

Cumplimiento cooperativo, gobernanza fiscal y derechos y garantías de los contribuyentes¹

Cooperative compliance, tax governance and taxpayer rights and guarantees

Pedro José Carrasco Parrilla

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Castilla-La Mancha

Centro Internacional de Estudios Fiscales

E-mail: pedrojose.carrasco@uclm.es

Resumen: Dentro del modelo de cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias, se trata de determinar si en la actual configuración de la Gobernanza fiscal priman más los derechos y garantías de los contribuyentes frente a las obligaciones impuestas a los mismos, sobre todo si tenemos en cuenta las nuevas obligaciones derivadas de la transposición de la DAC6 en el ordenamiento jurídico español. En aras de intentar equilibrar los derechos y obligaciones, dentro de una relación cooperativa, basada en la transparencia y la confianza mutua, sería deseable arbitrar algún mecanismo que tenga en cuenta el esfuerzo de los obligados tributarios, introduciendo modificaciones normativas que permitan excluir el dolo, o incorporar ciertos incentivos a las entidades que implementen modelos eficientes de cumplimiento cooperativo, constituyendo una propuesta de derecho comparado la ley francesa que reconoce el derecho a la regularización “en caso de error”, junto con la propuesta en el año 2022 del Consejo para la Defensa del contribuyente sobre la incorporación del “derecho al error” en el ordenamiento tributario español. También se aboga por reforzar los instrumentos de información y asistencia a los obligados a comunicar los mecanismos transfronterizos

¹ Este trabajo se realiza en el marco del proyecto de investigación: “El cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias en la era post BEPS: nuevos retos”, Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades (PGC2018-097713-B-I00, 2019-2022).

sujetos a comunicación, sobre todo en el caso de las respuestas a consultas tributarias, acuerdos previos de valoración o la necesaria publicación de guías interpretativas, que otorgarán sin duda una mayor seguridad jurídica al dotar de una mayor uniformidad y transparencia a los criterios de interpretación y aplicación de la norma. Máxime cuando, en un contexto en el que la relación cooperativa no está basada en la idea de relación de poder entre Administración y obligados tributarios sino en la confianza mutua y la transparencia, ésta debe manifestarse también por el lado de la Administración, que además de transparente, debe fomentar las actuaciones preventivas de la conflictividad, junto con labores de asistencia y colaboración.

Palabras clave: Cumplimiento cooperativo, obligaciones tributarias, gobernanza fiscal, derechos y garantías.

Abstract: Within the model of cooperative compliance with tax obligations, the aim is to determine whether, in the current configuration of Tax Governance, taxpayers' rights and guarantees take precedence over the obligations imposed on them, especially if we take into account the new obligations arising from the transposition of the DAC6 into Spanish legal system. In order to try to balance rights and obligations, within a cooperative relationship based on transparency and mutual trust, it would be desirable to arbitrate some mechanism that takes into account the effort made by taxpayers, introducing regulatory amendments that allow for the exclusion of fraud, or to incorporate certain incentives for entities that implement efficient models of cooperative compliance, a comparative law proposal being the French law that recognises the right to regularisation "in case of error", together with the proposal in 2022 of the Council for the Defence of Taxpayers on the incorporation of the "right to error" in the Spanish tax system. It also advocates strengthening the instruments for information and assistance to those obliged to communicate cross-border mechanisms subject to communication, especially in the case of responses to tax queries, prior assessment agreements or the necessary publication of interpretative guides, which will undoubtedly provide greater legal certainty by providing greater uniformity and transparency to the criteria for interpretation and application of the rule. Especially when, in a context in which the cooperative relationship is not based on the idea of a power relationship between the Administration and taxpayers but on mutual trust and transparency, this must also be shown on the side of the

Administration, which, in addition to being transparent, must promote conflict prevention actions, together with assistance and collaboration.

Key Words: Cooperative compliance, tax obligations, tax governance, rights and guarantees.

ÍNDICE:

I. Precisiones terminológicas: cumplimiento cooperativo y evolución conceptual de la Gobernanza fiscal

1) *Factores determinantes de la Gobernanza fiscal*

2) *La Gobernanza fiscal y el modelo de cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias*

II. Derechos y garantías de los contribuyentes frente a nuevas obligaciones en un entorno de cumplimiento cooperativo

1) *Las obligaciones derivadas de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 (DAC 6)*

2) *El deseable equilibrio entre las obligaciones derivadas de la DAC 6 y la seguridad jurídica en un marco de relación cooperativa*

III. Conclusiones

I. Precisiones terminológicas: cumplimiento cooperativo y evolución conceptual de la Gobernanza fiscal

Por lo que se refiere al cumplimiento de las obligaciones tributarias, desde hace ya más de una década, y motivado por la globalización –entendida ésta en un sentido amplio– se ha generalizado el uso del término en inglés bajo la denominación “compliance”, que tiene su origen en la expresión proveniente del derecho angloamericano “compliance with the law” (GIMENO BEVIÁ, 2016, 248)², es decir, cumplimiento de la ley, de ahí que también se utilice la expresión “tax compliance” para referirnos al cumplimiento de las obligaciones tributarias o en un sentido más amplio, de la ley tributaria o fiscal.

Como afirma NIETO MARTÍN: “El término cumplimiento normativo (*compliance*) es uno de los más vagos e inexpressivos que se haya acuñado jamás. Por sí sólo no dice apenas nada, salvo lo evidente: actuar conforme a la legalidad, entendiendo legalidad en un sentido amplio, que abarcaría el cumplimiento de obligaciones procedentes de la ley (civil, penal, administrativa, laboral, del mercado de valores, etc.), pero también las directrices internas de la empresa y en especial su Código Ético” (NIETO MARTÍN, 2014, 25).

La generalización en los distintos ordenamientos jurídicos del principio de responsabilidad penal de las personas jurídicas, junto con un impulso del desarrollo de programas de cumplimiento normativo, también en el ámbito tributario, que toman en consideración tanto la vigilancia como el control por parte de este tipo de contribuyentes, con la finalidad de evitar posibles actuaciones sancionadoras, han motivado la implementación de programas de cumplimiento normativo, fundamentalmente, pero no exclusivamente, a efectos de exonerarles de responsabilidad penal.

