

UNIVERSIDAD MIGUEL HERNÁNDEZ DE ELCHE

FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS DE ELCHE

**DOBLE GRADO EN DERECHO Y ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN
DE EMPRESAS**

TRABAJO FIN DE GRADO

CURSO ACADÉMICO 2023/2024



**EL CUMPLIMIENTO COOPERATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA EN
ESPAÑA. ¿UN CAMBIO ESTRUCTURAL EN LA RELACIÓN JURÍDICO-
TRIBUTARIA?**

Autor: Manuel Roig Monfort

Tutora: Paula Vicente-Arche Coloma

Resumen

Uno de los grandes problemas que presenta el sistema tributario español, tanto históricamente como en la actualidad, es la gran conflictividad existente entre la Administración Tributaria y los contribuyentes. Una de las soluciones que más se ha incentivado en los últimos años es el cambio hacia un nuevo modelo de relación entre las partes. Este concepto recibe el nombre de “cumplimiento cooperativo” y trata de redireccionar la continua relación conflictiva de las partes hacia una relación basada en la confianza mutua, la buena fe y la transparencia.

El objetivo de este trabajo consiste en analizar y comprender el Cumplimiento Cooperativo en España para determinar si realmente este modelo de relación ha llegado para quedarse. Empezando por su evolución histórica hasta llegar a la posición actual, para poder observar los progresos que han surgido. A continuación, mediante el análisis de las principales manifestaciones de este nuevo modelo en España, los Códigos de Buenas Prácticas Tributarias y una referencia a la norma UNE 19602, observaremos cuales son los objetivos y beneficios de estas manifestaciones para ambas partes y si se cumplen en la realidad.

Por último, teniendo en cuenta el análisis previo, concluiremos sobre si los avances producidos son suficientes para que haya un verdadero cambio en la relación jurídico-tributaria, o si, por el contrario, se deben dar otros pasos más firmes y decididos para conseguir ese cambio estructural en las relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes.

Palabras Clave: Cumplimiento Cooperativo, Cambio Estructural, Relaciones Tributarias.

Abstract

One of the biggest problems of the Spanish tax system, both historically and currently, is the great conflict between the Tax Administration and taxpayers. One of the solutions that has been most encouraged in recent years is the change towards a new model of relationship between the parts. This concept is called “Cooperative Compliance” and tries to redirect the continuous conflictive relationship between the parts towards a relationship based on mutual trust, good faith and transparency.

The aim of this project is to analyze and understand Cooperative Compliance in Spain in order to determine whether this relationship model is really here to stay. Starting with its historical evolution until reaching the current position, in order to observe the progress that has been made. Then, by analyzing the main manifestations of this new model in Spain, the Codes of Good Tax Practices and a reference to the UNE 19602 rule, we will observe which are the objectives and benefits of these manifestations for both parts and if they are accomplished in reality.

Finally, considering the previous analysis, we will conclude on whether the steps taken are enough to bring about a real change in tax relations, or whether, on the contrary, other more decisive and firm steps must be taken to achieve this structural change in the relations between the Tax Administration and the taxpayers.

Key Words: Cooperative Compliance, Structural Change, Tax Relations.

ÍNDICE

RESUMEN/ABSTRACT

<u>ABREVIATURAS</u>	5
<u>1) INTRODUCCIÓN</u>	6
<u>2. EL CUMPLIMIENTO COOPERATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA EN ESPAÑA</u>	8
2.A) ORIGEN Y EVOLUCIÓN HISTÓRICA. _____	8
2.B) CONCEPTO, PRINCIPIOS Y BENEFICIOS ESPERADOS. _____	9
2.C) ACTUALIDAD DEL CUMPLIMIENTO COOPERATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA. ____	14
<u>3. MANIFESTACIONES DEL CUMPLIMIENTO COOPERATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA EN ESPAÑA</u>	16
3.A) LOS FOROS DE DISCUSIÓN O COLABORACIÓN _____	17
3.B) CÓDIGOS DE BUENAS PRÁCTICAS TRIBUTARIOS _____	22
3.C) LA NORMA UNE 19602 Y EL COMPLIANCE TRIBUTARIO _____	38
<u>4. EVALUACIÓN DE LA EFECTIVA IMPLEMENTACIÓN DEL CUMPLIMIENTO COOPERATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA EN ESPAÑA</u>	42
4.A) LOS COSTES Y BENEFICIOS PARA LAS PARTES. _____	42
4.B) ¿CAMBIO CULTURAL EN LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA? _____	53
4.C) POSIBLES PERSPECTIVAS FUTURAS DEL CUMPLIMIENTO COOPERATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA EN ESPAÑA. _____	57
<u>5. CONCLUSIONES</u>	60
<u>6. BIBLIOGRAFÍA</u>	62

ABREVIATURAS

AEAT→ Agencia Estatal de Administración Tributaria

AEDAF→Asociación Española de Asesores Fiscales

CBPAC→Código de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios

CBPEP→Código de Buenas Prácticas de Empresas, Instituciones y Entidades Públicas

CBPP→Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios

CBPT→Código de Buenas Prácticas Tributarias

CP→Código Penal

FAT→Foro sobre Administración Tributaria (Forum on Tax Administration)

FGE→Foro de Grandes Empresas

IVA →Impuesto sobre el Valor Añadido

LGT→Ley General Tributaria

OCDE→Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

TFG→Trabajo Fin de Grado

1) INTRODUCCIÓN

El cumplimiento cooperativo en materia tributaria surge a principios de este siglo con el objetivo de poner fin a la “tradicional” relación de confrontación continua entre la Administración Tributaria y el contribuyente y dar paso a un nuevo marco basado en la colaboración, la confianza mutua y la transparencia. Y es que, ante los claros efectos negativos que conlleva un sistema tributario basado en la confrontación, este nuevo marco genera ventajas para ambas partes, haciendo que su efectiva implementación sea uno de los objetivos a seguir para cualquier ordenamiento tributario que quiera encaminarse a una mayor efectividad y seguridad jurídica.

En España se inicia este proceso con la colaboración entre la AEAT y algunas grandes empresas, creando el “Foro de Grandes Empresas”¹ y el CBPT² elaborado por el propio Foro. Este modelo ha ido evolucionando, ampliándose a nuevos sujetos, como autónomos y PYMES, así como otras manifestaciones que contribuyen a este cumplimiento cooperativo en materia tributaria. Sin embargo, la aplicación efectiva de este modelo “implica un auténtico cambio de cultura en el cumplimiento tributario”³ planteando nuevos retos y continuas mejoras para que este cambio de cultura sea estructural y sostenible en el tiempo.

A la vista de lo anterior, se plantea este TFG, con el objetivo de analizar el cumplimiento cooperativo en materia tributaria en un sentido amplio, desde su origen

¹ Foro en la web de la AEAT: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas.html>. Última consulta: junio 2024

² CBPT en la web de la AEAT : <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias.html> Última consulta: junio 2024

³ COLLADO YURRITA, Miguel Ángel: “Prólogo”. En VV.AA., GÓMEZ REQUENA, José Angel (coord.): *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la administración tributaria y los contribuyentes*, 1ª ed., Aranzadi, Pamplona, 2021, pág. 26.

hasta sus retos más importantes, pasando por las experiencias más relevantes en el ordenamiento tributario español, para así poder manifestar si este modelo de relación va a tener una implementación efectiva y sostenida.

Para conseguir el objetivo principal de este Trabajo es muy importante observar la actualidad de la doctrina y la jurisprudencia, ya que realmente la manifestación del cumplimiento cooperativo en materia tributaria en el derecho positivo no ha sido importante hasta el momento. La doctrina tiene un papel fundamental en el desarrollo del cumplimiento cooperativo en materia tributaria en España, desde el inicio han destacado la importancia de la colaboración activa entre todos los sujetos del ordenamiento tributario. La doctrina mediante estudios, así como su colaboración con la AEAT y la participación internacional, ayuda a contextualizar la cuestión, poniendo de manifiesto los resultados de su aplicación, así como las mejoras y los retos que deben superarse para que el modelo sea eficaz y perdure.

En cuanto a la jurisprudencia, se ha reconocido la importancia de este nuevo marco y su validez para girar las relaciones entre Administración y contribuyentes a un plano más beneficioso. Sin embargo, su actuación es incipiente y aumentará conforme lleguen más manifestaciones del cumplimiento cooperativo en materia tributaria en España. A medida que este modelo avance, supondrá una mejora y adaptabilidad mayor por parte de la doctrina y la jurisprudencia, ya que surgirán nuevos desafíos y manifestaciones del cumplimiento cooperativo en materia tributaria.

Para alcanzar el objetivo planteado, la metodología seguida es la de un análisis de las fuentes jurídicas relacionadas con la materia. Artículos jurídicos, consulta de manuales, consulta de páginas web de sitios oficiales, normativa, etc. Cabe mencionar que las fuentes consultadas por medios telemáticos se realizan a partir de bases de datos, búsquedas en internet y bibliotecas digitales jurídicas. Aunque la mayoría de información se ha recopilado por medios telemáticos, también se ha utilizado el método presencial. Obtenida la información de las fuentes jurídicas mencionadas, se realizará un análisis crítico que permitirá desarrollar en el Trabajo las ideas principales y las conclusiones alcanzadas.

2. EL CUMPLIMIENTO COOPERATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA EN ESPAÑA

2. a) Origen y evolución histórica.

Como ya hemos introducido, la alta conflictividad entre la Administración Tributaria y los contribuyentes es uno de los grandes problemas históricos en el ámbito tributario. Es por eso por lo que surge la necesidad de cambiar el rumbo en estas relaciones. Con este contexto, es promovido a principios de este siglo un debate internacional por parte del FAT⁴ de la OCDE ante las preocupaciones sobre la aplicación de los sistemas tributarios y de la creciente problemática del incumplimiento fiscal en el ámbito internacional. Es fruto de este debate, en el que participaron directores y subdirectores de las Administraciones Tributarias de 35 economías nacionales, la Declaración Final de Seúl (2006)⁵, donde se exponen y se discuten las preocupaciones nombradas. A raíz de la Declaración Final de Seúl, el FAT publicó en 2008 “Un estudio sobre el papel de los intermediarios fiscales” (a partir de ahora el Estudio de 2008) donde se estableció el concepto de “relación cooperativa”, que destaca la importancia de aumentar el dialogo de información y la transparencia entre grandes empresas y las administraciones tributarias, destacando el papel fundamental de los intermediarios fiscales en estas relaciones. La declaración de las conclusiones alcanzadas en este estudio es el conocido “Comunicado de Ciudad de Cabo” (2008).⁶

⁴ El Foro se creó en 2002 con el fin de promocionar la cooperación entre Administraciones Tributarias y de desarrollar buenas prácticas en la administración tributaria. Declaración Final de Seúl, 2006.

Se encuentra: https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Tema/Empresas/ForoGrandesEmpresas/Documentacion/OCDE_Seul_2006_es_es.pdf

⁵ Su versión en español se encuentra en: https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Tema/Empresas/ForoGrandesEmpresas/Documentacion/OCDE_Seul_2006_es_es.pdf

⁶ Su Versión en español se encuentra en: https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Tema/Empresas/ForoGrandesEmpresas/Documentacion/OCDE_Ciudad_del_Cabo_2008_es_es.pdf

Por tanto, ya desde principios de siglo se viene haciendo referencia a una necesidad de mejorar la cooperación entre contribuyentes⁷ y administraciones tributarias, para crear una relación basada en la confianza y la transparencia, dejando de lado la continua tensión y conflictividad tradicionalmente existente.

A pesar de que las conclusiones e ideas alcanzadas en estas manifestaciones se ratificarán con el tiempo, la propia OCDE en el año 2013 publicará “La relación cooperativa: Un marco de referencia, De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo”⁸, un estudio sobre las principales actualizaciones que en esos años se observaron en las relaciones internacionales, entre grandes empresas y las administraciones tributarias de los países que empezaron a optar por la cooperación. Donde se dará paso a utilizarse el concepto “cumplimiento cooperativo”, dejando claro que el objetivo último de este modelo de relación es mejorar el cumplimiento. Haciendo hincapié en perfilar el concepto y aclarar el marco al que se quiere llegar y al cual nos iremos acercando posteriormente en este Trabajo.

2.b) Concepto, principios y beneficios esperados.

Como hemos observado, tanto el concepto de relación cooperativa como el de cumplimiento cooperativo surge a partir de los mismos principios y de las mismas preocupaciones, siendo las dos formas de utilizar la denominación del concepto aceptadas por la doctrina.⁹ Ahora analizaremos cuales son estos principios o fundamentos y los beneficios esperados. Es preciso matizar que en el origen del cumplimiento cooperativo en materia tributaria se estudian las preocupaciones y la relación de la Administración con las grandes empresas, por lo tanto, muchos principios y beneficios son estipulados en referencia a las grandes empresas. Sin embargo, se analizarán los conceptos haciendo

⁷ Cabe destacar que las primeras declaraciones nombradas se centran sobre todo en las grandes empresas y no en todo tipo de contribuyentes.

⁸ Su lectura en español se encuentra en: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/la-relacion-cooperativa-un-marco-de-referencia_9789264207547-es#page15

⁹ Hace una breve mención sobre esta dualidad conceptual SANZ GOMEZ, Rafael. “En Cumplimiento cooperativo: un diálogo”, Revista Argumentum 16, 2015, págs. 417-442. Nosotros en el presente Trabajo utilizaremos el concepto de cumplimiento cooperativo.

mención a los contribuyentes, en general, ya que este nuevo sistema de relaciones, aunque empezó con las grandes empresas, se pretende que su implantación surja efecto en la totalidad de los contribuyentes.

Principales principios y características del cumplimiento cooperativo en materia tributaria:¹⁰

- **Confianza mutua, transparencia y colaboración de buena fe.** Está claro que sin estos pilares no se entiende el modelo de cumplimiento cooperativo y es que la principal función de este modelo es facilitar la comunicación de información de una forma bidireccional. Si alguna de las partes no tiene confianza, no es transparente y actúa de mala fe, esta comunicación será totalmente ineficaz.

- **Voluntariedad.** Si se quiere dejar atrás el modelo de relación basado en la coacción como medio principal para la tributación, la voluntariedad de adoptar medidas para la correcta comunicación entre partes es fundamental.

- **Prevención y resolución de conflictos.** La efectiva cooperación entre Administración y contribuyentes no exime de que surjan conflictos, pero en base a este modelo y gracias a la transparencia de información se intenta una prevención de estos conflictos. Así como, si surgen conflictos la resolución de los mismos se prevé más rápida y menos costosa, al contar con información ambas partes, se conocen mejor las posturas.

- **Nueva forma de aplicación del ordenamiento.** El cumplimiento cooperativo en materia tributaria no necesita o implica una modificación del ordenamiento jurídico del país en el que se quiere aplicar.¹¹ Pueden darse situaciones en las que se reconozcan positivamente ciertas obligaciones en aras de una mayor

¹⁰ Para la elaboración de la siguiente lista se han tenido en cuenta principalmente las ideas del Estudio de la OCDE “La relación cooperativa: Un marco de referencia, De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo”, del año 2013, y las ideas de CASTRO DE LUNA, Manuel José en: “*Hacia un nuevo modelo de relación con la Administración Tributaria: de la reducción de la conflictividad y la mejora de la justicia tributaria a la relación cooperativa*”, 2020, págs. 146 y ss.

¹¹ SANZ GOMEZ, Rafael, “Cumplimiento cooperativo y código de buenas prácticas tributarias: la experiencia española “En VV.AA., GÓMEZ REQUENA, José Angel (coord.): *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la administración tributaria y los contribuyentes*, 1ª ed., Aranzadi, Pamplona, 2021, pág. 84. También, el propio autor hace referencia a la OCDE donde destaca este principio.

trasparencia, sobre todo por parte de grandes empresas, sin embargo, el cumplimiento cooperativo es en realidad una forma nueva de aplicar el ordenamiento ya existente. La propia creación de algún tipo de acuerdo entre partes suele ser la forma común de manifestar la voluntad de cooperar.

