un instrumento similar (Código de Buenas Prácticas Tributarias a suscribir por las empresas con el Organismo Autónomo de Gestión Tributaria del Excmo. Ayuntamiento de Málaga).

En todo caso y como decía al principio, existen ya disposiciones que constituyen un buen punto de partida para construir un modelo de relación cooperativa en nuestro país. Comenzando por la LGT, la reforma operada en la misma por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, ha incorporado precisamente, el principio de cumplimiento cooperativo en materia tributaria. *“Ciertamente es que, el art. 92.1 se limita únicamente a mencionarlo, pero puede ser un buen comienzo para que la reforma legal que propongo desarrolle sus previsiones, partiendo de las experiencias internacionales y de la UE mencionadas”* (Francis Lefebvre).

No obstante, existe un *prius* lógico para que podamos hablar de relación cooperativa y de buenas prácticas administrativas, que no es otro que el cumplimiento

de los derechos y garantías de los obligados tributarios y que enumera el art. 34.1 de la LGT. La experiencia demuestra que, desde su introducción en nuestro ordenamiento por la LDTC, la Administración los ha venido considerando como una mera declaración de intenciones. Esto es, se ha producido un cumplimiento estrictamente formal de tales derechos y garantías, pero sin avanzar lo suficiente en su contenido sustancial, lo que ya supondría, por sí solo, una mejora en el tipo de relación entre Administración y contribuyentes.

Precisamente, para velar por tales derechos y garantías, en el ámbito estatal, se creó en 1996 **el Consejo para la Defensa del Contribuyente** (en adelante, CDC). El tiempo transcurrido ha revelado que estamos ante un instrumento útil para reducir la conflictividad en materia tributaria y mejorar las buenas prácticas administrativas, dado el alto número de quejas y sugerencias resueltas (de lo anterior mencionado puede dar cuenta J. Martín Fernández, Presidente de aquél de 2016 a 2018). Este órgano constituye un auténtico puente de unión entre la Administración y los distintos obligados tributarios, lo cual ha hecho que muchas CCAA y EELL se hayan dotado de instrumentos similares, aunque, normalmente, con carácter unipersonal.

Un elemento esencial para el establecimiento de la relación cooperativa y de una buena práctica administrativa es, por un lado, contar con normas de mejor calidad técnica y, por otro, disponer de una correcta interpretación y aplicación de las mismas.

La seguridad jurídica es especialmente referible al Derecho Tributario, tanto por la condición de obligación legal del tributo (lo que convierte al ordenamiento tributario en un ordenamiento integrado por obligaciones tasadas de dar y que deben ser previsibles para el ciudadano), como por la producción amplia e intensa de normas, lo que propicia situaciones de inseguridad. En esta materia, por tanto, es necesario avanzar desde dos planos diferentes. El primero, el de la producción normativa; el segundo, el de la fijación de los criterios administrativos de interpretación, en el Estado, las CCAA y los EELL y la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las normas en materia tributaria, que reside respectivamente, en el Ministro, Consejero y Concejal o Diputado de Hacienda (LGT art. 12.3). Todas ellas son de obligado cumplimiento para cada una de sus Administraciones tributarias, lo cual es una buena práctica esencial de cara a la seguridad jurídica.

Por lo que se refiere a las consultas tributarias, debe mejorarse su regulación, ya que constituyen un elemento básico para este cumplimiento. En primer lugar, el plazo máximo de contestación de 6 meses (LGT art. 88.6) y que se incumple habitualmente, resulta excesivo ante situaciones económicas tan cambiantes como las actuales. También y como es bien conocido, la presentación y contestación de las consultas no interrumpe los plazos establecidos en las normas para el cumplimiento de las obligaciones tributarias (LGT art. 89.3).

En segundo lugar, y en relación con sus efectos vinculantes para los órganos y entidades encargados de la aplicación de los tributos (LGT art. 89.1), la práctica pone de manifiesto que ello no ocurre así, ya que, pese a ser un incumplimiento normativo, además de una mala práctica tributaria, carece de sanción para la Administración actuante.

En tercer lugar, los órganos encargados de la aplicación de los tributos deben

aplicar los criterios contenidos en las contestaciones a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias con los que se incluyan en la contestación a la consulta (LGT art. 89.1). La referencia a que exista identidad es un concepto jurídico indeterminado que da lugar a una fuerte litigiosidad y que debe evitarse, pues no requiere una identidad absoluta entre las situaciones comparadas.

En cuarto lugar, los Tribunales Económicos-Administrativos (TEA/TTEA), no están vinculados por el criterio plasmado en las contestaciones a consultas. Ello produce, en ocasiones, una colisión entre ambos en perjuicio del obligado tributario que desconoce cuál aplicar.

Finalmente, el principal problema de cara al modelo de relación cooperativa que plantea la regulación española de las consultas es la ausencia de verificación de los hechos. Ello determina que su efecto vinculante siempre pueda perderse en una comprobación posterior.

La implantación de un modelo de relación cooperativa exige importantes modificaciones en los procedimientos de aplicación de los tributos y, en particular, el inspector. Deben ir dirigidas a sustituir, para los sujetos que accedan a la misma, el actual modelo de procedimiento inquisitivo por otro preventivo y de discusión jurídica. Para ello es necesario que sean absolutamente transparentes e implanten sistemas eficaces de gestión de los riesgos tributarios. Partiendo de estos mimbres, las inspecciones a posteriori pueden sustituirse por una monitorización de los distintos sujetos atendiendo a su perfil de riesgo. Ello permitiría, a la Administración, liberar recursos para realizar actuaciones preventivas que, basadas en el conocimiento de los hechos, se centren en la discusión jurídica, ofreciendo su parecer sobre el tratamiento tributario de las operaciones a realizar.

Al tiempo, es necesario también introducir mecanismos alternativos de resolución de conflictos en vía de inspección, pensados para aquellos supuestos en los que no sea posible conciliar posturas y llegar a acuerdos. A título de ejemplo, pueden citarse las iniciativas ya existentes en Derecho comparado, que prevén la intervención de un órgano, distinto del actuante, cuando así lo solicite el obligado tributario y siempre que se plantee un problema de interpretación jurídica.