Evitar la imposición de sanciones formaría parte del *compliance* en sentido amplio; poner los medios necesarios para evitarlas en el ámbito tributario formaría parte del *tax compliance*, pues el incumplimiento de las obligaciones tributarias conlleva la imposición de sanciones (administrativas o penales).

² GARCÍA CAVERO, P. (2014, 9), se refiere al origen de la expresión proveniente del verbo en inglés “to comply with”, cumplir con. Si bien, como nos recuerda este último autor, citando a ENGELHART (2012, 40), en el ámbito de la medicina se viene usando para referirse al cumplimiento riguroso de la indicación terapéutica por parte del paciente.

Desde el punto de vista tributario, la globalización también ha servido a las empresas y grupos de sociedades para buscar la optimización fiscal, tratando de reducir el impacto que los tributos tienen sobre sus cuentas de resultados, a través del desarrollo de estrategias fiscales que, a priori, no son incompatibles con el deber de todos los contribuyentes de hacer frente al cumplimiento de sus obligaciones tributarias en cualquiera de las jurisdicciones territoriales donde lleven a cabo su actividad económica. Así, en el ámbito de la UE han contribuido las libertades de circulación de bienes, servicios y capitales (LAGO MONTERO, 2015, 56)³ (cuyo incremento se ha visto favorecido gracias a las TIC⁴).

Debe reconocerse que las grandes empresas desempeñan un papel clave en la economía tanto por las inversiones que llevan a cabo como por la generación de empleo, sin perder de vista la importancia que tienen para el crecimiento y el desarrollo económico de los países, así como su contribución a los presupuestos de los Estados. Ahora bien, los cada vez más generalizados déficits presupuestarios así como los escándalos financieros de las últimas décadas, han desembocado en una generalizada indignación pública por la denominada planificación fiscal agresiva que llevan a cabo, fundamentalmente, las grandes empresas, fruto de la cual la contribución al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica que es propugnada por todos los ordenamientos

³ El mismo autor se refiere al “marco idóneo para la deslocalización de personas y negocios fuera del ámbito territorial de los países con sistemas tributarios progresivos”, op.et loc.cit.

⁴ Las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero para el año 2015 de la Agencia Estatal de Administración Tributaria Española (AEAT), aprobado por Resolución de la Dirección General de la AEAT de 9-3-2015, publicada en el Boletín Oficial del Estado de 11-3-2015, establecían precisamente que: «El desarrollo de las nuevas tecnologías de la información y las comunicaciones y la creciente globalización de la economía permiten a las empresas ofrecer sus servicios a sus potenciales clientes a través de la web, sin sede en España, deslocalizadas, posibilitando actividades total o parcialmente sumergidas junto con otras que, bajo apariencia extranjera, son en realidad empresas españolas que usan Internet para intentar eludir sus obligaciones fiscales”. Por este motivo, se marcaba como objetivo estas actuaciones:

“a) Captación de la información disponible en Internet con el objetivo esencial de proceder a efectuar una ordenación y sistematización de la misma, de cara a su explotación y análisis para su posterior incorporación a las bases de datos de la Administración Tributaria.

b) Captación de indicios de éxito de las páginas de comercio electrónico, a través de la información que ofrecen empresas especializadas en análisis y valoración de páginas web y de la disponible en las redes sociales.

c) Utilizando técnicas de análisis de las redes sociales, se analizarán las operaciones comerciales realizadas entre los distintos agentes económicos con el objetivo de identificar aquellos patrones de comportamiento que se corresponden con actividades defraudadoras (tramas carrusel, uso de testaferrós etc). Una vez identificados los patrones de fraude, se utilizarán tanto para la selección como para la comprobación”.

Las directrices generales de los sucesivos Planes Anuales de Control Tributario y Aduanero, continúan en la misma línea, incidiendo en los nuevos modelos de negocio, especialmente en comercio electrónico, tal y como se desprende de las aprobadas para el año 2022, aprobadas por Resolución de 26 de enero de 2022 por la Dirección General de la AEAT y publicadas en el BOE de 31-1-2022.

jurídicos se ha visto mermada considerablemente, lo cual se ha revelado como un problema a nivel global.

Ello ha tenido respuesta tanto por parte de la OCDE como de la UE, entre otros organismos e instituciones, a través del desarrollo de planes de lucha contra la evasión fiscal, con caracteres tanto preventivos como represivos, p.ej.: plan BEPS⁵ (OCDE), ATAP⁶ y ATAD⁷ (UE), que han sido aplicados por la mayoría de los países de nuestro entorno⁸.

Nos enfrentamos pues, ante un cambio de paradigma en las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes.

Así, podemos definir el cumplimiento cooperativo como la relación entre los contribuyentes y la Administración tributaria, que está basada en la transparencia, la confianza mutua y las actuaciones preventivas y de asistencia y colaboración. Tiene, como presupuesto básico, que los contribuyentes mantengan unas buenas prácticas

⁵ *Base Erosion and Profit Shifting* (<http://www.oecd.org/tax/beps/>). La erosión de bases imponibles y traslado de beneficios (BEPS) hace referencia a las estrategias de evasión fiscal que se adoptan por parte de ciertas empresas que aprovechan las lagunas y desajustes de las normas fiscales para trasladar artificialmente sus beneficios a lugares con un nivel de tributación más bajo o nulo. En el marco inclusivo, más de un centenar de países y jurisdicciones han colaborado para aplicar las medidas del Plan BEPS y hacer frente a la BEPS. Sobre la creación y diseño del citado marco inclusivo puede consultarse: <https://www.oecd.org/tax/nota-informativa-marco-inclusivo-para-la-implementacion-del-proyecto-beps.pdf> (últ.consulta 26/09/2022).