- **Beneficios reales.** Es evidente que, para que este modelo tenga plena eficacia y perdure en el tiempo, debe otorgar beneficios reales a quienes participan en el mismo. Sobre todo, los contribuyentes, ya que son quienes se comprometen a una apertura y exposición mayor, para la obtención de una mayor seguridad jurídica, así como otros beneficios que veremos a continuación. Por tanto, si los contribuyentes se comprometen a participar en una colaboración activa debe de garantizarse un beneficio esperado y que no suponga una ventaja para que la administración utilice la información revelada para un mayor control sobre el contribuyente.

Estos son solo algunos de los principios del cumplimiento cooperativo en materia tributaria, los cuales están presentes en la mayoría de las experiencias generadas por este modelo y, por tanto, deben entenderse como unos pilares básicos y no como su totalidad¹², ya que pueden darse más características que marquen la relación entre partes, sin embargo, estos son los principios fundamentales para su efectividad.

A continuación, nos centraremos en observar los beneficios esperados por las partes que se comprometen a participar y a actuar conforme a estos principios. Utilizaremos como referencia los beneficios esperados que se nombran en el estudio de la OCDE del año 2013¹³ y algunos apuntes de la doctrina, para observar estos beneficios en los inicios de la implantación del cumplimiento cooperativo en materia tributaria y más adelante, en la evaluación, analizar si estos beneficios han sido reales y efectivamente conseguidos.

¹² OCDE: “La relación cooperativa: Un marco de referencia, De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo” se encuentra en: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/la-relacion-cooperativa-un-marco-de-referencia_9789264207547-es#page34 ,2013, págs. 34 y ss., donde hace referencia a notas comunes del cumplimiento cooperativo.

¹³ Ibid. págs. 38 y ss.

Principales beneficios esperados por los contribuyentes:

- **Mejora de la reputación:** cumplir con las obligaciones tributarias y hacerlo con una actitud transparente y con buena fe, ayuda a mejorar la reputación de la empresa para con los grupos de interés (*stakeholders*)
- **Mayor seguridad jurídica:** si los contribuyentes se comprometen a transmitir información relevante, a cambio querrán tener cierta seguridad en que la información que transmite la Administración no cambiará. Por ejemplo, asegurar que un importe fiscal que debe satisfacer la empresa no cambiará en el futuro y se atenderá a los criterios previamente comunicados por parte de la Administración.
- **Certeza temprana¹⁴:** la transmisión de información por parte de la Administración debe realizarse de una forma continuada y en tiempo real, lo que permitirá una resolución de problemas más rápida y una adaptación a los tiempos empresariales. Evitando dilataciones en el tiempo que conlleven litigios innecesarios.
- **Reducción en los costes tributarios:** derivado sobre todo por la reducción de los litigios debido a la seguridad jurídica que obtienen ambas partes, así como por la reducción en el tiempo de resolución de litigios y conflictos.
- **Menor cantidad de litigios** o más reducidos en tiempo y costes; resultado de los puntos anteriores.
- **Menor control sobre sus declaraciones:** al estipular una relación de transparencia y buena fe, se debe confiar en que las declaraciones presentadas por contribuyentes adheridos al cumplimiento cooperativo son verídicas y completas, por lo que se requerirá un control menos exigente o sin dilatarse excesivamente en el tiempo.

Principales beneficios esperados para la Administración Tributaria:

- **Entender el mundo empresarial:** la transmisión continua de información, a priori verídica, por parte de las empresas, conllevará a un entendimiento más profundo

¹⁴ *Ibidem*.

y cercano de la realidad empresarial, que permitirá comprender y predecir ciertas conductas, presentes y futuras, y adaptarse a ellas.

- **Mejor asignación de recursos:** al conocer a los contribuyentes con riesgos fiscales más altos o bajos, las administraciones podrán centrarse en los contribuyentes interesados (segmentación de contribuyentes). Esta asignación de recursos más eficiente se espera que genere una mayor recaudación, al poder destinar recursos en los contribuyentes con mayor riesgo, así como la reducción de litigios.

- **Certeza inmediata:** como para los contribuyentes, esta forma de relacionarse, continua y en tiempo real, permite una resolución con mayor celeridad de los conflictos y evita litigios innecesarios. Además, genera una certeza mayor a la hora de realizar la previsión de la recaudación fiscal.

- **Mejora de la legitimidad del sistema tributario:** todos los contribuyentes y agentes del ordenamiento tributario son conscientes de que la administración va a optar por este nuevo modelo de relaciones cooperativas y transparentes, lo que, en general, puede aportar una percepción de mayor legitimidad en el sistema tributario, es algo similar a la mejora reputacional para las empresas.

Por otro lado, como podemos observar, ambas partes comparten beneficios y es que esta relación de cooperación no se entendería sin la generación recíproca de beneficios ni sin la asunción de compromisos mutuos. En general, tanto la Administración como los contribuyentes, a cambio de la transmisión, en muchas ocasiones con antelación, de información relevante consiguen una mayor seguridad jurídica, un mayor conocimiento de la posición de la otra parte y una mejora reputacional, que hace que se reduzca la conflictividad y por tanto se genere una mayor reducción de costes, que permite una mayor eficiencia en la utilización de los recursos.

En conclusión, se puede definir el cumplimiento cooperativo en materia tributaria como la relación cooperativa entre la Administración y los contribuyentes basada en la buena fe, la confianza mutua y la transparencia, que de un modo voluntario deciden cooperar y transmitirse información relevante para así reducir la conflictividad y facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

2.c) Actualidad del cumplimiento cooperativo en materia tributaria.

El cumplimiento cooperativo en materia tributaria sigue siendo un modelo en desarrollo, pues, su implementación es relativamente nueva y debe asentarse en los ordenamientos internacionales. España ha ido de la mano de las líneas de actuación internacionales, efectuando varias manifestaciones y medidas tendentes a dejar de lado la relación conflictiva en el sistema jurídico-tributario español, prueba de ello son la creación del FGE en 2009 y el CBPT 2010. Sin embargo, el cumplimiento cooperativo, por su propia naturaleza, tiene un carácter dinámico que ayudará al posterior desarrollo de este modelo de relación, es por eso por lo que es preciso mejorar las medidas ya implantadas y crear otros instrumentos que ayuden a expandir las ventajas ofrecidas por el cumplimiento cooperativo.

El desarrollo del cumplimiento cooperativo en materia tributaria en España se viene realizando de la mano de los Foros de discusión y de los Códigos de Buenas Prácticas, siendo los canales más relevantes para la transmisión de información, puesta en común de criterios y discusión de problemas o cuestiones relevantes en materia tributaria, entre la Administración tributaria y los contribuyentes. Como consecuencia del avance que estas medidas suponen para la relación jurídico-tributaria en España, se aprobarán una serie de documentos Anexos al CBPT con la finalidad de pulir y mejorar la relación de la Administración Tributaria con las grandes empresas adheridas.

Además de este avance con las grandes empresas, se conformarán otros Foros y otros Códigos en aras de expandir los beneficios de estas manifestaciones a otros contribuyentes, así surgirán el CBPAC, el CBPP y el CBPEP, que analizaremos en el curso del presente Trabajo. Asimismo, están pendientes de aprobación Códigos de Buenas Prácticas dirigidos a los trabajadores autónomos y a las empresas pymes. Esta apuesta por mejorar las relaciones entre la AEAT y el resto de los contribuyentes ayudarán a reforzar la confianza que se tiene en el cumplimiento cooperativo en materia tributaria y en el sistema tributario español en general. Sin embargo, cabe destacar que las medidas mencionadas son instrumentos de “*soft law*” y, tal y como veremos más adelante, no tienen carácter vinculante y, por tanto, no son consideradas normas jurídicas.

Solo existe una mención al cumplimiento cooperativo en materia tributaria en nuestro ordenamiento, en el artículo 92.2 de la LGT, modificado por la Ley 34/ 2015, de 21 de septiembre, en el cual se regula la colaboración social en la gestión de los tributos. Sin embargo, el cumplimiento cooperativo solo se menciona sin llegar a regular ni su concepto ni sus bases. Dejando ver que la regulación normativa del cumplimiento cooperativo en materia tributaria es un aspecto que se debe tener en cuenta para un futuro próximo, ya que dotaría de una mayor certeza y seguridad jurídica, sobre todo a los contribuyentes.

El Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2020 - 2023 recoge entre sus líneas de actuación prioritarias el fomento de la relación cooperativa, considerándola una eficaz herramienta para lograr el ensanchamiento de las bases imponibles declaradas por los contribuyentes, lo que redundará en la mejora del nivel de cumplimiento voluntario y reduce, en consecuencia, el nivel de fraude existente en nuestro país.¹⁵

Por otro lado, en el pleno del FGE celebrado el 8 de junio de 2023, D. ^a Begoña García-Rozado González, representante de Iberdrola y Colaboradora de la Secretaría Técnica del Foro, en representación de las empresas, agradece el trabajo realizado, añadiendo que ha sido un ejercicio muy instructivo. Queriendo destacar por parte de las empresas algunos aspectos de relevancia, por ejemplo:

- “Es necesario continuar con el modelo de relación cooperativa, con independencia de sus posibilidades de mejora”,
- “Es necesario algún tipo de cobertura jurídica que, por otro lado, las empresas llevan tiempo reclamando.”

¹⁵ Plan estratégico de la AEAT 2020-2023, disponible en: https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Planificacion/PlanEstrategico2020_2023/PlanEstrategico2020.pdf última consulta: junio 2024

- Por último, “la principal conclusión es que hay que llevar a cabo una reflexión profunda sobre el modelo de relación cooperativa y decidir hacia dónde seguir evolucionando.”¹⁶

Con esta declaración se puede observar que las empresas participantes en el FGE están en línea con lo expuesto anteriormente, dejando ver que se debe continuar por el modelo de relación cooperativa, pero con varios matices a mejorar. Y es que como se ha destacado, la no regulación del cumplimiento cooperativo en materia tributaria en nuestro ordenamiento puede crear reticencias por parte de algunos contribuyentes.

Para finalizar, se podría concluir que en la actualidad nos encontramos en una situación de transición, donde el modelo ya no es incipiente, pero sigue estando en desarrollo y, por tanto, se debe trasladar todo este desarrollo hacia la verdadera consolidación del cumplimiento cooperativo. Están vistas las ventajas, los inconvenientes y los errores que surgen de la aplicación hasta el momento de este modelo, está pues en manos de todos los sujetos que forman parte del sistema tributario de dar por finalizado el tradicional sistema conflictivo y consolidar el nuevo modelo de relaciones.

Para ello veremos las principales manifestaciones surgidas en España y como estas se han ido desarrollando y acercando posturas entre las partes con tal de completar la transición que acabamos de mencionar, ¿será suficiente para un cambio estructural de la cultura tributaria?

3. MANIFESTACIONES DEL CUMPLIMIENTO COOPERATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA EN ESPAÑA

En España las primeras manifestaciones del cumplimiento cooperativo en materia tributaria surgen de la mano de las tendencias marcadas por la OCDE en cuanto a principios y beneficios esperados y en cuanto a la relación que se quiere mejorar, es la de

¹⁶ AEAT, Pleno del FGE 8 de junio de 2023, disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/sesiones/vigesimosexta-sesion-8-junio-2023/acta-reunion.html> última consulta: junio 2024

las grandes empresas con la Administración Tributaria. Como consecuencia de la voluntad de transformar el marco de las relaciones tributarias en el país, surge la primera manifestación del cumplimiento cooperativo en España, el CBPT. Debido a que es la primera y principal manifestación en España en este apartado dotaremos de un mayor análisis a este código y no tanto a los códigos posteriores.

3.a) Los foros de discusión o colaboración

“El Plan de Prevención del Fraude Fiscal del año 2008 (Plan de Prevención) previó la puesta en marcha de un nuevo tipo de relación cooperativa con un número reducido de grandes empresas en dos fases”¹⁷: la primera, la creación de un foro de discusión con los grandes contribuyentes. La segunda, la posibilidad de implantar un nuevo marco donde la Administración se compromete a fijar un criterio para las empresas que voluntariamente quieran transmitir información de una forma transparente a la Administración Tributaria.

Por tanto, está claramente dando paso al cumplimiento cooperativo en materia tributaria en España, donde la consolidación de la primera fase del Plan de Prevención conlleva a que la segunda sea un avance en cuanto a la certeza generada para las empresas.¹⁸

La primera fase tiene su materialización práctica en la creación del **FGE** (o Foro) en el año 2009 (primera reunión; 10 de julio de 2009)¹⁹, el FGE se organiza en un Pleno y en varios Grupos de trabajo. El Pleno del Foro tiene como función la puesta en común de ciertas cuestiones relevantes para los participantes, así como la función de, mediante

¹⁷ AEAT, ¿Qué es el Foro de Grandes Empresas?, disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/que-foro.html> Última consulta: junio 2024

¹⁸ RIBES, RIBES, Aurora: “La relación cooperativa en España: experiencia acumulada y desafíos pendientes”. *Crónica Tributaria*, 184(3),2022, págs.143-194. <https://doi.org/10.47092/ct.22.3.5>

¹⁹AEAT, Foro de Grandes Empresas, disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas.html> Última consulta: junio 2024.

acuerdo unánime, ser el encargado de crear los Grupos de trabajo, para la consecución de un objetivo concreto, si así lo considera oportuno.

Las cuestiones relevantes que plantear serán discutidas en el Foro, formando así una línea constante de discusión y diálogo, entre la AEAT y las empresas participantes. Los principales objetivos a los que se quiere llegar, según la propia AEAT²⁰, son:

1. Mejorar la relación entre la Administración tributaria del Estado y las empresas.
2. Simplificación y favorecimiento del cumplimiento de obligaciones fiscales.
3. Estudio de cambios normativos y adaptación a los mismos.
4. Evaluación de la actuación interna de las empresas en relación con la aplicación del sistema tributario.

Con la discusión constante del Pleno es evidente que estas funciones pueden ir ampliándose y modificándose con el tiempo, y es que una de las principales características del FGE es la flexibilidad, esto permite tratar realmente las cuestiones relevantes a cada momento histórico.

Otra característica fundamental del FGE es la capacidad de creación de normas “*soft law*” mediante los acuerdos del Foro previos a un análisis de los Grupos de trabajo, estos acuerdos por su naturaleza no tienen carácter vinculante. El “*soft law*” es definido por SANZ GOMEZ 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”²¹. Es innegable que el Foro adopta acuerdos voluntarios para que los participantes cambien la conducta tributaria en aras de conseguir el fin último de la

²⁰ AEAT, Normas de funcionamiento y adenda del Foro de Grandes Empresas <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/normas-funcionamiento-adenda.html> Última consulta: junio 2024

²¹ SANZ GOMEZ, Rafael. “En Cumplimiento cooperativo: un diálogo”, ob. cit., pág. 429.

creación de este foro, la mejora de las relaciones entre Administración y empresas con tal de obtener ventajas para ambas partes.

Muchos de los acuerdos y las sesiones del Pleno tiene relevancia a la hora de mejorar la cooperación entre contribuyentes y Administración, pero hemos de destacar las medidas de “*soft law*” más importantes adoptadas a lo largo del tiempo por el FGE²²:

- El CBPT, que es la primera manifestación y la más clara del cumplimiento cooperativo en materia tributaria en España. Será analizado en el epígrafe posterior.
- Para el correcto cumplimiento del CBPT se aprobará el documento de las conclusiones relativas al desarrollo y seguimiento de la aplicación del CBPT en el año 2015²³, que contempla las situaciones en caso de incumplimiento y desarrolla algunos compromisos que se deben seguir para mejorar la relación cooperativa.
- Documento de Conclusiones para el Pleno del FGE, 16 octubre 2013,²⁴ creando un nuevo canal de información entre cada empresa de modo individual y la AEAT, este nuevo canal corresponde una nueva forma más cercana de relacionarse.
- Por último, la creación del Informe Anual de Transparencia Fiscal (Informe Transparencia), un informe que pueden presentar las empresas adheridas al CBPT. Surge de la Propuesta para el reforzamiento de las buenas prácticas de transparencia fiscal, que tiene su aprobación en la decimotercera reunión del Pleno, del 20 de diciembre de 2016.