En materia de revisión y en relación con los TTEA, de un lado, resulta habitual la existencia de disparidad de criterios entre ellos, lo cual es contrario al principio de seguridad jurídica y, por ello, no constituye una buena práctica tributaria. De aquí que sea preciso establecer, a nivel normativo, criterios claros en este sentido y en la línea iniciada con la LRLGT fomentando la unificación de doctrina. De otro lado, también sería procedente incorporar, a la vía económico-administrativa, una fórmula similar a la transacción prevista en el art. 77 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

B. Objetivo: conseguir una relación cooperativa entre la Administración y las empresas.

Las empresas desempeñan un papel muy importante en la vida social, no solo como generadoras de empleo y riqueza, sino como agentes de desarrollo en las comunidades en las que se insertan. Las empresas son conscientes de ello y ya desde hace años buscan fortalecer su responsabilidad social, que implica seguir una serie de conductas que van más allá del respeto y estricto cumplimiento de las leyes y las normas, para adoptar posturas de contribución activa y voluntaria de la mejora social, económica y ambiental.

La existencia de un adecuado sistema tributario es un elemento destacado del marco institucional de un país, lo que justifica que ciudadanos, agentes sociales y autoridades se involucren activamente para su mejor desarrollo y efectiva aplicación.

En esa línea, el Código de Buenas Prácticas Tributarias contiene recomendaciones, voluntariamente asumidas por la Administración y las empresas, tendentes a mejorar la aplicación de nuestro sistema tributario a través del incremento de la seguridad jurídica, la cooperación recíproca basada en la buena fe y confianza legítima y la aplicación de políticas fiscales responsables en las empresas con conocimiento del Consejo de Administración. Estas recomendaciones se formulan con carácter no exhaustivo y flexible, permitiendo que las empresas que las asuman puedan adaptarlas a sus propias características. Una correcta gestión tributaria conlleva una mayor fortaleza en sus resultados económicos, minorando sus riesgos, incluidos los reputacionales.

Los principios de buena fe y confianza legítima cobran especial relevancia en el actual sistema tributario. No solo por la mayor exigencia de su normativa, sino también porque los sistemas económicos exigen de las empresas y, especialmente de aquellas con componente internacional, una mayor complejidad de sus operativas. En este escenario, la adecuada gestión de los riesgos inherentes al cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de las empresas demanda una mayor cooperación recíproca con la Administración Tributaria.

En este marco, el objetivo del Código es promover una relación recíprocamente cooperativa entre la AEAT y las empresas que lo suscriba, basada en los principios de transparencia y confianza mutua, el cual debe dar lugar 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 y reducirá la inseguridad jurídica a la que podrían estar expuestas las empresas y la litigiosidad que surge entre ambas.

En definitiva, estamos ante un instrumento el cual pretende, a través de una relación de transparencia y de la confianza mutua, reducir la litigiosidad y evitación de conflictos entre las partes con el fin de conseguir una buena práctica fiscal por parte del contribuyente.

II. EL CÓDIGO DE BUENAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS

- A. Planteamiento.
- B. Ámbito subjetivo y procedimiento de adhesión, baja y exclusión.
- C. Transparencia, buena fe y cooperación con la AEAT en la práctica fiscal empresarial.
- D. Transparencia y seguridad jurídica en la interpretación y aplicación de las normas tributarias de la AEAT.
- E. Especial referencia al procedimiento inspector.
- F. Otros compromisos para reforzar el cumplimiento del CBPT.
- G. Seguimiento.

A. PLANTEAMIENTO

El CBPT se enmarca dentro de la responsabilidad social de las organizaciones (empresas), concepto ese que va más allá del respeto y estricto cumplimiento de las leyes y normas, para adoptar posturas de contribución activa y voluntaria a la mejora social, económica y ambiental.

La existencia de un adecuado sistema tributario es un elemento destacado del marco institucional de un país, que justifica que, ciudadanos, agentes sociales y autoridades se involucren activamente para su mejor desarrollo y efectiva aplicación.

El CBPT mejora su aplicación en un entorno de mayor seguridad jurídica, fortaleciendo los resultados económicos de las organizaciones y minorando sus riesgos, incluidos los reputacionales.

Contiene recomendaciones, voluntariamente asumidas por la Administración Tributaria y las empresas, tendentes a mejorar el sistema tributario a través del incremento de la seguridad jurídica, la cooperación recíproca basada en la buena fe y la confianza legítima y la aplicación de políticas fiscales responsables con conocimientos de órgano de gobierno de la organización. Se formulan con carácter no exhaustivo y de forma flexible, permitiendo que las organizaciones las adapten a sus propias características.

Se trata de un marco de autorregulación pactada, voluntariamente asumida, que comporta la asunción de compromisos mutuos. Las organizaciones que se adhieren al CBPT no adquieren la titularidad de nuevos derechos, distintos a los establecidos en la LGT, pero sí refuerzan su posición ante la AEAT frente al ejercicio de sus potestades.

La suscripción del CBPT supone el compromiso mutuo de considerar, de partida, una relación de confianza que puede contribuir a evitar o resolver los puntos de conflicto de un modo más temprano u operativo.

La adecuada gestión de los riesgos inherentes al cumplimiento de las obligaciones tributarias requiere una mayor cooperación entre la AEAT y la organización, tanto en su calidad de contribuyente, como por su actuación como colaborador tributario. La aplicación de los tributos debe configurarse, no como un

procedimiento de partes enfrentadas, sino como una colaboración para un fin común.

El objetivo del CBPT es promover una relación recíprocamente cooperativa entre la AEAT y las organizaciones que los suscriban, basada en los principios de transparencia y confianza mutua, que debe dar lugar a un desarrollo de la misma conforme a los principios de buena fe y lealtad entre las partes. Se define por la **OCDE** como una relación del contribuyente con la Administración tributaria basada en la cooperación y en la confianza mutua, que supone una voluntad de ir más allá del mero cumplimiento de las obligaciones legales (el papel de los intermediarios fiscales de 2008).

*La **OCDE** es una Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico cuya misión es establecer estándares internacionales y proponer soluciones basadas en datos empíricos a diversos retos sociales, económicos y medioambientales.*

El pleno del FGE marcó, con la introducción del **Anexo 2015**, varios objetivos en la relación jurídico-tributaria entre la AEAT y la organización: la mejora reputacional, la construcción de una relación cooperativa útil y un correcto análisis de riesgos fiscales. Las organizaciones pueden poner a disposición de la AEAT información sobre actuaciones y decisiones en materia tributaria que favorezca un temprano conocimiento de la política fiscal y de gestión de riesgos fiscales.