⁶ *Anti Tax Avoidance Package*. El paquete contra la evasión fiscal forma parte de una ambiciosa agenda de la Comisión europea en favor de una fiscalidad de las empresas más justa, sencilla y eficaz en el ámbito de la UE. Contiene medidas concretas para evitar la planificación fiscal agresiva, aumentar la transparencia fiscal, así como la creación de condiciones de competencia equitativas para todas las empresas de la UE. Con él se trata de ayudar a los Estados miembros a adoptar medidas firmes y destinadas a coordinar la evasión fiscal y garantizar que las empresas paguen impuestos en el lugar que obtengan sus beneficios en la UE. (https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package_en; últ.consulta 26/09/2022).

⁷ *Anti Tax Avoidance Directive* (https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package/anti-tax-avoidance-directive_en). El 20 de junio de 2016, el Consejo adoptó la Directiva (UE) 2016/1164 por la que se establecen normas contra las prácticas de evasión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior. Esta Directiva contra la evasión fiscal, que forma parte del Paquete Contra la Evasión Fiscal (ATAP) propone seis medidas jurídicamente vinculantes contra las prácticas abusivas, que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior y que todos los Estados miembros deberían aplicar contra formas comunes de planificación fiscal agresiva. El objetivo de esta directiva es crear un nivel mínimo de protección contra la evasión del impuesto de sociedades en toda la UE, garantizando a su vez un entorno más justo y estable para las empresas.

⁸ Incluso algunas de las acciones del Plan BEPS han sido recogidas en buena parte por la Unión Europea, es el caso de las acciones 5, 12 y 13, vinculadas con la exigencia de transparencia, que constituye una de las bases sobre las que se asienta el Plan BEPS.

tributarias, a la vez que mejoren el nivel de cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias (MARTÍN FERNÁNDEZ, 2017, 88)⁹.

En otro orden de consideraciones, y por lo que se refiere al término “Gobernanza”, éste no tiene un significado universal, siendo posible distinguir dos acepciones, una en sentido descriptivo (utilizada para para hacer referencia a los fenómenos gubernamentales caracterizados por la articulación de múltiples actores: internos y externos al gobierno) y la otra en sentido normativo, como equivalente de buen gobierno (OLACEFS, 2015).

Según el diccionario de la lengua española, la gobernanza es el “arte o manera de gobernar que se propone como objetivo, el logro de un desarrollo económico, social e institucional duradero, promoviendo un sano equilibrio entre el Estado, la sociedad civil y el mercado de la economía”

Nos encontramos pues, ante un término, similar al de gobierno, pero cuyo uso se ha generalizado probablemente a causa de su origen anglosajón (RODRÍGUEZ ARANA, 2012, 3)¹⁰. En realidad, la “gobernanza” es un término antiguo, pero de moda reciente, especialmente en el ámbito de la Unión Europea, aunque también en la OCDE se ha utilizado el término a partir de los años noventa del pasado siglo al poner en evidencia que la mala, o la ausencia de gobernanza supone un importante obstáculo para el desarrollo económico de los países subdesarrollados (GARRIDO MAYOL, 2020, 17).

Por lo que respecta a la Unión Europea, en el Libro Blanco sobre la Gobernanza europea (2001) se establece que el “concepto de «gobernanza» designa las normas, procesos y comportamientos que influyen en el ejercicio de los poderes a nivel europeo, especialmente desde el punto de vista de la apertura, la participación, la responsabilidad, la eficacia y la coherencia”¹¹.

⁹ El mismo autor pone el énfasis en la idea de relación entre las empresas y la Administración tributaria, al indicar que el cumplimiento cooperativo está basado “en la transparencia, la confianza mutua y las actuaciones preventivas y de asistencia y colaboración. Tiene, como presupuesto básico, el que la empresa mantenga unas buenas prácticas tributarias...”, op.et loc.cit.

Como iniciativa de cumplimiento cooperativo, en el ámbito del CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias) ha sido definida como “aquella que surge del relacionamiento entre la administración tributaria y el contribuyente, y a través de la cual se busca alcanzar mejoras significativas en el nivel de transparencia mutua y consecuentemente en el nivel de cumplimiento voluntario, teniendo como objetivo el reducir los costos de cumplimiento y/o de administración, y en lo posible prevenir controversias en la relación jurídico- tributaria”.Cfr.: CREMADES UGARTE, L; ARIAS ESTEBAN, I.G.y VARGAS, D. (2015, 9).

¹⁰ RODRÍGUEZ ARANA, 2012, 3.

¹¹ Documento calificado por la doctrina administrativa como “acto comunitario atípico”, otorgándole por lo que se refiere a sus efectos jurídicos el carácter de *soft law*, “en tanto que tiene por objeto la fijación de

Pero también es un concepto ligado estrechamente al de “buena administración”, consagrado inicialmente como principio inspirador y posteriormente derecho fundamental reconocido en el art.41 de la Carta Europea de Derechos Fundamentales, se concreta en una determinada manera de administrar lo público caracterizada por la equidad, la objetividad y los plazos razonables (RODRÍGUEZ ARANA, 2012). En España, el derecho a la buena administración se reconoce implícitamente en la Constitución, concretándose en la Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, aunque refiriéndose al principio de buen gobierno en su vertiente de buena regulación (GARCÍA NOVOA, 2019). Y también la jurisprudencia se ha hecho eco del principio de buena administración, como lo muestra la STS de 30 de abril de 2012, que califica el derecho a una buena administración como “derecho de última generación” y lo vincula al principio de transparencia y el derecho de acceso a registros y archivos¹².

Esta “gobernanza”, o forma de gobernar o gobernarse, supone la exigencia de una especial responsabilidad de los distintos actores sociales, que deben tomar en consideración los intereses y valores sociales a la hora de organizar su actividad. Es, en definitiva, la pretensión de que, en las normas de gestión o conducta de los sujetos, tenga especial acomodo, como principio rector último que debe presidir su línea de actuación, la consideración ética o moral.

Por tanto, en una primera aproximación, gobernanza equivale a “buen gobierno”. Como reiteradamente ha señalado el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH), la buena gobernanza o buena administración (que en la jurisprudencia de dicho Tribunal pueden asimilarse) impone el desarrollo de procedimientos internos que permitan la transparencia y la claridad, minimicen el riesgo de errores y, de este modo, promuevan la seguridad

los principios generales programáticos de la actuación de la Administración comunitaria en sus relaciones con los ciudadanos de la UE”, habiendo contribuido a “concretar en la práctica el significado del derecho a la buena administración” (CASAS AGUDO, 2020, 71).