El FGE ha tenido una gran relevancia a la hora de dar el primer paso en cuanto a mejorar las relaciones cooperativas entre contribuyentes y la Administración tributaria, marcando la base en el diálogo y la mejora continua para dejar de lado la tradición de

²² SANZ GOMEZ, Rafael, “Cumplimiento cooperativo y código de buenas prácticas tributarias: la experiencia española “En VV.AA., GÓMEZ REQUENA, José Angel (coord.): Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la administración tributaria y los contribuyentes, ob. cit. pág. 87.

²³ Undécima sesión Pleno FGE – 2 de noviembre de 2015, acta de reunión, disponible en : <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/sesiones/undecima-sesion-2-noviembre-2015/acta-reunion.html> última consulta: junio 2024.

²⁴ Aprobado en la séptima sesión del pleno FGE-29 de octubre de 2013

conflictividad. Posteriormente, se crearán varios Foros de colaboración para conseguir trasladar los principios de transparencia y confianza mutua del cumplimiento cooperativo en materia tributaria a otros agentes y contribuyentes.

En primer lugar, el Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios²⁵, que refleja el papel clave que tienen los intermediarios fiscales en el marco de una continua transmisión de información, cohesionando los intereses de los contribuyentes con los de la Administración, llegando a acercar las posturas si se actúa de forma correcta, ya que permiten al contribuyente conocer y comprender sus derechos y obligaciones fiscales. Es por eso, por lo que el 30 de marzo de 2011 se realiza la primera reunión de este Foro, cuyo objetivo final es el de establecer un marco de relaciones cooperativas entre la AEAT y los intermediarios fiscales con el fin de prevenir y luchar contra el fraude fiscal. También se trabaja por medio de Pleno y de Grupos de trabajos, para discutir los temas tributarios y fiscales más relevantes.

Para ese objetivo buscado, en el seno del Foro se crearán dos Códigos de Buenas Prácticas Tributarias en el año 2019; el CBPAC y el CBPP. Al contrario que el CBPT, el tiempo de reacción desde la creación del foro hasta la aprobación de los Códigos es mucho mayor, sin embargo, sigue manifestando la vocación expansiva del cumplimiento cooperativo en materia tributaria en España. La creación de este foro deja ver la importancia dada desde la Administración a los intermediarios fiscales, sobre todo en cuestiones de transparencia con sus clientes y en la unificación de criterios.

En segundo lugar, el 16 de febrero de 2022 se crearon dos nuevos foros de colaboración, el Foro de Pequeñas y Medianas Empresas y el Foro de Federaciones y Asociaciones de Trabajadores Autónomos. Con la creación de sendos Foros de colaboración, la AEAT deja en claro que el fomento de la relación cooperativa es un objetivo principal para la Administración y que la creación de Foros es un instrumento

²⁵ AEAT, Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios, disponible en : <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-asociaciones-colegios-profesionales-tributarios.html> Última consulta: junio 2024.

eficaz para ello.²⁶ Por tanto, estas herramientas suponen una forma de expandir el cumplimiento cooperativo en materia tributaria a nuevos contribuyentes, abriendo un canal de comunicación constante entre los participantes en dichos Foros.

Algunos de los objetivos que hay que destacar de dichos instrumentos son los siguientes:²⁷ profundización en el conocimiento mutuo entre las partes, mejora de la aplicación del sistema tributario, impulso de desarrollo de proyectos de digitalización y la elaboración de un Código de Buenas Prácticas en cada uno de los Foros. Los mencionados Códigos aún están en proceso de elaboración y aprobación, sin embargo, lo importante a resaltar es la voluntad de mejorar y desarrollar este nuevo modelo de relaciones y aplicarlo al mayor número de contribuyentes posibles.

Por último, el 20 de octubre de 2023 se creó el último Foro existente hasta la fecha, el Foro de Empresas, Instituciones y Entidades Públicas, con las mismas características de los anteriores foros, colaboración, transparencia y confianza mutua. Pero, en este caso, en la discusión continua sobre materias relevantes para las partes, toma especial importancia la aplicación del sistema tributario y del sistema aduanero.

Hay que destacar, la rapidez con la que se ha elaborado y aprobado el Código de Buenas Prácticas a raíz de este Foro, ya que con menos de ocho meses de diferencia se creaba el Foro y se aprobaba el Código de Buenas Prácticas (6 de junio de 2024).²⁸ La celeridad mostrada para la realización de este Código habla muy bien de la buena relación entre la AEAT y las Entidades Públicas adheridas y de la mejora en la cultura colaborativa. Sin embargo, también puede significar que en el resto de los Foros se muestra una relación

²⁶AEAT, disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-federaciones-asociaciones-trabajadores-autonomos/que-foro.html>
Última consulta: julio 2024

²⁷ Lista de la AEAT, Íbidem.

²⁸ Código de Buenas Prácticas Tributarias, Elaborado y aprobado por el Foro de Empresas, Instituciones y Entidades Públicas; disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-empresas-instituciones-entidades-publicas/codigo-buenas-practicas-tributarias.html> última consulta: julio de 2024

más tensa entre los participantes y, por lo tanto, aún queda mucho camino para una verdadera confianza mutua entre la Administración tributaria y los contribuyentes.

Como resumen, los foros de discusión o colaboración, sobre todo el FGE, han supuesto un gran impulso en la construcción del cumplimiento cooperativo en materia tributaria en España. Su principal función es la de establecer un marco de cooperación entre la Administración y los contribuyentes, basado en la transparencia y la confianza mutua. Su eficacia como espacio de discusión cooperativo sobre materias relevantes ha sido remarcado en varias sesiones del Pleno del FGE²⁹, por lo tanto, podríamos decir que cumple su función principal. Sin embargo, hay que destacar que existen ciertas mejoras a introducir, ya que el carácter flexible y de continua discusión de los Foros obliga a no conformarse³⁰ si se quiere realizar un verdadero cambio en la relación jurídico-tributaria. Por otro lado, la otra función mencionada por parte de los Foros es la materialización de “*soft law*”, en este sentido cobran especial importancia los Códigos de Buenas Prácticas Tributarias que analizaremos a continuación.

3.b) Códigos de Buenas Prácticas Tributarias

El concepto de un Código de Buenas Prácticas es definido por SANZ GOMEZ como: “un instrumento de *soft law* a través de cuya suscripción se fijan una serie de principios y compromisos que informarán la relación entre la Administración y la entidad privada adherente.”³¹ En la actualidad, como hemos destacado, se han dado otras

²⁹ Como remarca con algunos ejemplos, RIBES, RIBES, Aurora “La relación cooperativa en España: experiencia acumulada y desafíos pendientes”, ob. cit., pág. 152. <https://doi.org/10.47092/ct.22.3.5>

³⁰ SANZ, GOMEZ, Rafael destaca algunas críticas como la participación limitada de contribuyentes, posteriormente algunas de estas críticas han ido mejorándose, lo que refleja la continua evolución de la cuestión en, SANZ GOMEZ, Rafael. “En Cumplimiento cooperativo: un diálogo”, ob.cit., Págs.430-431.

³¹ SANZ, GOMEZ, Rafael, “Cumplimiento cooperativo y código de buenas prácticas tributarias: la experiencia española “En VV.AA., GÓMEZ REQUENA, José Angel (coord.): Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la administración tributaria y los contribuyentes, ob. cit., pág. 88.

manifestaciones de Códigos en los que las entidades adheridas no tienen por qué ser privadas, sin embargo, la definición muestra la esencia de estas herramientas.

Y es que, aunque por su naturaleza los Códigos de Buenas Prácticas no tienen carácter vinculante, al ser un instrumento de “*soft law*”, los principios invocados en ellos sí que forman parte del ordenamiento. Debido a que las partes adoptan las medidas y principios de los Códigos de forma voluntaria y con presunción de buena fe, se interpreta que estos instrumentos llevan implícitos un compromiso que puede influir en la aplicación de alguna norma.³²

Si la creación del FGE era el primer paso para la puesta en marcha de una relación cooperativa en España, el CBPT asienta el paso dado y afianza la posibilidad de que la relación cooperativa sea el nuevo marco común de las relaciones tributarias en España.

Como ya hemos visto, fue aprobado en el seno del FGE el 20 de julio de 2010 y su objetivo principal es “promover una relación recíprocamente cooperativa entre la AEAT y las empresas que lo suscriban, basada en los principios de transparencia, confianza mutua, buena fe y lealtad, lo cual aumentará la eficacia de los controles de la administración Tributaria y reducirá la inseguridad jurídica y la litigiosidad entre las partes”³³. Para conseguir ese objetivo, el CBPT articula una serie de compromisos a adoptar para ambas partes, los cuales se definen en **tres bloques de medidas**:³⁴

³² *Ibid.*, pág.89-91. Hace referencia a los efectos jurídicos de los instrumentos de “*soft law*” y del CBPT y a sus principios jurídicos más relevantes en este sentido.

³³ AEAT, CBPT (2010), disponible en : <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias.html> última consulta: junio 2024.

³⁴ *Ibidem*. La separación en bloques de medidas es la misma que utiliza el propio CBPT. Asimismo, el estudio de el CBPT en bloques de medidas viene inspirado también por: VICENTE-ARCHE COLOMA, Paula “Nuevo paradigma de las relaciones entre los obligados tributarios y la administración: el cumplimiento cooperativo en materia tributaria” En VV.AA., GÓMEZ REQUENA, José Angel (coord.): *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la administración tributaria y los contribuyentes*, ob. cit., págs. 158-161.

1. Transparencia, buena fe y cooperación con la Agencia Tributaria en la práctica fiscal empresarial.

Son medidas dirigidas a las empresas adheridas, en primer lugar, a fomentar las buenas prácticas de las empresas, que son aquellas que prevén y reducen los riesgos fiscales significativos y evitan usar estructuras de carácter opaco en materia tributaria. También deben cooperar con la AEAT en la detención y búsqueda de soluciones a las prácticas fiscales fraudulentas presentes en el mercado donde actúen.

Por último, a nivel organizativo de la empresa, el órgano de administración de la entidad deberá estar informado de las políticas fiscales con anterioridad a la formulación de las cuentas anuales y a la presentación del Impuesto sobre Sociedades y de las consecuencias fiscales en algunas operaciones sobre las que estas consecuencias puedan tener importancia.³⁵

2. Transparencia y seguridad jurídica en la aplicación e interpretación de las normas tributarias por parte de la Agencia Tributaria.

Son las medidas a las cuales se compromete la AEAT para conseguir unas buenas prácticas tributarias. Concretamente, son medidas referidas a los criterios de interpretación y aplicación. En base a los criterios, en el epígrafe 2.1 hace referencia al compromiso de la AEAT para respetar la unidad de criterio, y en el 2.2 a la publicación e información de criterios de control que puedan ser aplicados con carácter general.

En el epígrafe 2.3 hace referencia a la posibilidad de un mecanismo de consultas previas por parte de la Administración a ciertos criterios interpretativos.³⁶

³⁵ AEAT, CBPT (2010) Epígrafe 1, disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias.html> última consulta: julio 2024

³⁶En el apartado II.2 del “Documento de Conclusiones del Grupo de trabajo sobre Relación cooperativa aprobado en 2013”, La AEAT ratifica su compromiso de responder a dichas consultas y de

Por último, en el epígrafe 2.4 permite la presentación de un anexo explicativo de los criterios seguidos por la empresa junto con la declaración tributaria.

3. Reducción de la litigiosidad y evitación de conflictos.

En este caso, las medidas van destinadas a ambas partes, como bien se define en el primer apartado; “ambas partes deberán procurar minorar los conflictos derivados de la interpretación de la normativa aplicable, favoreciendo el uso de los instrumentos que, al efecto, establece el Ordenamiento Jurídico Tributario”.

En especial referencia al procedimiento inspector, nombra algunas prácticas encaminadas a la consecución de acuerdos previos a la llegada de la fase procedimental. Medidas como facilitar “lo antes posible al contribuyente el conocimiento de los hechos susceptibles de regularización, de manera que, se facilite el mayor intercambio de pareceres posible y se posibilite cuanto antes la corrección de las actuaciones de la empresa a futuro”³⁷.

El CBPT constituye un verdadero hito en el derecho tributario español pues “es la primera vez que la Administración Tributaria y las empresas acuerdan un instrumento autorregulatorio de “soft law”, que trataría de equilibrar las relaciones entre ambas partes”³⁸, avanzando en el establecimiento de un nuevo modelo de relación. Sin embargo, el propio carácter flexible y dinámico del CBPT va a conllevar el posterior desarrollo y control de las medidas originalmente adoptadas, que permitirá subsanar los déficits observados y acercar ambas partes a una verdadera seguridad jurídica y confianza mutua.

suministrar, a las empresas que se encuentren adheridas CBPT, en un plazo máximo de tres meses (orientativo), el criterio aplicable en relación con operaciones específicas importantes.

³⁷ *Ibid.* Epígrafe 2.2(1)

³⁸RIBES, RIBES, Aurora “*La relación cooperativa en España: experiencia acumulada y desafíos pendientes*”, ob. cit., pág. 153.

Con el objetivo de avanzar en el desarrollo del modelo de cumplimiento cooperativo en materia tributaria en España, el Pleno del FGE el 2 de noviembre de 2015 aprueba el documento denominado “Conclusiones relativas al desarrollo y seguimiento de la aplicación del Código de Buenas Prácticas Tributarias en el marco del modelo de relación cooperativa entre la Agencia Tributaria y las Empresas”³⁹, concretando los compromisos entre las partes y estableciendo medidas que potencien la efectiva implementación de este nuevo modelo de relaciones.⁴⁰ Se incluye como un Anexo al CBPT y se compone de tres tipos de medidas:

- Seguimiento y valoración de las conductas del cumplimiento del Código.

Para lo cual concreta una serie de conductas a seguir por parte de las empresas y por parte de la AEAT que permitan verificar el efectivo cumplimiento del Código, estableciendo mecanismos de seguimiento y evaluación permanente del correcto cumplimiento o de las causas del posible incumplimiento⁴¹. En primer lugar, por parte de las empresas, hace referencia a los riesgos fiscales y como el órgano de administración debe establecer una estrategia fiscal conocida por los directivos, así como aprobar operaciones con especial riesgo fiscal. También remarca la evidencia de que esta estrategia no debe tener carácter opaco y debe seguir soluciones si ha seguido prácticas fiscales fraudulentas. En referencia al procedimiento inspector, el Anexo dicta que al inicio de este proceso se debe manifestar la voluntad de seguir las medidas establecidas en el CBPT, así como facilitar una conveniente descripción de la incidencia y de sus aspectos fiscales más determinantes.

³⁹AEAT(2015), CBPT, Anexo. Disponible en: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias/conclusiones-pleno-2_11_2015-cbpt.html última consulta: julio 2024.

⁴⁰ VICENTE-ARCHE COLOMA, Paula “Nuevo paradigma de las relaciones entre los obligados tributarios y la administración: el cumplimiento cooperativo en materia tributaria” En VV.AA., GÓMEZ REQUENA, José Angel (coord.): *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la administración tributaria y los contribuyentes*, ob. cit., pág.160.

⁴¹ *Ibid.* Pág 161.

Por otro lado, se fija un catálogo de conductas a cumplir por parte de la AEAT. Las primeras en el ámbito del procedimiento general, procurando que se tengan en cuenta los precedentes de los criterios, tanto administrativos como jurisprudenciales, aplicados en sus actuaciones. Así como poner de manifiesto los criterios aplicados con la debida antelación y responder rápidamente para adaptarse a las necesidades del ritmo empresarial⁴².