*El **Anexo 2015** es un documento que tiene por objeto avanzar en el desarrollo del modelo de relación cooperativa entre la AEAT y las empresas acogidas al CBPT mediante la asunción voluntaria de determinados compromisos y actitudes por ambas partes que propicien mejoras en la efectiva aplicación de los postulados y recomendaciones establecidos por el Código.*

El reforzamiento de las buenas prácticas, de cara al aumento de la transparencia fiscal empresarial, mejora la relación cooperativa entre la AEAT y las empresas adheridas al CBPT. Esto genera un conocimiento más adecuado y temprano y una evaluación mutua de la política y la gestión de riesgos fiscales, mediante el impulso de actuaciones dirigidas a que las empresas adheridas al Código faciliten a la Administración tributaria determinada información directamente relacionada con sus actuaciones y decisiones en materia fiscal. Esta previsión se plasma en la **Propuesta 2016** que se enmarca en distintas iniciativas, surgidas en los últimos años a distintos niveles:

- a) **Nivel internacional**: acciones del programa BEPS de la OCDE, cuyo objetivo es combatir las prácticas fiscales perniciosas teniendo en cuenta la transparencia y las sustancia, exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva y reexaminar la documentación sobre precios de transferencia. La mayoría de las acciones han sido ya recogidas por la UE.
- b) **Nivel sectorial**: con la Iniciativa para la Transparencia de las Industrias Extractivas de 2003.
- c) **Nivel local**: a través de la LSC y el propio CBPT.

La transparencia en materia de impuestos o transparencia fiscal se define como la forma en la que las empresas comunican su actitud ante los impuestos y el importe de los mismos pagados, así como la forma en la que aportan a sus accionistas y al resto de interesados en la actividad, claridad sobre su tributación y seguridad. Esta última en el marco de un cumplimiento fiscal responsable en los países en los que operan.

La transparencia supone la entrega de información más allá de los requerimientos legales, lo que procura una mejora de la reputación y de la imagen de la organización: un contribuyente responsable aumenta su valor y el interés de los inversores.

La transparencia se extiende a las operaciones y transacciones transfronterizas, para conocer la cadena de valor completa y los tributos pagados en cada país, así como a los acuerdos alcanzados con otras jurisdicciones fiscales.

La conducta de la Administración tributaria ante una actitud de transparencia debe ser predecible y otorgar certidumbre y seguridad jurídica a la organización en la toma de decisiones. El diálogo constructivo y productivo con la Administración permite disponer de una mayor certeza y seguridad jurídica en las decisiones empresariales y una reducción de los costes de cumplimiento.

En definitiva, estamos ante un instrumento/código autorregulatorio que tiene como objetivo principal proporcionar una serie de reglas procedimentales y diligencias adecuadas a las empresas/organizaciones que se adhieran al mismo. Lo que se persigue es construir un camino hacia una relación reforzada y cooperativa, así como un reforzamiento en materia de transparencia fiscal entre la Administración y las empresas.

B. ÁMBITO SUBJETIVO Y PROCEDIMIENTO DE ADHESIÓN, BAJA Y EXCLUSIÓN

- A. Ámbito subjetivo.
- B. Procedimiento de adhesión y baja.

A. Ámbito Subjetivo

El CBPT es de aplicación 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. Además, la AEAT está obligada a establecer 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. En función del número de adhesiones, la AEAT puede establecer cauces diferentes según su tipología.

Aunque el CBPT se haya llevado a cabo por el FGE, no impide que cualquier otra organización con independencia de su tamaño pueda suscribirlo, incluso aquellas que, rigiéndose por Derecho privado, ejerciten potestades administrativas, como es el caso de ADIF (*Acuerdo CSCBPT 11-2-2011*).

B. Procedimientos de adhesión y baja

La adhesión se formaliza a través de un acuerdo del *órgano de gobierno*, que se comunica a la AEAT. De la misma forma, puede llevarse a cabo en cualquier momento la baja del CBPT. Tanto la adhesión como la baja lo son a la totalidad.

Nota: *el órgano de gobierno es el grupo u organismo que tiene la responsabilidad y autoridad fundamental de las actividades, gobernabilidad y políticas de una organización y al que la alta dirección informa y rinde cuentas. Estos pueden ser, desde directivos, empleados o trabajadores bajo convenio de colaboración hasta voluntarios de una organización.*

Los grupos de entidades pueden adoptar un único acuerdo de adhesión, a través de la entidad dominante que vincula a todas las entidades que lo integran. En este caso, la gestión de aquellos asuntos derivados de la adhesión del grupo es competencia de la Delegación de adscripción de la dominante (*Acuerdo CSCBPT 8-7-2011*).

No obstante, cuando se considere conveniente, también pueden realizar la adhesión de forma individual. En este supuesto, toda organización que forme parte de un grupo fiscal o un grupo de IVA que se adhiera individualmente, debe comunicar a la AEAT su pertenencia al grupo en el momento de su adhesión (*Acuerdo CSCBPT 8-7-2011*).

El procedimiento para comunicar la adhesión a la AEAT es el siguiente:

- a) Remisión a la Secretaría Técnica del FGE (STFGE) -Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales de la AEAT- del documento de acuerdo, a través del registro de la Delegación Especial de adscripción de la organización o de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCGC) o mediante un correo electrónico.
- b) La STFGE la comunica a la Delegación Especial de adscripción de la organización o, en su caso, a la DCGC.
- c) Salvo manifestación expresa en contra de la organización afectada, cursada a través de la STFGE, se publica la relación de organizaciones adheridas en la página web de la AEAT.

En el informe anual de gobierno corporativo que presentan a la CNMV las empresas cotizadas (*RDL 1/2010 art. 540 redacc L 11/2018; LMVdisp.adic. 7º*) ha de hacerse constar el efectivo cumplimiento de su contenido en el apartado "*Otras informaciones de interés*" (*Acuerdo CSCBPT 11-2-2011*). En caso contrario, salvo que medie justificación suficiente, se entiende que se renuncia.

Las sociedades no cotizadas pueden recoger la circunstancia de la adhesión en documentos tales como el Informe de gestión o la Memoria (*Acuerdo CSCBPT 5-11-2010*).

La AEAT y las organizaciones adheridas pueden acordar dejar constancia de la valoración o evaluación del cumplimiento de los compromisos y recomendaciones del CBPT en el ámbito de los procedimientos de aplicación de los tributos, así como de todas las conductas catalogadas que hayan sido necesarias o convenientes para su correcto desarrollo y conclusión.

Conclusión:

- a) La decisión de adhesión al Código deberá formalizarse a través de un acuerdo de Consejo de Administración u órgano equivalente de la entidad,
- b) La adhesión y baja deberán ser a la totalidad del Código, no siendo admisible la adhesión o baja parcial,
- c) La AEAT podrá informar de cuáles son las entidades adheridas al Código, salvo manifestación expresa en contra de la empresa afectada y,
- d) El informe anual de gobierno corporativo de las empresas adheridas deberá reflejar el efectivo cumplimiento por parte de aquellas del contenido de éste.