¹² Como afirma CARRASCO GONZÁLEZ, no hace falta un reconocimiento constitucional expreso del derecho a la buena administración, porque podemos servirnos de otros ya proclamados, y su referencia es algo más que un mero eslogan. Puede significar una especie de “derecho paraguas” que fundamente y aglutine un conjunto de diversas iniciativas conectadas entre sí, y que son exponentes de una Administración acorde con la realidad social y económica del siglo XXI, prestadora de servicios a ciudadanos y empresas que demandan elevados estándares de calidad y eficacia. Es, desde esta perspectiva, desde la que la buena administración puede servir como derecho que legitime la puesta en práctica de iniciativas que mejoren el sistema de relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes, y que sirva además como elemento de conexión entre todas ellas. *Cfr.*: CARRASCO GONZÁLEZ, 2019, 96.

jurídica (entre otras, SSTEDH Caza contra Polonia, de 2 de octubre de 2012 o Bodgel contra Lituania, de 2013) (SÁNCHEZ LÓPEZ, 2022).

También la “buena gobernanza” ha sido definida como “la mejora de la confianza en el gobierno, en sus instituciones, en la calidad de sus servicios y decisiones, porque se perciben como algo que se hace en beneficio del interés público general” (OCDE 2015, 4), considerándose por algún autor que la expresión “buena gobernanza” resultaría reiterativa (HERRERA MOLINA, 2020, 27)¹³.

De este modo, si añadimos el calificativo “fiscal”, el término gobernanza o buena gobernanza fiscal se utiliza para invocar la conducta de los sujetos de la relación tributaria, Administración y obligados tributarios.

En la práctica, el término “fiscal” va a cualificar al sustantivo “gobernanza”, poniendo su énfasis sobre la aplicación de los tributos por parte de las Administraciones públicas y las grandes empresas, por lo que la gobernanza fiscal se ha descrito como el conjunto de buenas prácticas necesarias para una aplicación cuidadosa y transparente de las normas tributarias, por parte de la Administración y de las Empresas, teniendo en cuenta las consecuencias para el conjunto de la sociedad y sometidas a mecanismos de control internos y externos (HERRERA MOLINA, 2020, 27).

Si tenemos en cuenta las anteriores consideraciones, podemos conceptualizar la buena gobernanza fiscal como el conjunto de buenas prácticas¹⁴ necesarias para una aplicación de las normas tributarias que permitan la transparencia y la claridad, minimicen el riesgo de errores y promuevan la seguridad jurídica.

1) Factores determinantes de la buena gobernanza fiscal

¹³ En sentido opuesto se pronuncia ROSEMBUJ (2017), para quien: “La gobernanza es teleológica; mientras que la buena gobernanza es de principios comunes. Una cosa son los propósitos y la finalidad y otros los instrumentos que se requieren para conseguirlos y que no deben sacrificarse, valores intermedios, principios comunes para conseguir las finalidades, sin traicionarlas”.

¹⁴ Por buenas prácticas debemos considerar al conjunto de principios, normas y actuaciones que disciplinan un buen comportamiento por parte de los sujetos implicados en la relación jurídico-tributaria. Sobre este aspecto nos hemos manifestado en CARRASCO PARRILLA, 2021, 363 y 384.

A la hora de llevar a cabo una configuración de la gobernanza fiscal, y siguiendo a HERRERA MOLINA (2020, 27), podemos afirmar que en la misma han confluído diversos factores.

El principal factor determinante de la buena gobernanza fiscal es la noción de buen gobierno, pero también la responsabilidad social corporativa, el cumplimiento cooperativo en materia tributaria, el Plan BEPS de la OCDE (y, de manera particular, la acción 12) y la tendencia hacia el denominado cumplimiento corporativo en materia tributaria, plasmada en España en la norma UNE 19602. La preocupación por la ética tributaria tanto de la propia Administración como por parte de las empresas sería otro de los factores determinantes de la buena gobernanza fiscal.

Y, por último, también consideramos que podemos señalar como otro elemento en la reciente evolución de la gobernanza fiscal, a los Objetivos de Desarrollo Sostenible de las Naciones Unidas¹⁵. En efecto, la fiscalidad puede jugar un papel determinante a la hora de conseguir los Objetivos de Desarrollo Sostenible, ya que puede contribuir a generar los fondos necesarios para financiar las actividades de los distintos gobiernos en apoyo de estos objetivos, y de este modo, una tributación justa y equitativa genera confianza de los contribuyentes con sus gobiernos, reforzando además la cohesión social. Además, todo ello se va a traducir, en cualquier caso, en que la dirección de las empresas se va a ver obligada a implementar mayores esfuerzos en el cumplimiento de estos objetivos pues, más allá de su carácter ético, desempeñan un papel relevante tanto en la gestión del riesgo, la resolución de conflictos, así como la ejecución de la estrategia de las empresas.

Por ello podemos afirmar que actualmente, no existe un concepto claro de gobernanza fiscal, aunque sí una cierta noción que supone la exigencia de una especial responsabilidad de los distintos actores sociales, que deben tomar en consideración los intereses y valores sociales a la hora de organizar su actividad. Es, en definitiva, la pretensión de que, en las normas de gestión o conducta de un sujeto, tenga especial cabida

¹⁵ Conjunto de 17 objetivos y 169 metas asociadas, aprobados por Naciones Unidas y pactados por 193 países en 2015, que pretenden servir como hoja de ruta hasta el 2030 para abordar los mayores retos a los que se enfrenta la humanidad, tales como la pobreza, la desigualdad o el cambio climático. *Vid.*, en este sentido, CANELO ÁLVAREZ, L y CUBILLO PÉREZ DE AYALA, C., 2020, 93.

la consideración ética o moral, como principio rector último que debe presidir su línea de actuación.