Las segundas medidas son en el ámbito de procedimiento inspector, destacando algunas de ellas como; delimitar al máximo el objeto de los requerimientos formulados en dicho procedimiento, facilitando los hechos susceptibles lo antes posible, la puesta en conocimiento de las cuestiones de hecho relevantes para la liquidación y la actividad probatoria correlativa, estableciendo la mejor comunicación posible con la empresa y la motivación de los actos de valoración expresa de las alegaciones del contribuyente⁴³.

A continuación, se establecen una serie de procedimientos para el correcto cumplimiento del Código y para su posible incumplimiento. Concretamente, se podrá solicitar la evaluación del cumplimiento de las recomendaciones, así como dejar constancia de la valoración del cumplimiento de las medidas del CBPT. En cuanto a la inobservancia, primero se realizará un análisis y discusión por representantes de ambas partes, si la inobservancia prosigue se procederá a informar al órgano que corresponda en cada situación⁴⁴.

- Reforzamiento de las buenas prácticas de transparencia fiscal empresarial

Donde se desarrollarán algunos conceptos para facilitar la correcta transmisión de información por parte de las empresas adheridas, destacando algunas medidas como: el suministro de información relativa a la presencia en paraísos fiscales, esquemas de

⁴² AEAT, Anexo CBPT. Epígrafe 1.A.2.1 disponible en : https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias/conclusiones-pleno-2_11_2015-cbpt.html última consulta: julio 2024

⁴³ Íbidem (Epígrafe 1.A.2.2)

⁴⁴ Íbidem. Epígrafe 1.C.

tributación de grupos y su estrategia fiscal, explicación de las operaciones societarias más significativas y la mención del cumplimiento fiscal en el informe de la entidad⁴⁵.

- Otros compromisos que reforzarán el cumplimiento del Código

La mayoría de ellos por parte de la AEAT, como: la difusión de criterios en procedimientos de control, adopción de acciones periódicas de comunicación interna para difundir los compromisos, encuentros periódicos con las empresas adheridas, introducción de mecanismos de información informal (sitio web seguro) ...⁴⁶

Con todo ello, el documento de las “Conclusiones” supone un desarrollo mayor de la relación cooperativa, permitiendo un seguimiento y control de las medidas adoptadas en el CBPT. Sin embargo, el avance del cumplimiento cooperativo en materia tributaria seguirá de la mano de posteriores Anexos al CBPT, en línea a esta evolución el 28 de octubre de 2016 se aprueba la “Propuesta para el reforzamiento de las buenas prácticas de transparencia fiscal empresarial de las empresas adheridas al CBPT” que se concreta en la presentación de aquellas empresas que voluntariamente quieran, del Informe Anual de Transparencia Fiscal (Informe de Transparencia o Informe). Se trata de un Informe anual donde las empresas recogen y explican información relativa a materias fiscales relevantes, para que la AEAT pueda tener un conocimiento mayor y temprano de la gestión de riesgos fiscales y de la política a aplicar por parte de las empresas que lo presenten.

En el mencionado Anexo se añade un modelo base del Informe de transparencia, con los contenidos mínimos que deben incluirse, si bien las empresas pueden añadir cualquier explicación extra que consideren relevante. Los contenidos que integran este Informe modelo⁴⁷ son los siguientes:

⁴⁵ Íbidem. Epígrafe 2.

⁴⁶ Íbidem Epígrafe 3.

⁴⁷ AEAT, CBPT (2016) Propuesta para el reforzamiento de las buenas practicas de transparencia fiscal empresarial, “Orientaciones sobre la estructura y contenido del modelo” disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes->

1. **Datos Identificativos:** Fecha, CIF, Denominación social y domicilio social

2. **Declaración del emisor:** Donde la empresa declara aportar voluntariamente el Informe, así como expresa los motivos que le han llevado a presentar dicha información.

3. **Estructura y actividad internacional del grupo:** explicación y descripción de las principales líneas de negocio del grupo, así como su ubicación.

4. **Presencia en paraísos fiscales:** indicar las actividades que desarrolla, así como las funciones, riesgos y dimensiones de estas actividades, con tal de analizar y justificar tales actividades en los paraísos fiscales.

5. **Tributación internacional y aduanera:** se compone de varios subapartados.

5.1 **Financiación:** Descripción de los aspectos principales de la estructura financiera del grupo que obtienen financiación ajena al grupo, descripción de la política en utilización de instrumentos financieros derivados y la política en reparto de dividendos (intra y extragrupo).

5.2 **Gestión de la propiedad industrial e intelectual:** Descripción de los principales intangibles del grupo o acuerdos para la adquisición de intangibles y la localización de los centros I+D con los que se cuentan.

5.3 **Servicios intragrupo:** descripción de los servicios prestados por entidades del grupo u otras, de servicios “bajo demanda” y de “bajo valor añadido”. La descripción de la forma de retribuir y remunerar estas operaciones intragrupo.

5.4 **Operaciones de comercio exterior de bienes y servicios:** la descripción de, tanto la importación como la exportación.

5.5 **Grado de congruencia con los principios y acciones BEPS** ⁴⁸: se expondrá la información acerca de actos que puedan dar lugar a dobles deducciones de

[empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias/propuesta-reforzamiento-bp-transparencia-fiscal.html](https://www.biblioteca.fiscalia.es/empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias/propuesta-reforzamiento-bp-transparencia-fiscal.html)
última consulta: julio 2024

⁴⁸ Las acciones BEPS son promovidas por la OCDE a partir del año 2013 y atiende a varias acciones y estándares internacionales para intentar solucionar los problemas que van surgiendo en la fiscalidad internacional. Inicialmente estaba compuesto de 13 informes los cuales han ido analizándose por parte de la propia OCDE y los principales agentes internacionales para mejorar las políticas de transparencia

gasto, doble aprovechamiento de beneficios y pérdidas fiscales y la utilización de entidades o instrumentos híbridos. Con la debida explicación de estas actuaciones y su congruencia con los principios y acciones BEPS. Además de informar y explicar si se ha obtenido algún acuerdo administrativo que haya beneficiado a la empresa, como: Apas, acuerdos de regímenes fiscales preferenciales, acuerdos que incluyan ajuste a la baja de beneficios...

6. Cambios significativos en estructuras *holding* y *subholding*: Los cambios pueden ser tanto tributarios como organizativos o incluso productivos, ya que, a largo plazo pueden afectar a la recaudación de la empresa y, por tanto, estos cambios no tributarios pueden llegar a tener importancia tributaria.

7. Operaciones societarias más significativas: explicación de esas operaciones, incluyendo sucursales y establecimientos permanentes y operaciones de adquisición o transmisión de negocios intra y extragrupo.

8. Estrategia fiscal del grupo aprobada por los órganos de gobierno (529 ter. del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital): en este sentido ya tienen obligación legal, pero igualmente para que se aprecie la voluntad de cooperar deberá incluir el marco de control fiscal en el Informe.

9. Catálogo de operaciones fiscales sometidas al consejo de administración: en el mismo sentido que el punto anterior, destacando en este caso la supervisión periódica de las medidas de control.

10. Instrucciones en materia de prevención de operaciones ilícitas: explicación de si dispone de instrucciones internas en materia de prevención de operaciones ilícitas, de blanqueo o de alzamiento de bienes y quién es el responsable.

11. Otras cuestiones: principales litigios fiscales existentes, consultas tributarias presentadas por la entidad en el ejercicio...

Estos contenidos son mínimos y se encuentran en la página web de la AEAT⁴⁹.

Los beneficios para la Administración son claros, pues la información que presentan las empresas es de suma importancia fiscal, permitiendo a la administración conocer las posiciones fiscales de quienes presenten el informe, así pues, puede optimizar su análisis de riesgos fiscales y concentrar los recursos en los contribuyentes con un perfil de alto riesgo fiscal.⁵⁰

Por parte de las empresas, está clara la mejora reputacional que supone presentar y luego publicitar el Informe, no obstante, no sería una verdadera muestra de relación cooperativa si solo obtuviera dicho beneficio, sino que debe haber un compromiso de transparencia y transmisión de información por parte de la Administración, es por eso por lo que se prevé para las empresas que “a cambio de transparencia, recibirán una valoración temprana de la Inspección sobre determinados aspectos a los que se refiere el Informe, consiguiendo con ello también la reducción de la litigiosidad sobre esos mismos aspectos de su tributación”⁵¹, aportando para las empresas certeza y confianza en la Administración, además de una reducción de costes, ya que conocen una valoración temprana de la Inspección, que a su vez, lleva a una menor conflictividad pues se conocen las posiciones de ambas partes desde un momento temprano.

No obstante, estos beneficios son teóricos y parece ser que las empresas no perciben que los beneficios obtenidos sean iguales en ambos lados, siendo los beneficios de la AEAT mayores. Esto lo podemos observar con el número de empresas que formando parte del CBPT no han presentado el Informe, según datos de la AEAT:⁵²

Ejercicio	2020	2021	2022	2023	2024⁵³
------------------	-------------	-------------	-------------	-------------	--------------------------

⁴⁹AEAT, CBPT, “Orientaciones sobre la estructura y contenido del modelo” disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias/propuesta-reforzamiento-bp-transparencia-fiscal.html> última consulta: julio 2024

⁵³ Íbidem. Adhesiones al CBPT, actualizado a 12 de abril de 2024.

Empresas adheridas al CBPT	151	158	177	194	202
Empresas presentadoras del Informe de Transparencia	36	39	35	-	-

Tabla 1: Numero de empresas presentadoras del Informe con relación a las adheridas al CBPT. Fuente: Elaboración propia

Antes de analizar la evolución, cabe destacar que los números correspondientes a empresas presentadoras son las empresas que han realizado el informe de ese año, no tiene por qué haberlo presentado ese año, de hecho, hay actualizaciones de informes presentados del ejercicio 2021 en el propio año 2024. Esta distinción puede ayudarnos a entender por qué ha bajado el número de informes presentados en el ejercicio 2022 y es que algunas empresas, como AENOR o UNE, no han presentado aún sus informes y atendiendo a su presentación en años anteriores se espera su presentación, así como la adhesión de AENA al Código de Entidades públicas, pueden ayudar a entender y clarificar los datos mostrados. No hay todavía datos del ejercicio 2023⁵⁴.

⁵¹ AEAT, Propuesta para el reforzamiento de las buenas prácticas de transparencia fiscal empresarial, Epígrafe V, disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias/propuesta-reforzamiento-bp-transparencia-fiscal.html> última consulta: julio 2024

⁵² AEAT. adhesiones al CBPT disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias/adhesiones-codigo-buenas-practicas-tributarias.html> y AEAT, informes anuales de transparencia presentados disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias/entidades-presentadoras-it.html> última fecha de consulta: julio de 2024.

⁵³ Íbidem. Adhesiones al CBPT, actualizado a 12 de abril de 2024.

⁵⁴ Íbidem. Y también se han extraído algunos datos de: REVERT FRANCÉS, María” *Prácticas de transparencia fiscal empresarial: un estudio de las empresas adheridas al código de buenas prácticas tributarias*”, Escola Politècnica Superior D’Alcoi, U.P.V. ,2023, págs. 22 y ss. <http://hdl.handle.net/10251/198850>

Informes de Transparencia

Entidades presentadoras del informe de transparencia ejercicio 2022 (listado actualizado a 31 de enero de 2024)	▼
Entidades presentadoras del informe de transparencia ejercicio 2021 (listado actualizado a 18 de enero de 2024)	▼
Entidades presentadoras del informe de transparencia ejercicio 2020 (listado actualizado a 19 de octubre de 2022)	▼

Ilustración 1: Listado Actualizado de entidades presentadoras del informe de transparencia. Fuente: AEAT

Como hemos destacado previamente, el listado de las empresas presentadoras se actualizó 2 veces en 2024. Igualmente, hay que tener en cuenta los datos anteriores, ya que, aunque no aparecen en la actualidad en la página web de la AEAT, son importantes para ver la evolución de estas manifestaciones, en 2016 se recibieron únicamente 18 Informes, siendo un total de 20 los presentados en relación con el ejercicio 2017, ya en el ejercicio 2020 fueron 34⁵⁶(en nuestra tabla al estar actualizada salen un total de 36).

Como se puede observar, según los datos disponibles, la mayoría de las empresas que optan por adherirse al CBPT no presentan el Informe de Transparencia, sin embargo, el incremento del número de informes presentados desde su implementación en el año 2016 es evidente. Esto refleja que, la instauración del Informe ha tenido, en general, una valoración positiva, avanzando en el desarrollo de la relación cooperativa, en cuanto a que proporciona una interpretación previa en cuestiones fiscales relevantes para ambas partes, permitiendo conocer la posición fiscal de las empresas con antelación y los

⁵⁵ Fuente de la ilustración AEAT disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias/entidades-presentadoras-it.html> Última consulta: julio 2024

⁵⁶ RIBES, RIBES, Aurora “La relación cooperativa en España: experiencia acumulada y desafíos pendientes”, ob. cit., pág. 168.

criterios a priori de la AEAT. Sin embargo, parecen existir ciertas reticencias por parte de las empresas, que perciben que la información dada es más valiosa en contraprestación a la información recibida por parte de la AEAT.⁵⁷ “En concreto, existen ciertos elementos de preocupación en el sector empresarial por lo que se refiere a los estándares de cumplimiento derivados de la aplicación del CBPT”⁵⁸.

En consecuencia, se debe seguir avanzando en aras a conseguir un acercamiento en los beneficios entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, para lograr que se elimine la desconfianza y dar paso al nuevo modelo de relación jurídico-tributaria. En línea con esto, en el Pleno del FGE se aprueba el 8 de junio de 2023 la “Propuesta para la aportación voluntaria de la documentación sobre operaciones vinculadas”⁵⁹.

En dicho documento se establece la posibilidad de aportar, de forma voluntaria, información relativa a sus operaciones vinculadas. “Se entiende por documentación relativa a precios de transferencia la recogida en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades y los artículos 13 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades”⁶⁰. Aunque la elaboración de estos documentos tiene carácter obligatorio, se entiende por parte de la AEAT que “la obtención temprana de esta información facilitará a la Administración tributaria una mayor comprensión de las actividades del contribuyente y, en particular, de los aspectos recogidos en los informes de transparencia fiscal”⁶¹. Por tanto, se interpreta que esta antelación en la presentación de los documentos podría excluir algunas actuaciones inspectoras, generando así beneficios para ambas partes y una reducción de los costes y la conflictividad. Esta propuesta vuelve a suponer un avance en materia del

⁵⁷ RIBES, RIBES, Aurora “La relación cooperativa en España: experiencia acumulada y desafíos pendientes”, ob. cit., pág. 169. <https://doi.org/10.47092/ct.22.3.5>

⁵⁸ *Ibidem*.

⁵⁹ Disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias/propuesta-operaciones-vinculadas-precios-transferencia.html>. Última consulta: julio 2024

⁶⁰ *Ibidem*.

⁶¹ *Ibidem*.

establecimiento del cumplimiento cooperativo en materia tributaria en España, reforzando especialmente la información contenida en los Informes de transparencia.

Desde la aprobación del CBPT en el año 2010 hasta la mencionada “Propuesta para la aportación voluntaria de la documentación sobre operaciones vinculadas” en el año 2023, todos los Anexos y sus principios y medidas han ayudado al desarrollo y mejora de la relación jurídico-tributaria entre la Administración y los contribuyentes, sentando las bases y posteriormente desarrollándolas, de lo que puede ser un nuevo modelo de relación. En este aspecto, hay que destacar la importancia de la voluntariedad, la buena fe y la flexibilidad que estas medidas aportan a la relación mencionada, ya que en un entorno tan dinámico como el actual es clave la voluntad y la capacidad de cambio.

Por otro lado, si hablamos de progreso en la cooperación de la relación jurídico-tributaria, no podemos pretender que las medidas aprobadas por el FGE se materialicen en el resto de los contribuyentes. En ese sentido, tienen una gran relevancia la creación de otros Códigos, en concreto, el CBPAC y el CBPP en el año 2019 y el CBPEP en el año 2024.