C. TRANSPARENCIA, BUENA FE Y COOPERACIÓN CON LA AEAT EN LA PRÁCTICA FISCAL EMPRESARIAL

- A. Buenas prácticas por parte de la organización.
- B. Informe de transparencia.

A. Buenas prácticas por parte de la organización

Son buenas prácticas todas aquellas que conduzcan a la reducción de riesgos fiscales significativos y a la prevención de aquellas conductas susceptibles de generarlos. Entre las mismas se encuentran los siguientes aspectos:

- a) Evitar la utilización de estructuras de carácter opaco con finalidades tributarias, entendiéndose por tales aquellas en las que, mediante la interposición de sociedades instrumentales a través de paraísos fiscales o territorios no cooperantes con las Autoridades tributarias, se impida el conocimiento responsable final de las actividades o el titular último de los bienes o derechos implicados por parte de la AEAT.
- b) Colaborar con la AEAT en la detección y búsqueda de soluciones respecto a las prácticas fiscales fraudulentas que puedan desarrollarse en los mercados en los que están presentes o con los que mantiene relaciones relevantes para erradicar las ya existentes y prevenir su extensión.
- c) Cumplir la **DAC 6**, que impone a determinadas organizaciones el deber de notificar a la Administración determinados esquemas de planificación tributaria transfronteriza que presentan ciertas señas distintivas de planificación tributaria agresiva.
- d) Informar al órgano de gobierno, antes de formular las cuentas anuales y presentar la declaración del IS de las políticas fiscales aplicadas por la organización durante el ejercicio. Esta información la suministra el responsable de los asuntos fiscales, bien de forma directa, bien a través de la Comisión de Auditoría cuando exista (es el caso de las sociedades cotizadas).

Nota: *la DAC 6 es una Directiva que impone a los intermediarios fiscales el deber de notificar a la AEAT determinados esquemas de planificación tributaria transfronteriza que presentan ciertas señas distintivas. Esta nueva obligación de información persigue dos objetivos:*

1. *Obtener información en fase muy temprana de los esquemas de planificación tributaria agresiva, con una doble finalidad:*
 - a) *De un lado, poder planificar mejor las actuaciones inspectoras, dirigiéndolas hacia aquellos ámbitos y contribuyentes que pueden estar empleando dichos esquemas; y*
 - b) *De otro, acometer también, rápidamente, los cambios normativos necesarios para evitar que los contribuyentes utilicen lagunas o defectos de regulación para reducir su carga tributaria de forma contraria a lo realmente querido por el legislador.*
2. *Provocar un efecto de disuasión, tanto para los contribuyentes como para los*

intermediarios fiscales.

En el caso de operaciones o asuntos que deban someterse a la aprobación del órgano de gobierno debe informarse, además, de las consecuencias tributarias de las políticas fiscales que constituyan un factor relevante.

Elevada cuestión sobre esta materia, el CSCBPT concluye que si bien el órgano de gobierno deber ser informado una única vez antes de formular las cuentas anuales y presentar la declaración del IS, puede ser necesario informar en más de una ocasión cuando se produzcan operaciones o asuntos que deban someterse a su aprobación (*Acuerdo CSCBPT el 11-2-2011*).

El Anexo 2015 completa el catálogo de conductas de cumplimiento y establece:

- i. Que la estrategia tributaria de la organización se fije por el órgano de gobierno, esté documentada y sea conocida por la alta dirección;
- ii. Que el órgano de gobierno apruebe las operaciones y las inversiones de especial riesgo tributario;
- iii. Que la política de gestión de riesgos incluya medidas para mitigar los riesgos tributarios identificados y reglas internas de gobierno corporativo, cuyo cumplimiento pueda ser objeto de verificación;
- iv. Que la organización utilice sistemas eficaces de información y control interno de los riesgos tributarios;
- v. Que la información proporcionada a la AEAT sea veraz y se suministre, preferentemente, con anterioridad a la finalización del plazo reglamentario de presentación de las declaraciones. Su contenido ha de ser el previsto en el nº 630 s.;
- vi. Que la organización procure minorar los conflictos derivados de la interpretación de la normativa aplicable.

B. Informe de Transparencia

- a) Objeto.
- b) Alcance de la información: carácter, uso, forma y plazo de presentación.
- c) Tratamiento de la información remitida.
- d) Utilidad del informe.
- e) Estructura y contenido del Informe.

Objeto: Con la finalidad de reforzar la transparencia por parte de las organizaciones, la Propuesta 2016 articula el Informe Anual de Transparencia Fiscal para empresas adheridas al CBPT (en adelante, Informe de Transparencia).

Nota: La *Propuesta 2016* es un documento relativo al reforzamiento de las buenas prácticas de transparencia fiscal empresarial de las empresas adheridas al CBPT.

Alcance de la información: carácter, uso, forma y plazo de presentación: la

información suministrada debe respetar el derecho a la protección de los datos con trascendencia tributaria. Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones, tienen carácter reservado y solo pueden ser utilizados para la aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan. No pueden ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos legalmente establecidos (*LGT art. 95.1*).

Las organizaciones adheridas al CBPT consienten en proporcionar la información contenida en el informe de Transparencia, no obstante, tanto por su naturaleza como por la forma de obtener los datos en el ejercicio de sus funciones, la AEAT debe garantizar su carácter reservado.

El alcance de la información puede limitarse a la que tenga o pueda tener trascendencia fiscal en España o bien tener un alcance más amplio.

Desde un punto de vista práctico, al menos durante los primeros momentos de implantación del Informe de Transparencia, es preferible que se remita, en todos los casos, al jefe de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la DCGC y no solo cuando la organización se encuentre adscrita. Todo ello sin menoscabo de las competencias que correspondan a los órganos de la Inspección de las Delegaciones Especiales de la AEAT respecto de las no adscritas a la DCGC.

El Informe de Transparencia se presenta con carácter previo a la cumplimentación de la declaración del IS, no obstante, puede llevarse a cabo con posterioridad hasta tres meses después. Por lo tanto, si el ejercicio social coincide con el año natural, puede presentarse hasta el 25 de octubre. Puede presentarse en varios soportes o formatos:

- En soporte papel en el Registro de la DCGC, dirigiendo el escrito a la Dependencia de Control Tributario y Aduanero.
- En formato electrónico a una dirección de correo electrónico de la DCGC facilitada a la organización a través de los responsables de asuntos fiscales.

En ambos casos, se deja constancia de su presentación a través del asiento expedido por el Registro de la DCGC o mediante contestación a la dirección de correo electrónico de la organización.