En efecto, los códigos de conducta han sido el instrumento en el que se ha materializado este tipo de exigencias, representando un conjunto de normas éticas que rigen la conducta de un determinado sujeto o colectivo, y se caracterizan porque su adscripción es voluntaria, asumiendo ciertas reglas de conducta que van más allá de lo que jurídicamente es exigible.

Esta exigencia de buena gobernanza se ha puesto especialmente de manifiesto desde el primer momento en relación con las empresas, constituyendo claros ejemplos de este enfoque, los denominados “principios de Gobierno Corporativo de la OCDE”, cuya primera formulación es de 1999. En el ámbito de la Unión Europea, el “Libro Verde” de 2001, “Fomentar un marco europeo sobre la responsabilidad social de la empresas”, y posteriormente el Libro Verde de 2011 sobre “La normativa de gobierno corporativo de la UE”; y, en Naciones Unidas el documento sobre “Principios rectores sobre las empresas y los Derechos Humanos”, también de 2011.

Ejemplos que, aunque no son homogéneos, suponen la muestra de una misma realidad y la exigencia de una orientación ética de la actividad corporativa.

El resultado final en la evolución de la exigencia a las empresas de una conducta socialmente responsable ha sido el concepto de responsabilidad social corporativa que, siguiendo lo dispuesto por la Comisión Europea, puede considerarse como “la integración voluntaria, por parte de las empresas, de las preocupaciones sociales y medioambientales en sus operaciones empresariales y sus relaciones con sus interlocutores”.

Tampoco podemos desconocer que la crisis económica iniciada en 2008 supuso un fuerte revulsivo para la expansión y actual configuración de lo que debemos considerar por Gobernanza, pues son conocidas las graves deficiencias en el gobierno corporativo y en la gestión de riesgos por parte de importantes empresas, así como la falta de ética y la distorsión de los valores que provocó la pérdida de confianza de los ciudadanos en la

capacidad de rendir de cuentas, tanto por instituciones como por profesionales de diverso tipo, con transparencia¹⁶.

La citada crisis derivó en una crisis financiera y recaudatoria, provocando un incremento de las exigencias de conducta fiscal socialmente responsable de las empresas y, en concreto, de una manera más específica las dirigidas a las empresas multinacionales.

Así, también debemos mencionar la incidencia que ha tenido en el ámbito de la OCDE la aprobación del Plan BEPS, conocido por sus siglas en inglés, relativo a luchar contra la Erosión de Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios, y en el que se pone de manifiesto que una conducta empresarial que, no siendo ilegal necesariamente, puede considerarse ilegítima, teniendo como objetivo la eliminación de la denominada planificación fiscal agresiva con el objetivo de que las empresas multinacionales contribuyan con una cuota tributaria justa en el Impuesto sobre Sociedades¹⁷.

Para la Comisión europea, la buena gobernanza fiscal constituye la base de la fiscalidad justa. “En términos generales, la buena gobernanza fiscal abarca la transparencia fiscal, la competencia fiscal leal, la ausencia de medidas fiscales perniciosas y la aplicación de normas acordadas internacionalmente”¹⁸, entre las que se encuentra el Plan BEPS, integrando las “normas” contenidas en el mismo en el Derecho de la UE, por ejemplo, la presentación de informes por país, las normas comunes sobre la asimetría híbrida y el requisito de que los asesores fiscales informen sobre los programas de planificación fiscal. La agenda de la UE en materia de buena gobernanza fiscal debe continuar evolucionando a fin de evitar las pérdidas en los presupuestos nacionales y de la UE y garantizar que los

¹⁶ En este sentido, el Informe emanado de una comisión ad hoc, constituida en 2010 en los Estados Unidos a requerimiento de la *Fraud Enforcement and Recovery Act*. Al mismo se refiere, de una manera más detallada: FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, 2014, 150-152.

¹⁷ *Vid.*, en similares términos: KPMG Abogados, 2020, 13-16.

¹⁸ *Cfr.*: Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la buena gobernanza fiscal en le UE y más allá de sus fronteras, de 15-7-2020: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52020DC0313> (últ.consulta: 26/09/2022). El Dictamen del Comité Económico y social Europeo, de 24-2-2021, se pronuncia en similares términos: “El CESE está de acuerdo con el enfoque de la Comisión de que la buena gobernanza fiscal, en la que se asienta la equidad tributaria, pasa por la transparencia fiscal basada en el intercambio de información entre autoridades tributarias, la prevención de una competencia fiscal desleal, la ausencia de medidas fiscales perniciosas y la aplicación de normas acordadas internacionalmente”; *cfr.*: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:52020AE3578&from=EN> (últ.consulta: 26/09/2022). No obstante, con anterioridad, los Ministros de Finanzas de la UE, reunidos con ocasión del Consejo (ECOFIN) de 14 de mayo de 2008, definieron la buena gobernanza en el ámbito fiscal como la plasmación de los principios de transparencia, de intercambio de información y de competencia leal en materia tributaria.

ciudadanos y las empresas de la UE puedan seguir confiando en una fiscalidad justa y eficaz en el futuro.

2) La Gobernanza fiscal y el modelo de cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias

Dentro de la evolución del concepto de Gobernanza, también podemos vincularla al cambio de paradigma en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en el que la relación entre Administración y contribuyentes pasa por un modelo cooperativo, en el que la transparencia, la seguridad jurídica y la confianza mutua entre las partes constituye una de las características de este modelo de cumplimiento de las obligaciones tributarias. Así, se observa cómo gran parte de su contenido, inicialmente basado normas de *soft law* (recomendaciones de instancias internacionales o los compromisos estrictamente voluntarios, característicos de los Códigos de buena conducta y las relaciones de cooperación reforzada o colaborativas que determinados contribuyentes establecen con las administraciones tributarias¹⁹) -pues la relación cooperativa tiene su origen en los sistemas anglosajones-, se ha ido asentando en normas de *hard law* (por ejemplo, la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que constituye la quinta modificación de la Directiva (UE) 2011/16 del Consejo, de 15 de febrero, de cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (en adelante, DAC 6, a la que nos referiremos en otro apartado de este trabajo), lo cual es más acorde con los sistemas de tradición jurídica de corte continental. En efecto, un sistema de cumplimiento cooperativo por sí mismo es un sistema de adhesión voluntaria, por lo que en teoría no debería venir provocado por un imperativo legal, sino por el simple interés de adoptarlo, ya que las partes involucradas pueden llegar a obtener un beneficio legítimo del compromiso asumido. Aunque bien es cierto que articular un modelo de relación cooperativa a través de normas jurídicamente vinculantes, con la consiguiente potestad coercitiva inherente a las mismas, generará mayor confianza entre las partes, otorgando a su vez una mayor seguridad a la hora de optar por el modelo de relación cooperativa (AEDAF, 2017, 11).