El CBPAC y el CBPP, aprobados el 2 de julio de 2019 por el Foro de Asociaciones y Colegios Profesionales Tributarios, crean medidas y principios para mejorar la relación de los intermediarios fiscales con la Administración, con el fin de “fijar líneas de actuación que permitan desarrollar el modelo de la relación cooperativa entre las partes, incidiendo de manera directa en la generalización de buenas prácticas tributarias por parte de los contribuyentes”⁶². Los principios fijados en ambos Códigos, como no puede ser de otra manera, son similares al CBPT, voluntariedad, bilateralidad en los compromisos, transparencia y confianza en las relaciones establecidas, mutuo acuerdo, colaboración y facilidad de comunicación. Teniendo especial importancia el de confidencialidad y

⁶² VICENTE-ARCHE COLOMA, Paula “Nuevo paradigma de las relaciones entre los obligados tributarios y la administración: el cumplimiento cooperativo en materia tributaria” En VV.AA., GÓMEZ REQUENA, José Angel (coord.): *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la administración tributaria y los contribuyentes*, ob. cit., pág.163.

privacidad, ya que en ningún caso los intermediarios tributarios podrán violar el principio de secreto profesional en la transmisión de información a la Administración.

Por otra parte, cabe destacar la inicial abstención por parte del AEDAF a la adhesión al Código, dando su fundamentación en que el carácter de “*soft law*” de dichos Códigos, “no acaba de encajar con nuestra tradición, principios y cultura jurídica”⁶³ y es que interpretaban que las medidas y compromisos adoptados eran insuficientes si no se materializaban en medidas o normas concretas.

Estos Códigos suponen un gran avance para el establecimiento del cumplimiento cooperativo en materia tributaria en España, pues los intermediarios fiscales son muchas veces los que informan a los contribuyentes acerca de sus derechos y obligaciones tributarios, siendo su papel clave en el marco de las relaciones cooperativas entre la AEAT y los contribuyentes. Por tanto, el establecimiento de medidas y compromisos que acerquen a la administración con los intermediarios fiscales supone una clara mejora en la relación jurídico-tributaria.

Con el objetivo de ampliar este nuevo modelo de relaciones al mayor número de contribuyentes, se aprueba en el Foro de Empresas, Instituciones y Entidades Públicas el 6 de junio de 2024 el CBPEP, donde 9 entidades públicas se adhieren para mejorar el marco de sus relaciones con la Administración, siguiendo los principios y medidas establecidos por los anteriores Códigos en base a las ventajas que ofrece este modelo de relaciones. Y es que, en el mismo documento que ratifica la aprobación del Código, se define que “este tipo de relación cooperativa es ya hoy un estándar en la relación entre la Administración tributaria y las Empresas, Instituciones y Entidades Públicas, y poco a

⁶³ AEDAF, “La relación cooperativa en España. Propuestas para un modelo de éxito” (Paper 12). (2017). <https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/35603/la-relacion-cooperativa-en-espana-propuestas-para-un-modelo-de-exitoc>

poco se va haciendo extensiva a otros colectivos (asesores, intermediarios tributarios, autónomos o las Pymes)”⁶⁴.

Los principios y medidas aprobados en este Código son muy similares a los incluidos en el CBPT, pues se busca que los beneficios surgidos de este se apliquen a la relación entre Administración y Entidades públicas. Esta semejanza se observa fácilmente en los epígrafes donde se enumeran las buenas prácticas fiscales que se exponen en el CBPEP, ya que son muy parecidos a los del propio CBPT, 1. Transparencia, buena fe y cooperación con la AEAT en la práctica fiscal empresarial. 2. Seguridad jurídica en la aplicación e interpretación de las normas tributarias por parte de la agencia tributaria. 3.Reducción de la litigiosidad y evitación de conflictos.

La propuesta de la AEAT por dirigir sus relaciones con los contribuyentes de un modo cooperativo, de transparencia y confianza mutua es notoria y redundante, evidencia de ello es la creación de todos los Códigos mencionados y la expectativa de futuro para la creación de 2 nuevos Códigos de Buenas Prácticas en el seno del Foro de Pequeñas y Medianas Empresas y el Foro de Federaciones y Asociaciones de Trabajadores Autónomos. Ampliando así el nuevo modelo de relaciones tributarias al máximo número de contribuyentes posibles.

Esta expansión hacia nuevos contribuyentes, las continuas mejoras formadas por Anexos al CBPT y la discusión constante de los Foros, son algunos de los ejemplos que dejan en claro la apuesta del sistema tributario español hacia el cambio del modelo de relaciones, pasando de un clima de conflictividad, a unas relaciones cooperativas basadas en la confianza mutua, la transparencia y la buena fe, que generan ventajas tanto para la Administración como para los contribuyentes. Por otro lado, hay que destacar que el cumplimiento cooperativo es aún un modelo en desarrollo y crecimiento, y, por lo tanto, hay un amplio margen de mejora si queremos que este sea el nuevo modelo de relación entre la Administración y los contribuyentes. No obstante, es indudable que los pasos

⁶⁴ AEAT, CBPEP,2024 disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-empresas-instituciones-entidades-publicas/codigo-buenas-practicas-tributarias.html>. Última consulta: julio 2024

dados hasta el momento conforman un importante afianzamiento hacia un verdadero cambio estructural en la relación jurídico-tributaria en nuestro ordenamiento.

3.c) La norma UNE 19602 y el compliance tributario

Es publicada el 28 de febrero de 2019, por parte de la Asociación Española de Normalización, La norma UNE 19602 de Sistemas de gestión de *compliance* tributario. Requisitos con orientación para su uso⁶⁵. Supone el primer estándar nacional en materia de cumplimiento cooperativo tributario. Para ello, se sigue la experiencia marcada por varios estándares internacionales y comunitarios que pretenden mejorar el cumplimiento normativo tributario.

Con la especial mención a dos medidas comunitarias para contextualizar la Norma UNE 19602. El primer caso es La Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, del 25 de mayo de 2018 (la denominada DAC 6) que modifica la Directiva (UE) 2011/16 del Consejo, del 15 de febrero de 2011, de cooperación administrativa en el ámbito de fiscalidad (DAC), estableciendo la obligación, tanto de intermediarios como, en su caso, contribuyentes, de transmitir un intercambio automático y obligatorio de información a las autoridades transfronterizas que puedan considerarse como planificación fiscal agresiva. Estas actuaciones que puedan reflejar una planificación fiscal agresiva son determinadas por unos estándares o esquemas a seguir determinando ciertas “señas distintivas”⁶⁶.

En segundo lugar, la Directiva de la Comisión Europea propone la reforma de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al IVA y que introduce el concepto de *contribuyente certificado*, así como propone dar un tratamiento similar a las operaciones domésticas y a las intracomunitarias. Se persigue reducir el

⁶⁵ Causando efecto a partir del día siguiente de su publicación en el BOE (15 marzo 2019) disponible en: https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2019-3804

⁶⁶ MORENO GONZÁLEZ, Saturnina “La transposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español: cuestiones abiertas y reflexiones en clave de cumplimiento cooperativo” en VV.AA., GÓMEZ REQUENA, José Ángel (coord.): *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la administración tributaria y los contribuyentes*, ob. cit., , pág. 271 y ss.

número de transacciones intracomunitarias para su más fácil inclusión en el nuevo sistema. Para su consecución, pretende que las Administraciones nacionales certifiquen a las organizaciones (todas) cumplidoras, para que a la hora de” realizar transacciones intracomunitarias se mantenga el sistema actual de exención en origen y gravamen en destino mediante autorrepercusión “⁶⁷.

El contexto internacional y el nacional, viran en la misma dirección, queriendo que la relación jurídico-tributaria sea de cooperación y transparencia en vez de confrontación, para ello las buenas prácticas tributarias son fundamentales, y en línea con estas tendencias y actuaciones experimentadas surge la Norma UNE 19602.

La Norma UNE 19602 “establece los requisitos y recomendaciones para un sistema de gestión de *compliance* tributario en las organizaciones”⁶⁸, pretendiendo con estos requisitos minimizar el riesgo fiscal y mejorando la seguridad jurídica de la organización que los aplique. La norma establece un sistema de gestión y control tributarios aplicado a la prevención, detección, gestión y mitigación del riesgo tributario.⁶⁹

Esta es la perspectiva a nivel interno de la organización, para este nivel interno la norma ofrece pautas para sistema de cumplimiento tributario que “minimice los riesgos de la organización de cometer infracciones y, en caso de producirse, establece una serie de mecanismos de detección y corrección de errores”⁷⁰, así como un protocolo de actuación, basado en cánones de aprendizaje y en la voluntad de la empresa, para evitar

⁶⁷ UNE (2019), “N11, La revista de normalización española” disponible en: <https://revista.une.org/11/la-referencia-del-compliance-tributario.html> última consulta: junio 2024

⁶⁸ RIBES, RIBES, Aurora “La relación cooperativa en España: experiencia acumulada y desafíos pendientes”, ob. cit., pág. 181.

⁶⁹ VICENTE-ARCHE COLOMA, Paula “Nuevo paradigma de las relaciones entre los obligados tributarios y la administración: el cumplimiento cooperativo en materia tributaria” En VV.AA., GÓMEZ REQUENA, José Angel (coord.): *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la administración tributaria y los contribuyentes*, ob. cit., pág.165

⁷⁰ *Íbidem*.

que vuelvan a suceder en el futuro. Como ejemplo, se habilita un canal de denuncias interno, para enfocar el carácter de los trabajadores a la evitación de infracciones.

Por otro lado, desde la perspectiva externa, la norma permite la posibilidad de obtener una certificación de su sistema de gestión tributario si se siguen las pautas marcadas en la norma, este certificado de conformidad con la Norma UNE 19602 goza de una presunción de veracidad y su obtención demuestra la voluntad de la organización, en fomentar y cumplir con buenas prácticas fiscales en la organización, así como, en la voluntad de cooperar con la Administración Tributaria. La Norma UNE 19602 no deja de ser una norma creada por la Asociación Española de Normalización y, por tanto, su adopción es de carácter voluntario, dotando a las entidades que cumplen con los requisitos y procedimientos estipulados en ella de una verdadera voluntad para la mejoría de sus riesgos fiscales.

Es por ello, que desde la doctrina se plantea la posibilidad de que dicho certificado, es decir el reconocimiento de la voluntad de la organización de establecer un sistema de gestión tributario adecuado para cumplir sus obligaciones tributarias, pueda suponer un verdadero elemento de prueba a presentar frente a la AEAT, o incluso, ante los Tribunales de Justicia, para que se tenga en consideración dicho certificado (voluntad de no defraudar)⁷¹.

En referencia al valor como elemento de prueba que puede suponer el certificado de la Norma UNE 19602, cabe mencionar la reforma del CP de la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo de 2015, modificando el artículo 31 bis del CP. Por el cual se regula la posible exención o atenuación de la responsabilidad penal a las entidades que implementen “modelos de organización y gestión que incluyen las medidas de vigilancia y control idóneas para prevenir delitos de la misma naturaleza o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión”⁷² o lo que es lo mismo, un sistema de *compliance*. También, se prevé la especial importancia que puede suscitar en este sentido la expedición

⁷¹ Íbidem.

⁷² Art 31 bis b)2. CP

de un certificado, por parte de un tercero independiente, que verifique que dicho sistema de *compliance* adoptado cumple las funciones de prevenir, detectar, gestionar y mitigar los riesgos tributarios de la empresa⁷³.

Por tanto, la adopción por parte de una empresa de este sistema de cumplimiento, con la debida certificación, puede apreciarse como un elemento de prueba en un proceso penal. Se debe tener en cuenta, que el certificado, como elemento de prueba, tiene carácter adicional y, por tanto, este puede ser tenido en cuenta a la hora de ser un atenuante o eximente de la responsabilidad de la empresa, pero, no constituye una prueba definitiva.

A raíz de dicha regulación por parte del ordenamiento en materia penal, se plasma en la doctrina la posibilidad de que dicho certificado que se contempla en la Norma UNE 19602 pueda tener efectos similares en un procedimiento tributario. A la vista de esta posibilidad, algunos autores consideran que el artículo 179.2 LGT podría incluir ese supuesto.

Los autores como VICENTE-ARCHE COLOMA y MARTÍN FERNÁNDEZ⁷⁴ que defienden esta idea interpretan que el propio artículo 179.2. d), al referirse a “*cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias*”⁷⁵, estaría dando pie a la posibilidad de valoración frente a un órgano sancionador, de un certificado que acredite el sistema de *compliance* tributario de la organización. Debido a que, para la obtención de un certificado de estas características quien lo obtenga debe contar con la “*diligencia necesaria en el cumplimiento de obligaciones tributarias*”⁷⁶, siendo esta *diligencia necesaria* un requisito indispensable para la expedición de tal acreditación.

⁷³ *Íbid.* Pág.170.

⁷⁴ Ambos autores defienden esta postura y a su vez, nombran otros autores que también siguen dichas ideas, VICENTE-ARCHE COLOMA en *Íbid.* Págs. 172-173 y MARTÍN FERNÁNDEZ en, MARTÍN, FERNÁNDEZ, Javier: “El paradigma actual del Derecho tributario en España: buenas prácticas”, en VV.AA CAZORLA GONZÁLEZ-SERRANO, (dir.): *Estudios en homenaje al profesor Luis María Cazorla Prieto*, vol. I, 2021, Thomson Reuters Aranzadi, págs. 639-641.

⁷⁵ Art 179.2.d) LGT

⁷⁶ VICENTE-ARCHE COLOMA, Paula “Nuevo paradigma de las relaciones entre los obligados tributarios y la administración: el cumplimiento cooperativo en materia tributaria” En VV.AA., GÓMEZ

No obstante, la realidad es que aún no se ha desarrollado la valoración por parte de los tribunales españoles conforme a los certificados de *compliance* como elemento de prueba, lo que deja en claro que esta idea defendida no es vista igual por los órganos jurisdiccionales. Es por ello, por lo que toma vital importancia el discurso que plantea la necesidad de una regulación normativa acerca del cumplimiento cooperativo en materia tributaria.

4. EVALUACIÓN DE LA EFECTIVA IMPLEMENTACIÓN DEL CUMPLIMIENTO COOPERATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA EN ESPAÑA

4.a) Los costes y beneficios para las partes.

Para la efectiva implementación de cualquier modelo de cumplimiento cooperativo en materia tributaria, es preciso que haya un equilibrio entre, las obligaciones asumidas y las ventajas recibidas por parte de la Administración y de los contribuyentes. “En caso contrario, existe el riesgo de que el modelo acabe siendo percibido como un mero mecanismo de control fiscal por parte de la Administración, respecto del cual el contribuyente normalmente manifestará un escaso interés”⁷⁷. En este sentido, analizaremos los beneficios y los costes de las experiencias en España hasta la fecha, para ver si son suficientes para el establecimiento de este nuevo modelo de relación jurídico-tributaria.

Los **costes** asociados al cumplimiento cooperativo en materia tributaria en España, con carácter general, son derivados de la asunción voluntaria a instrumentos de “*soft law*”. Estas manifestaciones, como hemos visto con anterioridad, incorporan una serie de compromisos a adoptar por los participantes. Estas medidas a seguir constituirán esfuerzos y costes a soportar por ambas partes, que, en contraprestación, esperan que sus actuaciones de buena fe generen una serie de beneficios o ventajas, los cuales veremos con posterioridad. El ejemplo donde mejor se observan esta serie de compromisos a

REQUENA, José Angel (coord.): Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la administración tributaria y los contribuyentes, ob. cit., pág.172.

⁷⁷ AEDAF, “La relación cooperativa en España. Propuestas para un modelo de éxito” (Paper 12), ob. cit., pág 12.

asumir, tanto por parte de la Administración como por parte de los contribuyentes, es en el CBPT, así como en sus posteriores Anexos, es por ello por lo que utilizaremos algunas de las medidas a las que se comprometen las partes en estos instrumentos para explicar los costes que asumen.