Tratamiento de la información remitida: en el proceso de explotación y análisis por la AEAT de la información contenida en el Informe de Transparencia pueden distinguirse tres fases o etapas:

- Remisión y recepción del Informe;
- Explicación del Informe;
- Aportación de documentación.

Utilidad del Informe: la aportación voluntaria del Informe de Transparencia y la documentación de soporte presenta una serie de ventajas para las organizaciones:

- a) En el ámbito de la mejora reputacional, puede darle el nivel de publicidad que consideren oportuno. La AEAT, además de mediar consentimiento expreso, divulgará en su página web su presentación.

- b) Permite la construcción de una relación cooperativa útil en la medida en que las organizaciones, a cambio de transparencia, reciban una valoración temprana sobre determinados aspectos del Informe, consiguiendo la reducción de su litigiosidad.
- c) De presentarse el Informe con anterioridad a la finalización del plazo para formular la declaración del IS, la organización está en disposición de adaptar su contenido con base en los criterios manifestados por la AEAT, incrementando aún más su seguridad jurídica.
- d) Puede obtener, por escrito, el criterio de la AEAT sobre el tratamiento tributario de determinadas operaciones u operativas de especial complejidad y trascendencia económica.

Por último, la elaboración por parte de la Inspección de un correcto análisis de riesgos tributarios de la organización redundará en un control administrativo más eficiente y temprano.

Estructura y contenido del Informe: la Propuesta 2016 incorpora una serie de orientaciones sobre la estructura y contenido del Informe que la organización puede seguir como modelo para su elaboración. Ésta presenta tres partes:

- i. Datos identificativos de la organización;
- ii. Declaración de la emisora;
- iii. Contenido.

En cuanto **al contenido del Informe**, éste se divide en distintas partes:

1. Estructura y actividad internacional del grupo

Ha de llevarse a cabo una explicación y descripción de las principales líneas de negocio del grupo, ubicación geográfica y dimensión.

2. Presencia en paraísos fiscales

Se describe la tipología de las actividades desarrolladas en territorios calificados por la normativa española como paraísos fiscales o zonas de nula tributación, las funciones, riesgos y dimensión de las entidades del grupo que las realizan, así como otros datos que permitan su análisis y justificación.

3. Tributación internacional y aduanera

a) Financiación:

- Descripción de los aspectos principales de la estructura de financiación del grupo con la explicación sobre las empresas que obtienen financiación ajena, del grupo, o bien conceden financiación en el seno del grupo.
- Explicación de la utilización y condiciones de los servicios de gestión centralizada de tesorería para grupos u organizaciones con muchas delegaciones (*cash pooling*).
- Descripción de la política general del grupo en relación con la utilización de instrumentos financieros derivados.
- Descripción de la política general del grupo en relación con el reparto de dividendos (intragruppo y extragruppo).

b) gestión de la propiedad industrial e intelectual:

- Descripción de los principales intangibles del grupo y dónde se localizan los centros dedicados a actividades de investigación y desarrollo.
- Descripción de los principales acuerdos de creación, adquisición, licencia y cesión de intangibles vigentes en el ejercicio, tanto entre entidades del grupo como con las ajenas al mismo.

c) servicios intragrupo:

- Descripción de los servicios prestados entre entidades del grupo, con especial referencia a las comisiones de gestión (*management fees*).
- Descripción de la existencia de servicios bajo demanda o a disposición y de bajo valor añadido. Se trata de servicios de carácter auxiliar que no constituyen la actividad principal del grupo, no requieren del uso de intangibles únicos y valiosos y son de bajo riesgo.
- Descripción de la forma de determinar las retribuciones de los servicios intragrupo y del método de valoración elegido.
- Explicación de si el grupo dispone de una central de compras, de su funcionamiento y remuneración.

d) operaciones de comercio exterior de bienes y servicios:

- Descripción de las operaciones de comercio exterior de bienes y servicios, con referencia a las compras y ventas y a los servicios prestados y recibidos.

e) grado de congruencia con los principios y acciones BEPS:

- Explicación del grado de congruencia del comportamiento fiscal de la organización, aportado la información que se considere suficientemente justificativa.
- Explicación de la realización o vigencia de operaciones sobre las que exista un acuerdo o decisión administrativa. Son ejemplos, la aplicación de regímenes fiscales preferenciales (jurisdicciones de baja o nula tributación) y los APAs que incluyan algún ajuste a la baja de los beneficios relativos a establecimientos permanentes o en materia de sociedades canalizadoras de renta (*conduit rule*) que desarrollan estrategias de búsqueda del convenio más favorable (*treaty-shopping*).

4. Cambios significativos en estructuras holdings y subholdings

Explicación de la realización de cambios significativos en las estructuras holding y subholding que se hayan ejecutado, total o parcialmente, en el ejercicio de las operaciones y sus motivos económicos.

5. Operaciones societarias más significativas

Explicación de las operaciones societarias más significativas, incluyendo sucursales y establecimientos permanentes y operaciones de adquisición o transmisión de negocios, intragrupo y extragrupo, que se hayan ejecutado en el ejercicio, con indicación de las mismas y sus motivos económicos.

6. Estrategia tributaria del grupo aprobada por el órgano de gobierno

Son facultades indelegables del órgano de gobierno, la descripción de la estrategia tributaria del grupo, cómo se determina, quién es el responsable, dónde está recogida

y qué medidas de control interno existen para garantizar que todos los empleados afectados por la misma la conocen y la aplican. Es el denominado marco de control tributario (*LSC art. 529 ter redacc L11/2018*).

7. Catálogo de operaciones sometidas al órgano de gobierno

El órgano de gobierno tiene que dar explicación de (*LSC art. 529 ter redacc L 11/2018*):

- Cómo se determinan las operaciones de especial riesgo tributario que se someten a su aprobación y quién lo determina.
- Qué medidas de control interno se aplican para garantizar que todas las operaciones que requieren aprobación del órgano de gobierno se acuerdan por el mismo (p.e., controles internos, auditoría externa, etc.).
- La supervisión, de forma periódica, de la efectividad de las medidas de control.

Ello se consigue a través del Manual de Buenas Prácticas Tributarias. Dicho manual debe establecer los requisitos y facilitar las directrices para adoptar, implementar y mejorar continuamente, una política de cumplimiento tributario. Se sigue el esquema de la **Norma UNE 19602** con la finalidad de que su aplicación pueda ser certificada.

Esta norma UNE establece los requisitos y facilita las directrices para adoptar, implementar, mantener y mejorar continuamente políticas de *compliance tributario* y el resto de los elementos de un sistema de gestión de *compliance tributario* en las organizaciones.