¹⁹ Materializados en España en el Código de Buenas Prácticas Tributarias para el ámbito de las empresas, así como los Códigos de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios y los de Asociaciones y Colegios Profesionales Tributarios, estando en proyecto los de trabajadores autónomos y de pequeñas y medianas empresas. Recomendaciones que, junto a la Ley de Sociedades de Capital (Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio) y al Código de Buen Gobierno Corporativo de las Sociedades Cotizadas de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (aprobado el 18 de febrero de 2015), conforman, junto con la norma UNE 19602, lo que CALDERÓN CARRERO ha denominado el “marco del buen gobierno corporativo fiscal en España”; *vid.* CALDERÓN CARRERO, 2019, 113-114.

Por otra parte, el artículo 92.2 de la LGT incorpora al ordenamiento jurídico español el principio de cumplimiento cooperativo en materia tributaria, disponiendo que la colaboración podrá instrumentarse a través de acuerdos de la Administración tributaria con otras Administraciones públicas, con otras entidades privadas o con instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, y, específicamente, con el objeto de facilitar el desarrollo de su labor en aras de potenciar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias, con los colegios y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal.

Precisamente en España existen diversos mecanismos que han ido avanzando en la relación cooperativa y vamos a mencionar brevemente.

- Como mecanismo específico de la relación cooperativa podemos destacar la segmentación de contribuyentes, con la creación de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, o la puesta en funcionamiento del Foro de Grandes Empresas, así como de profesionales tributarios y de sus asociaciones y colegios, y desde febrero de 2022, los Foros de federaciones y asociaciones de trabajadores autónomos, así como de pequeñas y medianas empresas.
- Consecuencia de este primer mecanismo ha sido la aprobación de los diferentes Códigos de buenas prácticas tributarias. Éstos han sido asumidos voluntariamente tanto por la Administración Tributaria como las empresas, profesionales tributarios y asociaciones y colegios de profesionales tributarios, en proyecto los de autónomos²⁰ y pequeñas y medianas empresas²¹.
- El Informe de transparencia fiscal. Aprobado en 2016, plantea proporcionar información de las entidades que voluntariamente lo deseen a la AEAT en función de un contenido

²⁰ La Agencia Tributaria y las principales federaciones y asociaciones de autónomos han constituido el 16 de febrero de 2022 el Foro de Federaciones y Asociaciones de Trabajadores Autónomos, con el objetivo de impulsar el modelo de relación cooperativa entre ambas. Debemos destacar que en la citada fecha se ha constituido un grupo de trabajo para elaborar un Código de buenas Prácticas Tributarias de Trabajadores Autónomos.

²¹ La Agencia Tributaria y las principales confederaciones de pequeñas y medianas empresas han constituido el 16 de febrero de 2022 el Foro de Pequeñas y Medianas Empresas, con el objetivo de impulsar el modelo de relación cooperativa entre ambas. En la misma fecha se ha creado un grupo de trabajo para elaborar un Código de buenas Prácticas Tributarias de Pequeñas y Medianas Empresas.

previamente indicado, y con el fin de permitir un análisis de riesgos por parte de los órganos de la Inspección de los tributos. El Informe de Transparencia llevaría a lograr una mejora reputacional, pero, sobre todo, a establecer un diálogo constructivo y productivo con la Agencia Tributaria que permita a los presentadores disponer de mayor certeza y seguridad jurídica y reducir los costes de cumplimiento que soportan. Así, se está convirtiendo en una vía de acercamiento que se ha revelado muy útil para aclarar cuestiones y resolver dudas, ya que los presentadores del informe tienen un canal directo con la Delegación Central de Grandes Contribuyentes. Ya se vienen presentando informes de manera habitual por un número cada vez mayor de entidades; en el Plan Estratégico de la AEAT para 2020-2023, en relación con el Informe de Transparencia, se establece también como un aspecto diferencial para el colectivo de entidades adscritas a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, que lo considera un “instrumento clave para profundizar en el modelo cooperativo”.

- También consideramos como otros mecanismos de relación cooperativa existentes con carácter previo al cambio de paradigma en el cumplimiento de las obligaciones tributarias:

- Las consultas tributarias con contestación vinculante.
- Los acuerdos previos de valoración, en varios ámbitos.
- Las actas con acuerdo.
- Los informes que emiten los órganos con competencias de interpretación e información.

- Pero también podemos añadir otros ejemplos que contribuyen al desarrollo de esta relación cooperativa, como la Información y asistencia informal realizada por la AEAT en sus oficinas o a través de los diversos medios telefónicos, telemáticos y electrónicos.

II. Derechos y garantías de los contribuyentes frente a nuevas obligaciones en un entorno de cumplimiento cooperativo

El artículo 34 de la LGT establece una serie de derechos y garantías desde el punto de vista de los obligados tributarios que, a su vez suponen obligaciones a cumplir por la Administración.

Por otra parte, el artículo 85 de la LGT dispone que la Administración deberá prestar a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones.

Partiendo de la base de lo dispuesto en estos preceptos, deberíamos plantearnos si la Administración Tributaria ha asumido plenamente los cambios culturales de esta nueva orientación del cumplimiento tributario, si ha dado respuesta normativa a las nuevas exigencias legales que el modelo actual traslada a los contribuyentes, e incluso también si ha dado respuesta coherente a los compromisos de transparencia voluntarios y de actitud colaborativa, cuando estos tienen lugar (KPMG, 2020, 18).