Por parte de los **contribuyentes**, en el propio apartado 1 del CBPT⁷⁸ se definen una serie de buenas prácticas fiscales, las cuales deben ser fomentadas por todas las empresas adheridas y son las todas las medidas que “conduzcan a la reducción de riesgos fiscales significativos y a la prevención de aquellas conductas susceptibles de generarlos”⁷⁹. Los compromisos concretos que asumen en este apartado ya han sido mencionados con anterioridad en este TFG, así que, simplemente se utiliza este apartado del CBPT como ejemplo para explicar cómo los contribuyentes se comprometen de buena fe a realizar una serie de prácticas en aras de mejorar la relación con la Administración y en el futuro obtener beneficios de estas obligaciones contraídas.

Además del propio CBPT, tanto el Anexo de las Conclusiones relativas al desarrollo y seguimiento de la aplicación del CBPT, como el posterior Informe anual de transparencia, van a desarrollar nuevos procedimientos a seguir por parte de los contribuyentes. En las denominadas Conclusiones estableciendo indicadores para controlar el correcto cumplimiento del CBPT y los compromisos en caso de incumplimiento. Y en el Informe anual de transparencia, estableciendo un modelo informe con los mínimos contenidos a incorporar en el documento⁸⁰. La adhesión de las empresas a tales instrumentos supone una asunción de medidas que, bajo los principios

⁷⁸ CBPT, AEAT <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias.html> Última consulta: julio 2024.

⁷⁹ Íbidem.

⁸⁰ Se desarrollan algunos compromisos a asumir por parte de los contribuyentes, sin embargo, su estudio con mayor precisión ya se ha realizado y en este caso solo son una mención para ejemplificar los costes que asumen los contribuyentes a la hora de adoptar dichas manifestaciones,

de buena fe y de confianza, suponen una actitud colaboradora y de total transparencia ante la administración⁸¹ revelando con gran claridad la postura de los contribuyentes.

Por tanto, en referencia a las experiencias de nuestro ordenamiento tributario, los costes que suelen asumir, con carácter general, los contribuyentes en este nuevo modelo de relaciones son: los costes derivados de la transmisión de información relevante en materia tributaria, a veces de forma anticipada, a la Administración, los costes derivados de la implantación de modelos de gestión y control de los riesgos fiscales⁸² y los costes de la elaboración y control de los documentos a presentar. Por último, hay que destacar que la posición del contribuyente es la más vulnerable, ya que las manifestaciones que existen hasta ahora en España no tienen previsión legal, por tanto, seguir un modelo de cumplimiento cooperativo en materia tributaria como el CBPT o, incluso, consiguiendo el certificado de la Norma Une 19602, no asegura ser sancionado y perder la inversión realizada⁸³.

Por parte de la **Administración Tributaria**, los costes que debe asumir también derivan de los compromisos adoptados en los instrumentos del cumplimiento cooperativo en materia tributaria en España.

Tomando el CBPT como ejemplo, como hemos hecho anteriormente con el análisis de los costes de los contribuyentes, vemos que en el epígrafe 2 se establecen las medidas a las que se compromete la AEAT⁸⁴. Los compromisos son: la publicidad de criterios susceptibles de ser aplicados en carácter general, la unidad de criterio, teniendo

⁸¹ CASTRO DE LUNA, Manuel José en: “Hacia un nuevo modelo de relación con la Administración Tributaria: de la reducción de la conflictividad y la mejora de la justicia tributaria a la relación cooperativa”, ob. cit., pág 231.

⁸² Como por ejemplo los costes derivados de algunas previsiones de la Norma UNE 19602, como por ejemplo establecer un “conjunto de requisitos y directrices para implementar y mejorar continuamente las políticas de *compliance* tributario”, Vid. RIBES, RIBES, Aurora “La relación cooperativa en España: experiencia acumulada y desafíos pendientes”, ob. cit., págs. 181-182.

⁸³ CASTRO DE LUNA, Manuel José en: “Hacia un nuevo modelo de relación con la Administración Tributaria: de la reducción de la conflictividad y la mejora de la justicia tributaria a la relación cooperativa”, ob. cit., págs. 247-248.

⁸⁴ <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias.html> Última consulta: julio 2024

en cuenta sus propios precedentes y, por último, canales de comunicación bidireccionales⁸⁵.

En el Anexo de las Conclusiones se prevé esta comunicación por medio canales específicos para las grandes empresas adheridas al Código⁸⁶. Hay que destacar otro ejemplo, relativo al Informe de transparencia anual, donde la Administración se compromete a realizar una “valoración temprana de la Inspección sobre determinados aspectos a los que se refiere el Informe”⁸⁷, esta antelación en la interpretación de determinados aspectos conlleva a su vez el compromiso de perdurabilidad en dichas valoraciones.

Por otro lado, dejando al margen los ejemplos concretos, en general la Administración Tributaria debe tratar en todo momento de ser predecible y consecuente con los criterios y actuaciones seguidos, ya que, si no, es imposible acercar las posturas de la Administración y los contribuyentes. De otro modo, es evidente que el nuevo modelo de relaciones va a conllevar cambios culturales dentro de la propia Administración, incentivando a los funcionarios de los cuerpos de gestión e inspección tributaria a que sigan la “cultura de la relación cooperativa”⁸⁸, a que se tenga una mayor comprensión de la realidad empresarial⁸⁹ y si es precisa la formación en ciertas materias que mejorarán la relación cooperativa con los contribuyentes.

⁸⁵ SANZ GOMEZ, Rafael, “Cumplimiento cooperativo y código de buenas prácticas tributarias: la experiencia española “En VV.AA., GÓMEZ REQUENA, José Angel (coord.): *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la administración tributaria y los contribuyentes*, ob. cit. págs. 93-94.

⁸⁶ https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias/conclusiones-pleno-2_11_2015-cbpt.html Última consulta: julio 2024

⁸⁷ <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias/propuesta-reforzamiento-bp-transparencia-fiscal.html> Última consulta: julio 2024

⁸⁸ AEDAF, “La relación cooperativa en España. Propuestas para un modelo de éxito” (Paper 12), ob. cit., pág 10.

⁸⁹ Así como “tratar de interferir lo mínimo posible en el desenvolvimiento empresarial” CASTRO DE LUNA, Manuel José en: “Hacia un nuevo modelo de relación con la Administración Tributaria: de la reducción de la conflictividad y la mejora de la justicia tributaria a la relación cooperativa”, ob. cit., pág. 238

Como conclusión, los costes asumidos dependerán mucho de la cantidad de medidas a las que cada parte se va a comprometer, pero, es evidente que los costes asumidos a la hora de intentar implementar efectivamente este nuevo modelo de relación jurídica-tributaria son menores que los costes derivados de la alta conflictividad y litigiosidad que existe tradicionalmente en nuestro ordenamiento tributario. Sin embargo, para ver si en realidad se puede implementar efectivamente el cumplimiento cooperativo en materia tributaria en España, hemos de observar los beneficios que consiguen las partes y si son suficientes para los esfuerzos realizados.

En cuanto a los **beneficios** observados, cabe destacar la falta de datos cuantitativos (número litigios, consultas...) que ayuden a medir el desarrollo de las experiencias de una forma detallada y objetiva.⁹⁰ Por tanto, la evaluación de los beneficios que ofrece este nuevo modelo de relaciones no puede cuantificarse de la mejor manera. Sin embargo, la AEAT en el Plan estratégico 2024-2027 sí que incorpora datos relativos a la conflictividad

CONFLICTIVIDAD ABSOLUTA (Nº REC. REPOSICIÓN + REA SIN PREVIO RR)	
MEDIA PERIODO 2018-2021	2022
327.669	302.150
CONFLICTIVIDAD RELATIVA ((Nº REC. REPOSICIÓN + REA SIN PREVIO RR) / ACTOS EMITIDOS)	
2,01%	1,76%

Ilustración 2: Datos de la Evolución de la conflictividad. Fuente: Plan estratégico AEAT 2024-2027

⁹⁰ Esta falta de datos se pone de manifiesto en: la reunión del Pleno FGE 8 de julio 2023, apartado 3.1. disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/sesiones/vigesimosexta-sesion-8-junio-2023/acta-reunion.html> Última consulta: julio 2024 y en , SANZ GOMEZ, Rafael, “Cumplimiento cooperativo y código de buenas prácticas tributarias: la experiencia española “En VV.AA., GÓMEZ REQUENA, José Angel (coord.): *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: un nuevo modelo de relación entre la administración tributaria y los contribuyentes*, ob. cit. Pág. 99.

que se deben mencionar⁹¹, puesto que la reducción de la conflictividad es uno de los objetivos principales del cumplimiento cooperativo en materia tributaria.

La ilustración muestra la evolución de 2 aspectos, la conflictividad absoluta y la relativa, que ayudaran a entender si se ha conseguido reducir la conflictividad en los últimos años. La conflictividad absoluta es definida como el número de los recursos y reclamaciones y la conflictividad relativa es la que pone en relación la conflictividad absoluta con el total de actos tributarios⁹². Los datos muestran como en el ejercicio 2022 se han reducido los dos indicadores, por lo cual, se podría decir que, basándonos en este estudio de la AEAT, la conflictividad se ha conseguido reducir. Sin embargo, esta reducción de litigiosidad no puede relacionarse directamente con el cumplimiento cooperativo en materia tributaria, ya que, para ello sería preciso contar con indicadores cuantitativos concretos para evaluar los programas de cumplimiento cooperativo en materia tributaria existentes en España⁹³.

Por lo tanto, solo podemos afirmar que la conflictividad entre la AEAT y los contribuyentes se ha visto reducida en los últimos años, pero, no podemos afirmar que las manifestaciones del cumplimiento cooperativo en materia tributaria en España hayan ayudado de forma directa a reducir esta conflictividad.

Además, las experiencias que intentan potenciar la cooperación entre la Administración y los contribuyentes no solo recogen medidas para la evitación del conflicto, si no que, en caso de conflicto, ambas partes se comprometen a abordarlo con una actitud abierta y de confianza mutua intentando buscar una solución que tenga en

⁹¹ Plan estratégico AEAT 2024-2027, págs. 72-74
https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Agencia_Tributaria/Planificacion/Plan_estrategico_2024_2027/PlanEstrategico2024.pdf

⁹² Íbidem.

⁹³ SANZ GOMEZ, Rafael, “Cumplimiento cooperativo y código de buenas prácticas tributarias: la experiencia española “En VV.AA., GÓMEZ REQUENA, José Angel (coord.): *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la administración tributaria y los contribuyentes*, ob. cit. Pág. 99

cuenta las posturas de ambas partes y lo menos dilatada en el tiempo posible⁹⁴. Evidentemente, esta disminución del número de litigios y su dilatación en el tiempo va a suponer una reducción de costes tributarios para ambas partes.

Dejando de lado los datos relativos a la conflictividad, debemos destacar los principales beneficios que este modelo puede suponer para ambas partes. En primer lugar, el cumplimiento cooperativo en materia tributaria comporta que cualquiera que quiera obtener ventajas reales de este nuevo marco de relaciones, debe actuar conforme a los principios básicos de transparencia, buena fe y confianza mutua, si una de las partes no actúa conforme a estos criterios no será posible la efectiva implementación de modelos relación cooperativa.

Los beneficios para los **contribuyentes** pueden resumirse en una consecución de seguridad jurídica y reducción de riesgos fiscales⁹⁵. Los contribuyentes, a cambio de los compromisos que asumen, tales como transmisión de información relevante con carácter anticipado, demandan de la Administración una cierta reducción de la incertidumbre en las actuaciones y criterios administrativos, ya que, si la actuación de la Administración es previsible y predecible, los contribuyentes van a conseguir una adecuada seguridad jurídica⁹⁶ acorde a las medidas asumidas. La mayor certeza, que ofrece la Administración a los contribuyentes, ya sea por, la consulta de cuestiones relevantes, por la publicación de criterios administrativos o cualquier otro esfuerzo que esta realice en aras de una relación cooperativa con el contribuyente, permiten al contribuyente una gestión temprana de los riesgos fiscales⁹⁷.

⁹⁴ CASTRO DE LUNA, Manuel José en: “Hacia un nuevo modelo de relación con la Administración Tributaria: de la reducción de la conflictividad y la mejora de la justicia tributaria a la relación cooperativa”, ob. cit., pág. 238

⁹⁵ AEDAF, “La relación cooperativa en España. Propuestas para un modelo de éxito” (Paper 12), ob. cit., pág. 22.

⁹⁶ RIBES, RIBES, Aurora “La relación cooperativa en España: experiencia acumulada y desafíos pendientes”, ob. cit., pág. 190.

⁹⁷ SANZ GOMEZ, Rafael, “Cumplimiento cooperativo y código de buenas prácticas tributarias: la experiencia española “En VV.AA., GÓMEZ REQUENA, José Angel (coord.): *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la administración tributaria y los contribuyentes*, ob. cit. Pág. 83.

Las experiencias surgidas en España, tales como el FGE o el CBPT, van a facilitar un continuo diálogo entre la Administración y los contribuyentes, estableciendo la posibilidad de que los contribuyentes consulten a la propia AEAT cuestiones relevantes o problemáticas en materia tributaria. Teniendo en consideración la interpretación de la propia Administración Tributaria, los contribuyentes van a poder tener certeza sobre el coste tributario de sus actuaciones que quieran llevar a cabo, así como de los riesgos que pueden tomar⁹⁸. A parte de el conocimiento de los costes tributarios, estos también se van a ver reducidos⁹⁹, no solo por la reducción de la litigiosidad que ya hemos destacado, sino que además, la confianza en la que se basa este modelo de relaciones, conlleva a que los controles y comprobaciones a posteriori sean menores, ya que se entiende que los contribuyentes participantes en alguno de los instrumentos cooperativos con la AEAT, tienen la voluntad de cumplir sus obligaciones y ser transparentes, actuando de buena fe.

Otro aspecto por destacar es la mejora reputacional, la adhesión por parte de contribuyentes a modelos voluntarios que aporten información “*extra*” a las obligaciones legales, en aras de mejorar la relación con la Administración, va a suponer para los contribuyentes una mejora en la percepción y la imagen de toda la sociedad y hacia sus grupos de interés (*stakeholders*).¹⁰⁰ Cabe recalcar que las empresas adheridas al CBPT y presentadoras del Anexo Informe anual de transparencia, se publicitan en la propia web de la AEAT,¹⁰¹ solo en caso de expresa petición no se incluirán las empresas que adopten el Informe, además de poder publicitarlo en su propia web.

Por último, la disminución de los tiempos de reacción, tanto de tramitación de los procedimientos como de las respuestas a consultas formuladas¹⁰². Toma especial

⁹⁸ CASTRO DE LUNA, Manuel José en: “Hacia un nuevo modelo de relación con la Administración Tributaria: de la reducción de la conflictividad y la mejora de la justicia tributaria a la relación cooperativa”, ob. cit., pág. 153.

⁹⁹ *Íbidem*

¹⁰⁰ *Íbidem*.

¹⁰¹ <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias/adhesiones-codigo-buenas-practicas-tributarias.html> Última consulta: julio 2024.

¹⁰² RIBES, RIBES, Aurora “La relación cooperativa en España: experiencia acumulada y desafíos pendientes”, ob. cit., pág. 156.

relevancia en la actualidad, donde los continuos cambios legislativos exigen celeridad por parte de la Administración en cuanto a las interpretaciones sobre las consultas realizadas por parte de los contribuyentes¹⁰³. Por tanto, se espera que no se dilate en el tiempo la contestación a las consultas formuladas por los contribuyentes y en especial sobre problemas de aplicación de las normas.

Los beneficios por parte de la **Administración** de los compromisos adoptados en el marco de la relación colaborativa con los contribuyentes se miden en términos de eficacia y eficiencia¹⁰⁴. Gracias a las manifestaciones del cumplimiento cooperativo en materia tributaria en España, la Administración Tributaria tiene la posibilidad de obtener información tributaria muy valiosa acerca de las posiciones fiscales de los contribuyentes, permitiendo una mejor detección de los riesgos fiscales.