La norma es particularmente aplicable en el contexto de sistemas de gestión y control sobre riesgos tributarios, estableciendo requisitos y directrices para disponer de modelos alineados con la legislación aplicable a la organización en relación con los sistemas de control y gestión para la prevención, detección, gestión y mitigación de tales riesgos, tanto en su forma como en su fondo, en sus distintas manifestaciones.

Esta norma es aplicable a cualquier organización, con independencia de su tipo, tamaño, naturaleza o actividad en los sectores privados, público, con o sin ánimo de lucro y en las actividades desarrolladas, tanto por los miembros de la organización, como por socios de negocio, siempre que ello sea posible respecto de estos últimos, que actúen, tanto unos como otros, siguiendo instrucciones de la organización, representándola o en su beneficio.

D. TRANSPARENCIA Y SEGURIDAD JURÍDICA EN LA INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS POR PARTE DE LA AEAT

- A. Previsiones del Código
- B. Aplicación de las previsiones del Código

A. Previsiones del Código

El CBPT establece una serie de obligaciones a cumplir por la AEAT y entre las que se encuentran las siguientes:

- a) Procurar que en sus actuaciones se tengan en cuenta los precedentes administrativos y velar porque en la interpretación de las normas se respete la unidad de criterio. A tal fin, aplicar los criterios interpretativos que se desprendan de la doctrina administrativa y jurisprudencial. En ausencia de tal doctrina y cuando tuviese dudas sobre el criterio a aplicar, solicitará informe a la DGT en el ámbito de su competencia.

Los Directores de Departamento de la AEAT informarán al Comité Permanente de Dirección 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 DGT, el Tribunal Económico-Administrativo Central o los Tribunales de Justicia.

La AEAT procura minorar los conflictos derivados de la interpretación de la normativa aplicable.

- b) Hacer públicos los criterios que aplica en sus procedimientos de control en tanto sean susceptibles de ser aplicados con carácter general. Estos criterios se ponen de manifiesto en el sitio web establecido por el **Anexo 2015 aptdo. 3.d**. Todo ello sin perjuicio de las previsiones relativas a la interpretación y calificación de las normas tributarias y de su labor de información y asistencia a los obligados tributarios.

Asimismo, debe procurar responder con la rapidez necesaria para dar cumplimiento a las necesidades de la organización en los planteamientos puestos de manifiesto, con el fin de conseguir un correcto cumplimiento cooperativo.

- c) Establecer procedimientos adecuados para permitir que aquellas organizaciones que tengan dudas sobre el tratamiento tributario de determinadas operaciones u operativas, puedan conocer, con la rapidez requerida para el caso, los criterios a aplicar.
- d) Valorar si los criterios que presenta la organización en el anexo explicativo que acompaña a sus declaraciones tributarias se adaptan a la realidad y si los

criterios están razonablemente fundamentados. Se valora favorablemente por la AEAT a efectos de determinar la diligencia, el dolo o culpa para imponer sanciones.

- e) Garantizar el pleno ejercicio de los derechos de los contribuyentes.

B. Aplicación de las previsiones del Código

Las previsiones anteriores exigen una forma de actuación de la AEAT que refuerce los mandatos de la LGT, predicables de cualquier contribuyente. La AEAT únicamente puede calificar los hechos, actos o negocios realizados, según su naturaleza jurídica no económica.

La Administración no puede acudir a la analogía para extender, más allá de sus términos estrictos, el ámbito del hecho imponible. La exigencia constitucional de seguridad jurídica lo impide. No obstante, en aplicaciones concretas de normas tributarias se acude a la analogía, implícita o explícitamente, incluso por vía judicial, para someter a tributación determinados supuestos de hecho, actos o negocios.

Tampoco cabe utilizar la analogía como instrumento para combatir la elusión fiscal. Un ejemplo sería extender por analogía el hecho imponible del IRPF a los rendimientos obtenidos por profesionales, artistas o deportistas a través de sociedades instrumentales, en el sentido de excluir determinados gastos.

La reforma de la LGT por la LRLGT incorporó al sistema tributario español la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria. La dificultad de prueba del elemento intencional para identificar las conductas realizadas en abuso llevó a la sustitución del fraude de Ley tributaria por esta cláusula antiabuso que es el conflicto. A través de esta figura se trata de evitar que determinadas capacidades económicas queden sin gravar. En las conductas que contempla, el obligado hace tributar una capacidad económica equivalente a la que grava el tributo que se pretende eludir total o parcialmente, utilizando para ello actos o negocios en los que concurran determinadas circunstancias. En modo alguno realiza el hecho imponible, pues, en caso contrario, estaríamos en presencia de una infracción tributaria.

E. ESPECIAL REFERENCIA AL PROCEDIMIENTO INSPECTOR

- A. Planteamiento
- B. Previsiones del Código

A. Planteamiento

Tal y como se reconoce en el CBPT es en el procedimiento inspector donde la LGT requiere más avances en la relación cooperativa. Las recientes modificaciones de la LGT han descompensado el equilibrio que presenta la relación jurídico-tributaria incrementando la litigiosidad tendente a encontrar en vía de revisión soluciones cuya sede natural y ordinaria es el propio procedimiento.

La relación cooperativa en este ámbito en modo alguno compromete el objetivo de lucha contra el fraude. Por el contrario, presenta un efecto de incentivo positivo en cuanto a la identificación de los distintos obligados con el Sistema tributario y con el grado de confianza y transparencia que le otorgan a sus Administraciones.

El CBPT propone para los obligados tributarios que accedan a la relación cooperativa, sustituir el actual modelo de procedimiento inquisitivo por otro preventivo y de discusión jurídica. Para ello es necesario que sean absolutamente transparentes y se implanten sistemas eficaces de gestión del tributario.

Las inspecciones a posteriori pueden sustituirse por una monitorización de los obligados atendiendo a su perfil de riesgo, lo que permitiría a la Administración liberar recursos para realizar actuaciones preventivas que, basadas en el conocimiento de los hechos, se centren en la discusión jurídica, ofreciendo su parecer sobre el tratamiento tributario procedente.

Es necesario introducir mecanismos alternativos de resolución de conflictos en vía de inspección, pensados para aquellos supuestos en los que no sea posible conciliar posturas y llegar a acuerdos. Son un ejemplo las iniciativas ya existentes en Derecho comparado que prevén la intervención de un órgano distinto del actuante cuando así los solicite el obligado tributario y siempre que se plantee un problema de interpretación jurídica.