Se trata de determinar si en la actual configuración de la Gobernanza fiscal priman más los derechos y garantías de los contribuyentes frente a las obligaciones impuestas a los mismos, o si estamos en realidad ante unos derechos y garantías para los contribuyentes o ante unas obligaciones impuestas, sobre todo si tenemos en cuenta las nuevas obligaciones derivadas de la transposición de la DAC6 en el ordenamiento jurídico español.

Y es que en la actualidad, los contribuyentes, y de manera más significativa las empresas, además de cumplir con las obligaciones tributarias derivadas de su propia actividad, así como aportar información adicional sobre las operaciones que llevan a cabo con otros obligados tributarios en el desarrollo de su actividad habitual, cuando satisfacen pagos sujetos a retención tienen también la obligación de “ejercer como entidades recaudadoras de parte de tributos, tales como el Impuestos sobre la Renta de las Personas físicas, el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de No residentes a través del mecanismo de la retención” (GALINDO JIMÉNEZ y MATAS ESPEJO, 2020, 426). Pero también en algunos supuestos, en el ámbito de las entidades financieras, existen obligaciones de declarar información derivadas de la *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA) de Estados Unidos, así como las derivadas de la asistencia mutua del Sistema Común de Intercambio de Información (normativa CRS -*Common Reporting Standard*-, elaborada por la OCDE junto con los países del G20 y la colaboración de la Unión Europea)²², incorporándose a partir del año 2021 la obligación de reportar mecanismos transfronterizos que cumplan determinadas características de índole fiscal, de acuerdo con DAC 6.

²² Sobre FATCA y la normativa CRS (PEDROSA LÓPEZ, 2019).

Pero de estas obligaciones expuestas también se pueden derivar otras, pues para dar cumplimiento a las obligaciones de retener, repercutir y facilitar información, se necesitará destinar recursos humanos y materiales entre los que se incluirán los derivados de adaptar los sistemas informáticos para poder cumplir dentro de los plazos establecidos, “a menudo en tiempos muy reducidos, o con normas sin aprobar” (GALINDO JIMÉNEZ y MATAS ESPEJO, 2020, 427)²³.

Téngase en cuenta que el cumplimiento de las anteriores obligaciones por parte de los contribuyentes, además de formar parte de los deberes de colaboración con las Administraciones, puede considerarse dentro del cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias, pues constituye un ejercicio de transparencia y colaboración por parte de los obligados tributarios, al tiempo que representa un elemento que se revela esencial para el funcionamiento del sistema tributario, y sin cuya colaboración sería muy difícil mantener los niveles de recaudación actuales con el consiguiente perjuicio para las arcas públicas. Por ello, sería deseable, en aras de intentar equilibrar los derechos y obligaciones, dentro de una relación cooperativa, basada en la transparencia y la confianza mutua, arbitrar algún mecanismo que tenga en cuenta el esfuerzo de las entidades, introduciendo modificaciones normativas que permitan excluir el dolo, o incorporar ciertos incentivos a las entidades que implementen modelos eficientes de cumplimiento cooperativo. Recuérdese que el art.179.2.d) de la LGT exime de responsabilidad tributaria cuando se haya empleado la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias²⁴.

²³ Recuérdese que España ha realizado la transposición de DAC 6 con casi un año de retraso sobre el plazo previsto (31-12-2019) y solo un día antes del inicio del cómputo de los plazos de declaración (1-1-2021), lo que ha producido el solapamiento entre transposición y la aplicación práctica de los plazos de declaración.

²⁴ Más generosa ha sido la legislación francesa, pues la Ley N° 2018-727, de 10 de agosto de 2018, para un Estado al servicio de una sociedad de confianza, que modifica, entre otros, el art.123 del *Code des relations entre le public et l'administration*, reconociendo, desde el 12 de agosto de 2018, el denominado derecho a la regularización en caso de error. En efecto, dispone el art.123-1 del citado código que “una persona que haya hecho caso omiso por primera vez de una norma aplicable a su situación o que haya cometido un error material al cumplimentar su situación no podrá ser objeto, por parte de la Administración, de una sanción, ya sea pecuniaria o consistente en la privación de toda o parte de una prestación debida, si ha regularizado su situación por iniciativa propia o tras haber sido invitada a hacerlo por la Administración en el plazo indicado por ésta”.

En todo caso, en España, y en el seno del Consejo para la Defensa del Contribuyente debemos destacar la propuesta 3/2022, “sobre la incorporación al derecho al error al ordenamiento tributario español, en la que “no se trata tanto de una auténtica rectificación de errores, como de un mecanismo dirigido a facilitar la regularización voluntaria”. Cfr.: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabSEHacienda/CDC/Propuesta%20e%20informe/s/2022-3-Propuesta-DerechoalError.pdf>, últ.consulta 29/09/2022). Idea que también se recogía previamente en el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria, también de 2022, pues en él se aboga por

1) Las obligaciones derivadas de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 (DAC 6)

En línea con lo establecido en la acción 12 del plan BEPS de la OCDE, aunque con unos objetivos, medidas y resultados más ambiciosos, la Directiva 2018/822, del Consejo, de 25-5-2018 (DAC 6) establece, en el ámbito de la Unión Europea, un régimen común de revelación de estructuras transfronterizas que presenten indicios de ser potencialmente agresivas, para conseguir, a través de un reforzamiento de la transparencia, una lucha más eficaz contra la elusión y la evasión fiscal que garantice un mejor funcionamiento del mercado interior, evitando los efectos distorsionadores que podría generar la introducción de estas normas solo en algunos de los Estados miembros.

Estos objetivos, que podemos considerar generales, se van a concretar en dos objetivos específicos. En efecto, de una parte tenemos la obtención de información en una fase muy temprana sobre determinados esquemas transfronterizos de planificación fiscal agresiva, lo que va a permitir analizar riesgos fiscales, una mejor planificación de las actuaciones inspectoras y proceder, en su caso, a llevar a cabo los cambios normativos necesarios para evitar que los contribuyentes utilicen vacíos o defectos de regulación para reducir su carga tributaria en contra de la voluntad del legislador; y de otra parte, se encuentra el objetivo de disuadir tanto a intermediarios fiscales como a los propios contribuyentes de la utilización de este tipo de estructuras y que consideramos es realmente el espíritu de la Directiva.