La detección de dichos riesgos va a conseguir dos ventajas fundamentales para la administración. En primer lugar, una mejora en la segmentación de contribuyentes, al disponer de información relevante de los contribuyentes participantes en los modelos cooperativos, se consigue establecer una mejor clasificación de los contribuyentes en función de sus riesgos fiscales¹⁰⁵. En segundo lugar, la segmentación de contribuyentes va a permitir una mayor eficiencia en la asignación de recursos, pudiendo centrar dichos recursos en los contribuyentes con un mayor riesgo fiscal¹⁰⁶. Por tanto, la transmisión de información de los contribuyentes, por medio de los mecanismos introducidos por el cumplimiento cooperativo en materia tributaria en España, ayuda a la Administración a mejorar la eficacia y la eficiencia administrativa¹⁰⁷.

¹⁰³ CASTRO DE LUNA, Manuel José en: “Hacia un nuevo modelo de relación con la Administración Tributaria: de la reducción de la conflictividad y la mejora de la justicia tributaria a la relación cooperativa”, ob. cit., pág. 154.

¹⁰⁴ AEDAF, “La relación cooperativa en España. Propuestas para un modelo de éxito” (Paper 12), ob. cit., pág. 22.

¹⁰⁵ CASTRO DE LUNA, Manuel José en: “Hacia un nuevo modelo de relación con la Administración Tributaria: de la reducción de la conflictividad y la mejora de la justicia tributaria a la relación cooperativa”, ob. cit., pág. 155.

¹⁰⁶ *Íbidem*.

¹⁰⁷ Hace referencia al principio de eficacia administrativa SANZ GOMEZ en: SANZ GOMEZ, Rafael, “Cumplimiento cooperativo y código de buenas prácticas tributarias: la experiencia española “En

En adición, la utilización de los recursos administrativos de una forma más eficiente va a suponer un incremento en la recaudación tributaria y una mayor certeza en la previsión de la recaudación.

Por otro lado, podrá mejorar el proceso inspector, ya que al conocer con mayor claridad las posturas fiscales de los contribuyentes podrá controlar y comprobar de una forma más exhaustiva a los contribuyentes incumplidores. Otra vez vemos que es una mejora en la eficacia administrativa, en este caso un “aumento de la eficacia del proceso inspector”¹⁰⁸.

Por último, la Administración también “gana en seguridad jurídica al poder cuantificar con más exactitud los recursos de los que dispone minorando el importe de las deudas suspendidas en los tribunales, y dotando al país de un escenario estable, de certidumbre y seguridad jurídica”¹⁰⁹. La búsqueda de un nuevo marco de relaciones entre la Administración y los contribuyentes basado en la cooperación y la obtención de beneficios recíprocos va a conllevar una mejora en la percepción de la sociedad acerca del sistema tributario español. La mejora que supone el cumplimiento cooperativo en el marco de la relación jurídico-tributaria es evidente, como destaca RIBES RIBES, “desde ambos puntos de vista –contribuyente y Administración–, se consigue el objetivo deseado: un mejor cumplimiento tributario, soslayando la conflictividad fiscal”¹¹⁰.

Por las experiencias hasta ahora previstas en nuestro ordenamiento, queda claro que los contribuyentes, en especial las empresas, tienen cierta reticencia en cuanto a los

VV.AA., GÓMEZ REQUENA, José Angel (coord.): *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la administración tributaria y los contribuyentes*, ob. cit. Pág. 84.

¹⁰⁸ RIBES, RIBES, Aurora “La relación cooperativa en España: experiencia acumulada y desafíos pendientes”, ob. cit., pág. 190.

¹⁰⁹ CASTRO DE LUNA, Manuel José en: “Hacia un nuevo modelo de relación con la Administración Tributaria: de la reducción de la conflictividad y la mejora de la justicia tributaria a la relación cooperativa”, ob. cit., pág. 238.

¹¹⁰ RIBES, RIBES, Aurora “La relación cooperativa en España: experiencia acumulada y desafíos pendientes”, ob. cit., pág. 190.

costes que soportan en comparación a los beneficios obtenidos y más aún en referencia a los obtenidos por la Administración Tributaria.

Por ejemplo, los datos acerca de las pocas empresas adheridas al CBPT que presentan el Informe de Transparencia podrían ser muestra de esta falta de confianza. Aunque también cabe destacar que el elevado coste de realización de estos informes se ha de tener en cuenta, aunque tratándose la mayoría de grandes empresas se presupone que la no presentación de estos Informes es más bien una falta de confianza en los beneficios que pueden llegar a generar que una cuestión de costes.

En ese sentido, la AEDAF en su “Paper número 12”, destaca “para que el modelo de relación cooperativa resulte incentivador para los administrados se requeriría una muestra palpable de la utilidad que supone su adopción; esta cuestión, a juicio de la AEDAF, a día de hoy no está satisfactoriamente solucionada”¹¹¹. A pesar de que dicho estudio es publicado en el año 2017, muestra la necesidad por parte de las manifestaciones del cumplimiento cooperativo en materia tributarias españolas de clarificar los beneficios obtenidos por parte de los contribuyentes, esta situación sigue sucediendo hoy en día, donde algunas empresas no siempre encuentran beneficios claros en asumir ciertos compromisos de los modelos de relación cooperativa¹¹².

Por tanto, este modelo no puede tener eficiencia práctica si en las relaciones entre las partes aún sigue instaurada la desconfianza. El mencionado estudio de la AEDAF comenta que “Es indudable que para el buen funcionamiento de estos nuevos esquemas colaborativos es necesario un cambio, tanto en la Administración Tributaria, como en los administrados que opten por asumir los compromisos de la relación cooperativa”¹¹³. El

¹¹¹ AEDAF, “La relación cooperativa en España. Propuestas para un modelo de éxito” (Paper 12), ob. cit., pág 23.

¹¹² Véase para ello la sesión del pleno del FGE del 8 de junio de 2023, epígrafe 3, disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/sesiones/vigesimosexta-sesion-8-junio-2023/acta-reunion.html> Última consulta: julio de 2024.

¹¹³ AEDAF, “La relación cooperativa en España. Propuestas para un modelo de éxito” (Paper 12), ob. cit., pág 22.

estudio es del año 2017, por lo que, tendremos que analizar si dicho cambio, que debe ser cultural y sostenido en el tiempo, se ha producido en la actualidad o si por el contrario aún no se ha dado y se necesitan dar más pasos para la verdadera instauración del cumplimiento cooperativo en materia tributaria en España.

4.b) ¿Cambio cultural en la relación jurídico-tributaria?

La tradicional relación conflictiva entre la Administración tributaria y los contribuyentes ha llegado a su fin, dando paso a un nuevo marco de relaciones donde a través de la transparencia, la confianza mutua y la buena fe, se asumen una serie de compromisos tributarios que resultarán beneficiosos para ambas partes. Para conseguir que la relación jurídico-tributaria vire en torno a estos principios del cumplimiento cooperativo en materia tributaria, debemos entender qué cambios culturales se deben realizar para que eso suceda, analizar qué pasos se han dado y cuáles se pueden dar en un futuro.

El pensamiento que hemos desarrollado a lo largo de la elaboración del TFG es similar al planteado por RIBES RIBES, “El *quid* de la cuestión estriba en conseguir esa transparencia y confianza mutua, o lo que es igual, en entender que el cambio de filosofía es bidireccional. Solo la predisposición y cumplimiento efectivo de dichos compromisos por ambas partes garantizará el éxito de este nuevo modelo relacional y reportará beneficios recíprocos”¹¹⁴. En este sentido, es clave como RIBES RIBES sitúa en primer lugar el cambio de filosofía, para posteriormente destacar la importancia del cumplimiento de los compromisos asumidos, y es que, el cumplimiento cooperativo en materia tributaria, por su propio carácter, exige voluntariedad. Si no se actúa creyendo firmemente que este es el camino a seguir, no tiene sentido adoptar ningún modelo de relación cooperativa.

¹¹⁴ RIBES, RIBES, Aurora “La relación cooperativa en España: experiencia acumulada y desafíos pendientes”, ob. cit., pág. 155.

Por tanto, está en manos de ambas partes el realizar un verdadero cambio cultural que perdure y permita asumir compromisos con una confianza total en que la otra parte cumplirá con sus obligaciones de buena fe. En este sentido, la doctrina ha puesto de manifiesto la necesidad de una transformación en la propia AEAT¹¹⁵. La mayoría de estos cambios son encaminados a incentivar la comprensión de la Administración para con el modelo de relación cooperativa, tales como mejorar la comprensión de la empresa, la proporcionalidad, el ofrecimiento de un mayor número de datos cuantitativos para el control de medidas utilizando una mejora de la digitalización usando los medios tecnológicos a su disposición¹¹⁶. Asimismo, mencionaremos tres medidas contempladas en el mencionado estudio de la AEDAF del 2017, donde se exponen cambios concretos en aras de conseguir el cambio cultural que afiance este nuevo modelo de relaciones.

En primer lugar, “La modificación de los incentivos para los funcionarios de los cuerpos de gestión e inspección tributaria”¹¹⁷. Ya que la base de dichos incentivos no puede ir de la mano de la situación tributaria del contribuyente, si no de que estos incentivos deberían promocionar la relación colaborativa de una forma directa, como, por ejemplo, una recompensa por alcanzar un número de acuerdos con los contribuyentes¹¹⁸. De este modo, se conseguirá la búsqueda a nivel interno de una mayor observancia a criterios colaborativos y no tanto a razones económicas.

En segundo lugar, la “dotación de medios organizativos y humanos adecuados dentro de la Administración Tributaria, enfocados en programas de relación cooperativa”¹¹⁹. Para ello, sería necesario un cuerpo de funcionarios con un perfil técnico que revisaran continuamente las relaciones con los contribuyentes, en este caso concreto,

¹¹⁵ Por ejemplo, RIBES, RIBES pone de manifiesto este cambio y referencia a algunos autores en Íbid. Pág. 156 y también hace referencia a esta necesidad SANZ GOMEZ, Rafael, “Cumplimiento cooperativo y código de buenas prácticas tributarias: la experiencia española “En VV.AA., GÓMEZ REQUENA, José Angel (coord.): *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la administración tributaria y los contribuyentes*, ob. cit. Pág. 100

¹¹⁶ Íbidem.

¹¹⁷ AEDAF, “La relación cooperativa en España. Propuestas para un modelo de éxito” (Paper 12), ob. cit., pág 10.

¹¹⁸ Íbid. Pág 13.

¹¹⁹ Íbid. Pág 10.

define la asignación de un funcionario específico para cada empresa, no obstante, debido a la expansión realizada y teniendo en cuenta posteriores expansiones de los modelos de cumplimiento cooperativo en materia tributaria en España, no sería una medida eficiente. Sin embargo, la idea de un continuo control técnico por parte de la Administración, más allá de los grupos de trabajo y las reuniones del FGE, puede resultar beneficioso para promover la cultura y el modelo de las relaciones cooperativas dentro de la propia AEAT.

Por último, el “establecimiento de programas de formación específicos para los funcionarios de la Administración, de cara a imbuirles de la necesaria “cultura” de “relación cooperativa”¹²⁰. En este caso, iría de la mano de infundir conocimientos específicos en aras de mantener una mejor comunicación continua con los contribuyentes. La formación iría encaminada a conocer ciertos aspectos técnicos y empresariales para entender y prever mejor la situación de los contribuyentes que participen activamente en las relaciones cooperativas con la AEAT, en este sentido, la formación que se quiere promover va en línea con necesidades que observa SANZ GOMEZ¹²¹ y que hemos mencionado a inicios de este epígrafe.

Por otro lado, también deben realizarse cambios culturales en los contribuyentes, para que la transparencia y la confianza sea recíproca y los modelos de relación cooperativa puedan instaurarse efectivamente. La Norma UNE 19602, como ya hemos analizado, crea un estándar de principios para establecer un sistema efectivo de *compliance* tributario. Esta norma también trata de extender la filosofía del cumplimiento cooperativo en materia tributaria, estableciendo cambios en las organizaciones a nivel interno, tales como el canal interno de denuncias, que pueden derivar en cambios estructurales para las empresas que asuman sus medidas.

Además, al igual que para la Administración, la AEDAF establece una propuesta para las empresas que quieran optar por seguir el modelo de relaciones cooperativas,

¹²⁰ Íbidem.

¹²¹ SANZ GOMEZ, Rafael, “Cumplimiento cooperativo y código de buenas prácticas tributarias: la experiencia española “En VV.AA., GÓMEZ REQUENA, José Angel (coord.): Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la administración tributaria y los contribuyentes, ob. cit. Pág. 100

“exigir el compromiso de establecer incentivos salariales para sus empleados y directivos ligados al establecimiento de sistemas de control interno de riesgos fiscales, a la implementación de reglas claras en materia de gobierno fiscal en la compañía, a la obtención de criterios administrativos favorables sobre transacciones a realizar, etc”¹²². Así pues, al igual que con la Norma UNE 19602, se establecen compromisos a nivel interno de las organizaciones que opten por este nuevo modelo de relaciones, sin embargo, al establecer incentivos para los trabajadores, lo que se trata de alcanzar es el compromiso individual. Por otro lado, las organizaciones que opten por instaurar mejorar su sistema de gestión de riesgos fiscales gracias a la Norma UNE 19602, van a obtener una presunción de cooperar con la Administración¹²³. Si, además, incentivaran salarialmente a los trabajadores en referencia a resultados positivos en materia de la relación de cooperación, la promoción cultural del cumplimiento cooperativo en materia tributaria de dicha organización se vería muy reforzada a largo plazo.

Analizando la situación actual, se observan cambios tendentes a mejorar la cultura de la relación jurídico-tributaria, sin embargo, el fomento hacia este nuevo modelo vira en torno al cumplimiento de las medidas adoptadas y no hacia los valores que deben instaurarse para que esta forma de relacionarse acabe siendo la “natural”. Para el establecimiento del cumplimiento cooperativo en materia tributaria en España es necesario que la mejora vaya más allá del simple establecimiento de procesos de *Tax Compliance* dependiendo de valores morales y éticos de los ciudadanos¹²⁴. En este sentido, estamos de acuerdo con algunos autores en que aun se necesitan más esfuerzos tendentes a una transformación cultural, sobre todo en la Administración ¹²⁵.

¹²² AEDAF, “La relación cooperativa en España. Propuestas para un modelo de éxito” (Paper 12), ob. cit., pág 13.

¹²³ Ver lo relativo a la Norma UNE 19602 y al certificado expedido por la norma en el epígrafe 3.c de este TFG.

¹²⁴LAGOS RODRÍGUEZ, María Gabriela “Tax Compliance: fundamentos teóricos y modelos aplicados” En VV.AA., GÓMEZ REQUENA, José Angel (coord.): *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la administración tributaria y los contribuyentes*, 1ª ed., Aranzadi, Pamplona,2021, pág.79

¹²⁵ Hace referencia a esta necesidad SANZ GOMEZ, Rafael, “Cumplimiento cooperativo y código de buenas prácticas tributarias: la experiencia española “En VV.AA., GÓMEZ REQUENA, José Angel

En este sentido, creemos que tiene especial importancia centrar las actuaciones futuras en fomentar los principios y fundamentos de la relación cooperativa y no tanto en los beneficios económicos. Para conseguir mejorar la cultura del cumplimiento cooperativo en materia tributaria, la AEDAF en su estudio de 2017 ya interpretó la importancia de la formación en cuanto a valores y a compromisos reales con la relación cooperativa¹²⁶ y posteriormente LAGOS RODRÍGUEZ destaca la educación en los valores fiscales y tributarios como “un primer puntal ineludible para garantizar el cumplimiento voluntario en el ámbito fiscal”¹²⁷. Por tanto, aún quedan esfuerzos por realizar para que este nuevo marco en la relación jurídico-tributaria quede instaurado en la cultura de nuestro ordenamiento y nuestra sociedad en general, ¿cuáles pueden ser dichos cambios futuros que ayuden a establecer por completo este nuevo modelo?