B. Previsiones del Código

La AEAT y las organizaciones han de utilizar todas las posibilidades que ofrece el carácter contradictorio del procedimiento inspector, potenciando el acuerdo en todas las fases procedimentales en que sea factible y asumiendo las siguientes prácticas:

- a) Difusión por la AEAT de los criterios que aplica en sus procedimientos de control, en tanto sean susceptibles de ser aplicados con carácter general y articulación de un sistema de aviso a las organizaciones adheridas al CBPT.
- b) Aplicación por la AEAT, en sus actuaciones de comprobación, de los criterios administrativos y jurisprudenciales recogidos en el canal de comunicación

previsto en el CBPT (sitio web seguro).

- c) Establecimiento, por parte de la AEAT y de las organizaciones adheridas al CBPT, de un formato estandarizado para la aportación de la documentación en los procedimientos de aplicación de los tributos.
- d) Al inicio del procedimiento inspector, la organización:
 - Pone de manifiesto, ante la AEAT, el mantenimiento de los compromisos que conlleva su adhesión al contenido del CBPT; y
 - Facilita un mejor conocimiento por parte de la Inspección del funcionamiento de su negocio presentando, en la forma que considere más conveniente, una descripción de su actividad con especial mención de la incidencia de los aspectos fiscales.
- e) Facilitando, en el curso del procedimiento, la información y documentación solicitada por la AEAT de forma rápida y completa en los términos acordados, utilizando preferentemente medios electrónicos cuando ello es posible.
- f) Delimitando, por la AEAT, el objeto de los requerimientos y declaraciones informativas y duración de los procedimientos de comprobación e investigación al tiempo estrictamente necesario para poder realizar una adecuada actuación de control. Se quiere reducir la carga fiscal indirecta que representa para las organizaciones el cumplimiento de determinadas obligaciones y la atención de ciertos procedimientos.
- g) Facilitando, por la AEAT, el conocimiento de los hechos susceptibles de regularización para que a lo largo de las actuaciones inspectoras se facilite el mayor intercambio de pareceres posibles y se posibilite, cuanto antes, la corrección de las actuaciones de la organización a futuro.
- h) Poniendo en conocimiento de la organización las cuestiones de hecho relevantes para la liquidación y la actividad probatoria correlativa, facilitando la adecuada discusión de las mismas durante las actuaciones inspectoras y estableciendo, en cada caso, la fórmula de comunicación más adecuada para asegurar esta circunstancia. El objetivo es favorecer la reducción de la litigiosidad.

Se considera una buena práctica de la AEAT la celebración de reuniones, previas a la puesta de manifiesto del expediente, entre los jefes de los Equipos o Unidades que hayan realizado la actuación y los responsables fiscales de la organización. Su finalidad es que en ellas se pongan de manifiesto las principales cuestiones conflictivas y potenciales contingencias tributarias que han surgido durante la tramitación del procedimiento de inspección, a los efectos de que, en evitación de posibles conflictos, la organización pueda, en su caso, aportar información adicional.

Cuando no se celebre la reunión, los responsables fiscales de la organización pueden poner de manifiesto a la AEAT cualquier información relevante en este sentido en cualquier momento previo a la puesta de manifiesto del expediente.

- i) Comunicación, por la AEAT, en el trámite de audiencia previo a las actas de inspección, de los hechos que influyan en la eventual propuesta de regularización. A petición de la organización, debe indicar los conceptos esenciales que se van a regularizar, procurando facilitar, a título orientativo,

una cuantificación provisional de la liquidación que resultaría de acuerdo con los datos disponibles en ese momento.

- j) Incorporar, en la motivación de los actos en que se base la propuesta de regularización, una valoración expresa de las alegaciones presentadas por la organización.

Para facilitar que sus alegaciones sean valoradas adecuadamente, la organización ha de informar de su presentación al órgano que tramita el procedimiento, tan pronto se presenten, indicando lugar y facilitando una copia de las mismas, preferentemente por medios electrónicos. Debe comunicar igualmente las solicitudes de ampliación del plazo para formular alegaciones, indicando el lugar de presentación.

- k) Atendiendo, de modo efectivo y en las inspecciones de grupos, las alegaciones que puedan formularse contra las diligencias levantadas a las sociedades dominadas, previas al acta consolidada.
- l) Procurando que todas las cuestiones de hecho relevantes para practicar la liquidación, así como la actividad probatoria correlativa, se conozcan y discutan adecuadamente durante las actuaciones inspectoras previas a la firma del acta o, en su caso, en las actuaciones complementarias que se acuerden al efecto.
- m) Potenciando, tanto la AEAT como las organizaciones, los acuerdos y las conformidades en el procedimiento inspector.
- n) Procurando que todas las cuestiones de hecho relevantes para instruir el expediente sancionador se conozcan y discutan adecuadamente con anterioridad a su resolución.
- o) Evitando, la AEAT, una duración excesiva del procedimiento inspector.

En definitiva, lo que se pretende aquí es reducir al mínimo los procedimientos de inspección de la AEAT a través de una relación jurídico-tributaria plena, con el propósito primordial de reducir la litigiosidad entre las partes basado en la relación cooperativa, sustituyendo de algún modo dicho procedimiento agresivo por algún otro modelo más preventivo y que lleve al diálogo jurídico. Únicamente, a través de la transparencia fiscal, será viable la implantación de un sistema de gestión tributaria eficaz.

F. OTROS COMPROMISOS PARA REFORZAR EL CUMPLIMIENTO DEL CBPT

El Anexo 2015 contempla determinados compromisos para reforzar el cumplimiento del CBPT:

- a) Difusión de las personas de la AEAT y de las organizaciones que han sido designadas como responsables del cumplimiento cooperativo y de las funciones a desempeñar por ellas.
- b) Introducción de un mecanismo de comunicación informal (sitio web seguro) entre las organizaciones y la AEAT, a través del cual se pueda canalizar toda la actividad relacionada con el CBPT.
- c) Adopción por la AEAT de acciones periódicas de comunicación interna para difundir los compromisos del CBPT.
- d) Organización por la AEAT de encuentros periódicos con las organizaciones adheridas al CBPT, especialmente con aquellas que no forman parte del FGE.
- e) Inclusión, en la Memoria Anual de Actividades de la AEAT, de un apartado dedicado a las actuaciones llevadas a cabo en el ámbito de la relación cooperativa.

El **Anexo 2015** es un documento que tiene por objeto avanzar en el desarrollo del modelo de relación cooperativa entre la AEAT y las empresas acogidas al CBPT mediante la asunción voluntaria de determinados compromisos y actitudes por ambas partes que propicien mejoras en la efectiva aplicación de los postulados y recomendaciones establecidos en el Código.