4.c) Posibles perspectivas futuras del cumplimiento cooperativo en materia tributaria en España.

Es innegable la evolución del cumplimiento cooperativo en materia tributaria en España, desde sus primeras manifestaciones, el FGE y el CBPT, permitiendo desarrollar el marco de la relación jurídico-tributaria hacia una situación más ventajosa que la inicial. Sin embargo, como hemos mencionado en el presente Trabajo, el cumplimiento cooperativo en materia tributaria es todavía un modelo en desarrollo¹²⁸, existiendo aún ciertas reticencias¹²⁹ y cambios culturales necesarios¹³⁰, es por ello por lo que, observaremos las posibles perspectivas de futuro que puedan acercar este nuevo marco

(coord.): *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la administración tributaria y los contribuyentes*, ob. cit. Pág. 100

¹²⁶ AEDAF, “La relación cooperativa en España. Propuestas para un modelo de éxito” (Paper 12), ob. cit., pág 13

¹²⁷ ¹²⁷LAGOS RODRÍGUEZ, María Gabriela “Tax Compliance: fundamentos teóricos y modelos aplicados” En VV.AA., GÓMEZ REQUENA, José Angel (coord.): *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la administración tributaria y los contribuyentes*, 1ª ed., Aranzadi, Pamplona,2021, pág.79

¹²⁸ RIBES, RIBES, Aurora “La relación cooperativa en España: experiencia acumulada y desafíos pendientes”, ob. cit., pág. 189.

¹²⁹ *Ibid.* 156

¹³⁰ AEDAF, “La relación cooperativa en España. Propuestas para un modelo de éxito” (Paper 12), ob. cit., pág 13.

de la relación jurídico-tributaria a su efectiva implantación y a su perdurabilidad en el tiempo.

Las posibilidades de futuro de este modelo han sido analizadas por la doctrina desde las primeras experiencias y los primeros desarrollos de este modelo, hasta la actualidad, es por ello por lo que hay varias vías de actuación y distintas propuestas de mejora interesantes a la hora de determinar el camino del cumplimiento cooperativo en materia tributaria. No obstante, solo mencionaremos algunas de estas posibilidades y nos centraremos en la que es más se extiende en la doctrina y la que, a nuestro juicio, es la más acertada.

En primer lugar, existen varias propuestas en referencia a experiencias internacionales de otros ordenamientos, que no se acaban de ajustar a la sociedad española en su totalidad, aunque se podrían utilizar ciertos aspectos para influenciar el futuro desarrollo del cumplimiento cooperativo en materia tributaria en España. En este sentido, cabe destacar, a título de mención, las propuestas de la AEDAF relativas a “la segmentación de contribuyentes por su perfil de riesgo, la limitación del alcance de las comprobaciones tributarias o de la sancionabilidad de conductas, el establecimiento de mecanismos ágiles de resolución avanzada de conflictos, la asignación de interlocutores con la Administración que faciliten las relaciones o el establecimiento de ciertos límites a las obligaciones de transparencia”¹³¹. Estas recomendaciones, para el avance en la relación cooperativa entre la Administración y los contribuyentes, podrían dotar de ideas para el mejor desarrollo en las relaciones cooperativas, sin embargo, dada la cultura y la tradición de conflictividad existente en nuestro ordenamiento, el cambio con medidas de “*soft law*” parece muy complicado, es por eso por lo que se plantea la necesidad de un desarrollo legal del cumplimiento cooperativo en materia tributaria.

Este desarrollo normativo del nuevo marco de relaciones, para conseguir una mayor certeza y seguridad jurídica para ambas partes, es uno de los temas más recurrentes en la doctrina. Por ejemplo, la idea defendida es expuesta por la AEDAF en su estudio de

¹³¹ AEDAF, “La relación cooperativa en España. Propuestas para un modelo de éxito” (Paper 12), ob. cit., pág 25.

2017 donde establece que “en definitiva, un modelo de *hard law* probablemente redundaría en una mayor credibilidad del sistema y en un mayor compromiso de las partes en su cumplimiento”¹³². Idea defendida posteriormente por RIBES, RIBES y VIECENTE-ARCHE, COLOMA, que, además, suscitan que una próxima reforma de la LGT podría la mejor ocasión para dar un nuevo paso decisivo e incorporar un régimen jurídico básico del cumplimiento cooperativo en materia tributaria en España ¹³³. Asimismo, si todavía no se ha realizado una reforma de la LGT que incluya un régimen aplicable al cumplimiento cooperativo, es por la propia naturaleza del modelo.

Al ser un modelo en continua mejora y desarrollo, las normas de “*soft law*” al ser voluntarias y no contener obligaciones legales, van a permitir “ahondar en este tipo de técnicas, analizar sus posibilidades y profundizar en la implementación de métodos”¹³⁴ que desarrollen este nuevo modelo de relaciones de una forma adecuada, para así analizar y poder comprobar de forma práctica las ventajas y debilidades de estas relaciones cooperativas. Por lo tanto, el cumplimiento cooperativo necesitaba un previo desarrollo en sus manifestaciones voluntarias, para ir mejorando las relaciones entre la Administración y los contribuyentes, eliminar las debilidades y reforzar los beneficios de las medidas adoptadas. Se podría llegar a decir, que el cumplimiento cooperativo en materia tributaria en España se ha ido preparando para un desarrollo normativo.

Por otro lado, cabe destacar otra posibilidad de desarrollo normativo en relación con este nuevo marco de relaciones, y aunque ya hemos definido tal probabilidad con anterioridad, en este apartado merece una breve mención. Estamos hablando de la citada Norma UNE 19602 y de la posibilidad de que su certificación actúe como medio de prueba ante la propia AEAT o incluso tribunales. En tal caso, RIBES RIBES define a la

¹³² Íbid. Pág 11

¹³³RIBES, RIBES, Aurora “La relación cooperativa en España: experiencia acumulada y desafíos pendientes”, ob. cit., pág. 190 y VICENTE-ARCHE COLOMA, Paula “Nuevo paradigma de las relaciones entre los obligados tributarios y la administración: el cumplimiento cooperativo en materia tributaria” En VV.AA., GÓMEZ REQUENA, José Angel (coord.): *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la administración tributaria y los contribuyentes*, ob. cit., pág.167.

¹³⁴ Íbid. VICENTE-ARCHE COLOMA, Pág. 173.

perfección cual podría ser dicho desarrollo de futuro en referencia a la Norma UNE 19602, “la certificación de la efectiva aplicación del Manual de Buenas Prácticas Tributarias de conformidad con dicha Norma debería, a nuestro juicio, contar con el necesario respaldo legislativo como ocurre en otros sectores del ordenamiento jurídico. En este sentido, debería poder invocarse el empleo de la diligencia debida como causa de exoneración de la responsabilidad tributaria, al amparo del artículo 179.2.d) LGT”¹³⁵. Como ya hemos mencionado, se ha estudiado en el presente TFG dicha posibilidad de regulación, así como, la adecuación de esta idea por alguna parte de la doctrina, por lo que su análisis no corresponde a este apartado.

Con lo todo lo analizado en este epígrafe, “es quizás el momento de preguntarnos si no debería darse un nuevo paso decisivo, que impulse definitivamente este cambio de paradigma en la relación jurídico-tributaria”¹³⁶. En nuestra opinión, se han desarrollado durante mucho tiempo manifestaciones de “*soft law*” en nuestro ordenamiento, consiguiendo no solo la mejora de los compromisos y beneficios obtenidos por las partes, sino consiguiendo ampliar dichos beneficios a nuevos contribuyentes. Por eso, con las manifestaciones vistas en el presente Trabajo, así como, ante la actual previsión de la aprobación de un Código de Buenas Prácticas para autónomos y otro para empresas pymes, creemos que sí que se tiene que dar ese paso hacia rango de Ley por parte del cumplimiento cooperativo en materia tributaria en España.

5. CONCLUSIONES

En España el cumplimiento cooperativo en materia tributaria ha ido de la mano de los planteamientos internacionales de principios de siglo. Desde el comienzo se ha fomentado este tipo de relación colaborativa entre la Administración y los contribuyentes, que busca cambiar la tradicional conflictividad entre las partes y adoptar un marco de relaciones basado en los principios de transparencia, confianza mutua y buena fe.

¹³⁵ RIBES, RIBES, Aurora “La relación cooperativa en España: experiencia acumulada y desafíos pendientes”, ob. cit., pág. 190.

¹³⁶ *Íbidem*.

Las primeras manifestaciones del cumplimiento cooperativo en materia tributaria en España son el FGE y el CBPT, los cuales han ido desarrollándose a lo largo de los años, articulándose como instrumentos verdaderamente efectivos en aras de mejorar las relaciones entre la Administración y los contribuyentes, aportando mayor seguridad jurídica, una mejor previsión de riesgos fiscales a ambas partes y, por tanto, una consecuente reducción de conflictividad.

A pesar de los beneficios mencionados, existen ciertas reticencias por parte de los contribuyentes, exigiendo una mayor certeza y unos beneficios más recíprocos en base a los compromisos asumidos. Por tanto, se observa aún, un clima de desconfianza en la relación jurídico-tributaria, estipulándose como necesarios una serie de cambios para revertir tal situación.

El cambio cultural es muy importante que se dé para ambas partes, ya que, una mayor conciencia acerca de los valores del cumplimiento cooperativo en materia tributaria es lo que va a permitir que este nuevo modelo perdure en la sociedad. Por otro lado, ante la necesidad de una mayor certeza por parte de los contribuyentes, creemos y así lo hace la doctrina, que el posible reconocimiento con rango de Ley del cumplimiento cooperativo en materia tributaria debe ser el siguiente paso que dar.

En concreto se debería dar con una reforma de la LGT que reconozca la regulación básica del modelo o que permita la exoneración o atenuación de la responsabilidad tributaria a los contribuyentes que presenten un certificado de *compliance* tributario (Norma UNE 19602).

En nuestra opinión, se está ante el momento clave que puede hacer impulsar definitivamente el cumplimiento cooperativo en materia tributaria en España. La aprobación de los Códigos de Buenas Prácticas para autónomos y pymes y la regulación normativa, unidos a un mayor fomento y educación en los valores del cumplimiento cooperativo en materia tributaria, pueden ser las circunstancias definitivas para que se establezca con eficacia y estabilidad el cumplimiento cooperativo en materia tributaria en España.

6. BIBLIOGRAFÍA

AEDAF, “La relación cooperativa en España. Propuestas para un modelo de éxito” (Paper 12), 2017. <https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/35603/la-relacion-cooperativa-en-espana-propuestas-para-un-modelo-de-exitoc>

CASTRO DE LUNA, Manuel José en: “*Hacia un nuevo modelo de relación con la Administración Tributaria: de la reducción de la conflictividad y la mejora de la justicia tributaria a la relación cooperativa*”, 2020.

COLLADO YURRITA, Miguel Ángel: “Prólogo”. En VV.AA., GÓMEZ REQUENA, José Angel (coord.): *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la administración tributaria y los contribuyentes*, 1ª ed., Aranzadi, Pamplona, 2021.

LAGOS RODRÍGUEZ, María Gabriela “Tax Compliance: fundamentos teóricos y modelos aplicados” En VV.AA., GÓMEZ REQUENA, José Angel (coord.): *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la administración tributaria y los contribuyentes*, 1ª ed., Aranzadi, Pamplona, 2021.

MARTÍN, FERNÁNDEZ, Javier: “El paradigma actual del Derecho tributario en España: buenas prácticas”, en VV. AA CAZORLA GONZÁLEZ-SERRANO, (dir.): *Estudios en homenaje al profesor Luis María Cazorla Prieto*, vol. I, Thomson Reuters Aranzadi, 2021.

MORENO GONZÁLEZ, Saturnina “La transposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español: cuestiones abiertas y reflexiones en clave de cumplimiento cooperativo” en VV.AA., GÓMEZ REQUENA, José Angel (coord.): *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la administración tributaria y los contribuyentes*, 1ª ed., Aranzadi, Pamplona, 2021.

REVERT FRANCÉS, María” *Prácticas de transparencia fiscal empresarial: un estudio de las empresas adheridas al código de buenas prácticas tributarias*”, Escola Politècnica Superior D’Alcoi, U.P.V. ,2023. <http://hdl.handle.net/10251/198850>

RIBES, RIBES, Aurora: “*La relación cooperativa en España: experiencia acumulada y desafíos pendientes*”. *Crónica Tributaria*, 184(3),2022, págs.143-194. <https://doi.org/10.47092/ct.22.3.5>

SANZ GOMEZ, Rafael, “Cumplimiento cooperativo y código de buenas prácticas tributarias: la experiencia española “En VV.AA., GÓMEZ REQUENA, José Angel (coord.): *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la administración tributaria y los contribuyentes*, 1ª ed., Aranzadi, Pamplona,2021.

SANZ GOMEZ, Rafael. “En Cumplimiento cooperativo: un diálogo”, *Revista Argumentum* 16, 2015.

VICENTE-ARCHE COLOMA, Paula “Nuevo paradigma de las relaciones entre los obligados tributarios y la administración: el cumplimiento cooperativo en materia tributaria” En VV.AA., GÓMEZ REQUENA, José Angel (coord.): *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la administración tributaria y los contribuyentes*, 1ª ed., Aranzadi, Pamplona,2021.

WEBGRAFÍA

AEAT, adhesiones al CBPT .<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias/adhesiones-codigo-buenas-practicas-tributarias.html>

AEAT, CBPEP, 2024. <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-empresas-instituciones-entidades-publicas/codigo-buenas-practicas-tributarias.html>.

AEAT, CBPT, 2010. <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-empresas-instituciones-entidades-publicas/codigo-buenas-practicas-tributarias.html>

AEAT, CBPT, Anexo 2015. https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias/conclusiones-pleno-2_11_2015-cbpt.html

AEAT, CBPT, Propuesta para el reforzamiento de las buenas practicas de transparencia fiscal empresarial, “Orientaciones sobre la estructura y contenido del modelo”, 2016 <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias/propuesta-reforzamiento-bp-transparencia-fiscal.html>.

AEAT, FGE <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/que-foro.html>

AEAT, Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios, <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-asociaciones-colegios-profesionales-tributarios.html>

AEAT, informes anuales de transparencia presentados. <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias/entidades-presentadoras-it.html>

AEAT, Pleno del FGE 8 de junio de 2023: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/sesiones/vigesimosexta-sesion-8-junio-2023/acta-reunion.html>

AEAT, Undécima sesión Pleno FGE – 2 de noviembre de 2015, acta de reunión, <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/sesiones/undecima-sesion-2-noviembre-2015/acta-reunion.html>

OCDE “BEPS Project Explanatory Statement: 2015 Final Reports”, OECD Publishing, Paris, 2016. <https://doi.org/10.1787/9789264263437-en>.

OCDE “*La relación cooperativa: Un marco de referencia, De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*”, 2013. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/la-relacion-cooperativa-un-marco-de-referencia_9789264207547-es#page34

OCDE, Comunicado de Ciudad de Cabo, OCDE, 2008.
https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Tema/Empresas/ForoGrandesEmpresas/Documentacion/OCDE_Ciudad_del_Cabo_2008_es_es.pdf

OCDE, Declaración Final de Seúl, OCDE, 2006. Se encuentra en:
https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Tema/Empresas/ForoGrandesEmpresas/Documentacion/OCDE_Seul_2006_es_es.pdf

Plan estratégico AEAT 2024-2027.
https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Agencia_Tributaria/Planificacion/Plan_estragico_2024_2027/PlanEstrategico2024.pdf

Plan estratégico de la AEAT 2020-2023:
https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Planificacion/PlanEstrategico2020_2023/PlanEstrategico2020.pdf

UNE “N11, La revista de normalización española”, 2019:
<https://revista.une.org/11/la-referencia-del-compliance-tributario.html>