Estas acciones, de carácter voluntario, están especialmente orientadas a otorgar una mayor virtualidad y eficacia a la aplicación del Código en dos planos: el propio de la relación bilateral entre la AEAT y las empresas y; el que afecta a la valoración externa y la mejora reputacional, indudablemente asociada al mejor conocimiento por parte de la sociedad de la asunción y la aplicación de los compromisos y recomendaciones contenidas en el Código.

Estas conclusiones, que se incorporan como anexo al propio Código, se centran en los aspectos que a continuación se explicitan, derivando de los compromisos y recomendaciones previstas en el mismo.

G. SEGUIMIENTO

- A. Prácticas de seguimiento y verificación permanente.
- B. Comisión de seguimiento.

A. Prácticas de seguimiento y verificación permanente

Con la finalidad de procurar un adecuado seguimiento y verificar el cumplimiento de los compromisos contenidos en el CBPT, la AEAT y las organizaciones pueden solicitar la evaluación del cumplimiento de sus recomendaciones. La solicitud se debe formular a través de los responsables del cumplimiento cooperativo.

La evaluación se puede llevar a cabo durante el desarrollo del cualquier procedimiento de aplicación de los tributos, en la medida que pueda afectarle, preferiblemente con anterioridad a la puesta de manifiesto de un expediente administrativo o a su finalización. En ella deben participar, con carácter general, el responsable fiscal de la organización, el jefe de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero o el jefe de la Dependencia de Inspección afectada y, en su caso, el Inspector Jefe correspondiente y el jefe del Equipo o Unidad que haya estado actuando.

B. Comisión de Seguimiento

La CSCBPT, nombrada por el Pleno del FGE, está compuesta por seis miembros, nombrados anualmente y a partes iguales por la AEAT y las organizaciones participantes en el mismo. La condición de presidente recae en uno de los miembros nombrados por la AEAT y la de secretario en uno de los miembros nombrados por las organizaciones.

Los acuerdos de la CSCBPT se adoptan por consenso entre sus miembros. Constituye una finalidad primordial de la misma presentar, a la consideración del FGE, tanto las cuestiones de interpretación que considere oportunas, como la oportunidad de abordar nuevas materias, sin perjuicio de cualesquiera otras iniciativas que puedan ayudar a la materialización y puesta en práctica del CBPT.

Debe reunirse con carácter general una vez al semestre, sin perjuicio de que lo pueda hacer tantas veces como se considere necesario por la representación de la AEAT o de las organizaciones. Su actuación está guiada por los principios de transparencia, confianza mutua, buena fe y lealtad, que presiden el CBPT.

Todos los datos, informes o antecedentes de cualquier naturaleza presentados a la CSCBPT u obtenidos por la misma en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado, estando sus miembros obligados al más estricto y completo sigilo. No puede conocer sobre situaciones particulares de las organizaciones adheridas al CBPT, ni intervenir en ningún procedimiento tributario en curso.

H. CRÍTICA Y VALORACIÓN PERSONAL

Desde mi punto de vista y teniendo en cuenta la falta de conocimiento jurídico sobre el tema, diré que, a mi modo de ver el Código de Buenas Prácticas Tributarias, esté carece de seguridad jurídica por el mero hecho de que todas estas “ventajas fiscales” que la AEAT ofrece a los obligados tributarios (organizaciones), se realizan o estructuran de un modo informal, a través del Foro de Grandes Empresas (FGE), lejos de encajar en nuestra tradición jurídica. Entiendo que si la Administración actúa así es porque no termina de conseguir esa transparencia fiscal tan deseada por parte de las organizaciones.

Ahora bien, si con todo esto se consigue una verdadera y plena cooperación entre la Administración y las organizaciones que dé lugar a evitar la elusión de impuestos, a la evitación y reducción de la litigiosidad, prevenir el fraude fiscal, a conseguir un marco jurídico-tributario de garantías para los contribuyentes y, en definitiva, a que exista una relación de buena fe llena de transparencia y lealtad, pienso que estamos ante una herramienta que puede marcar un antes y un después en el ámbito tributario de forma positiva (si no lo está consiguiendo ya) en el cual se vean beneficiados, tanto la Administración como las organizaciones.

Respecto a la relación cooperativa, si lo vemos desde un prisma negativo o en contra, podemos llegar a pensar que es legítimo estar en contra si consideramos que hay unas normas que hay que cumplir y a las cuales hay que ceñirse sí o sí, teniendo en cuenta claro está, las consecuencias del incumplimiento. Por otro lado, desde un punto de vista positivo o a favor de dicha relación cooperativa, entiendo que estos textos que el Código propone son unos acuerdos de adhesión voluntaria con el fin de entender una futura y próspera relación tributaria.

En definitiva, pienso que el CBPT es una herramienta que no está explotada y tampoco bien estructurada, ya que *“cerca de dos tercios de las más de 120 compañías que cotizan en bolsa en España (el 65,6%) no han firmado no han firmado el Código de Buenas Prácticas Tributarias”*, dato que da lugar a la reflexión y a la consideración de nuevas puertas y facilidades a las organizaciones.

Bibliografía

1. Introducción:

Memento práctico, "Compliance Fiscal, Buenas Prácticas Tributarias", Ediciones Francis Lefebvre, 2019 y,

<https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/ Segmentos /Empresas y profesionales/Foro Grandes Empresas/Codigo de Buenas Practicas Tributarias/Codigo de Buenas Practicas Tributarias.shtml>

2. Código de Buenas Prácticas Tributarias:

Memento práctico, "Compliance Fiscal, Buenas Prácticas Tributarias", Ediciones Francis Lefebvre, 2019;

Gascón Catalán, J.: "la gestión de los impuestos: en busca de una Administración Tributaria eficiente", Papeles de Economía Española, núm. 139, 2014.

Juan Lozano, A. M^a y Martín Fernández, J.: "procedimiento de inspección: cuestiones útiles (antes y después de la reforma de la LGT)", Ediciones Francis Lefebvre, 2018.

Sanz Gómez, R. J.: "cumplimiento cooperativo tributario y grandes empresas en España", Crónica Tributaria, núm. 161, 2016.

- "El proyecto de Ley de transparencia, el secreto tributario y la relación cooperativa. Control sobre los acuerdos transaccionales entre la Administración tributaria y los grandes contribuyentes", Impuestos, núm. 10, 2013.

3. Crítica y valoración personal

- **Dato porcentual de empresas adheridas al Código**

https://www.eldiario.es/economia/tercios-cotizadas-espanolas-rechazan-codigo-buenas-practicas-tributarias-impulsado-hacienda_1_6734476.html