España ha realizado la transposición de la Directiva con casi un año de retraso sobre el plazo previsto en la Directiva (31 de diciembre de 2019)²⁵ y solo un día antes del inicio

mejorar la relación de la Administración tributaria con los contribuyentes, “evitando trasladar la impresión de culpabilidad y persecución a aquellos que suelen cumplir sus obligaciones correctamente y que, en alguna ocasión, se retrasaron o se equivocaron en sus relaciones con la Administración”; destacando a su vez que algunos países han adoptado un modelo que permite disminuir “la represión sobre determinados incumplimientos o errores”, recomendando, en este sentido, el Comité redactor del citado Libro Blanco, “que se estudie la posibilidad de aligerar las sanciones en supuestos de fallos o incumplimientos menores, en línea con lo que se hace en otros países como Francia o Singapur”; cfr.: https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf, últ.consulta 26/09/2022)

²⁵ Se contemplaba como fecha inicial para intercambiar dicha información a partir del 1 de julio de 2020, si bien estas obligaciones deberían incluir aquellos acuerdos cuya primera fase se hubiera ejecutado entre la fecha de entrada en vigor de la Directiva, el 25-6-2018 y la fecha de aplicación de la Directiva (1-7-2020); pues bien, como consecuencia de la COVID-19, el 24 de junio de 2020, el Consejo de la Unión Europea aprobó la Directiva 2020/876/UE, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE para hacer frente a la urgente necesidad de diferir determinados plazos para la presentación y el intercambio de información tributaria, permitiendo a los Estados Miembros posponer hasta seis meses el plazo tanto para la presentación

del cómputo de los plazos de declaración (1 de enero de 2021), circunstancia que ha producido un llamativo efecto de solapamiento entre transposición y aplicación práctica de los plazos de declaración. En efecto, la Ley 10/2020, de 29 de diciembre, modifica la Ley General Tributaria incorporando, con una técnica legislativa mejorable (MORENO GONZÁLEZ, 2021, 272), dos nuevas disposiciones adicionales (vigésimo tercera y vigésimo cuarta), que abordan cuestiones que deben ser reguladas por norma con rango de ley.

La transposición que llevan a cabo las nuevas disposiciones adicionales es una transposición de mínimos, pues se limitan a regular las cuestiones básicas sobre la **obligación de declaración de determinados mecanismos de planificación fiscal agresiva a cargo de intermediarios y, en su caso, de los obligados tributarios**, así como de otras dos obligaciones de información independientes pero relacionadas con la aquélla; las **obligaciones entre particulares derivadas de la obligación de declaración del mecanismo sujeto a comunicación**, la dispensa de la obligación de declarar a cargo de los intermediarios en atención al deber de secreto profesional y el régimen de infracciones y sanciones asociado a su incumplimiento, dejando en manos del Gobierno el desarrollo de los aspectos complementarios, bajo la expresión “en los términos que reglamentariamente se establezcan”.

De este modo, junto a la modificación de la LGT, el proceso de transposición se ha completado con la publicación del Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, por el que se modifica el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, la Orden HAC/342/2021, de 12 de abril, que aprueba los **modelos de declaración informativa** a la AEAT (234, 235 y 236²⁶) y la Resolución de 8 de abril de 2021, del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, por la que se aprueban los

como para el intercambio de información sobre los mecanismos transfronterizos sujetos a la obligación de información conforme a lo dispuesto en la Directiva. A su vez se contemplaba la posibilidad de una extensión adicional de hasta tres meses para el caso de que los Estados continúen aplicando medidas extraordinarias por la situación de riesgo para la salud pública y las perturbaciones económicas causadas por la COVID-19.

²⁶ En relación con el modelo 236, su plazo de presentación del modelo 236 es el último trimestre natural siguiente a la finalización del año natural en que se haya producido la utilización en España de los mecanismos transfronterizos sujetos a obligación de información y, aunque no se podrá presentar hasta el cuarto trimestre de 2022, en la sede electrónica de la Agencia Tributaria ya se encuentra publicado el trámite y se pueden realizar simulaciones.

modelos de comunicación correspondientes a las obligaciones entre particulares

(dispensa de secreto profesional y comunicación de presentación previa).

Con fecha de 14 de abril de 2021, el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT ha publicado una nota relativa a dichos modelos²⁷, así como un enlace con preguntas frecuentes sobre la obligación de información de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal (modelos 234, 235 y 236)²⁸, en las que se incluye una nota relativa a las comunicaciones entre los intervinientes y partícipes en los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal objeto de declaración, determinando que éstas no se deberán dirigir a la AEAT pues es una obligación de información entre particulares, haciendo mención expresa al régimen sancionador aplicable en caso de que no se cumpla con la misma. Y es que **el intermediario eximido deberá conservar prueba fehaciente de que la declaración ha sido presentada** conforme a las reglas legalmente aplicables por otros intermediarios obligados. Esta comunicación, a estos efectos tendrá la consideración de “prueba fehaciente”. En realidad, tanto la LGT, el art.45.5 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, como la nota aclaratoria publicada en la página web de la AEAT sobre la Resolución de 8 de abril de 2021 del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, por la que se aprueban los modelos de comunicaciones entre los intervinientes y partícipes en los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal objeto de declaración, poco aclaran sobre esta cuestión, por cuanto que de las mismas no se puede extraer cómo llevar a cabo esa notificación entre particulares, por lo que consideramos que la mejor manera de acreditar dicha “prueba fehaciente” será por burofax, pues un certificado con acuse de recibo no da fe del contenido de la comunicación si es entre particulares, lo cual supone un mayor coste indirecto, contrario a lo establecido y en los art.3.2 (principios de limitación de costes indirectos) art.34.1.k) LGT (derecho a que las actuaciones administrativas que requieran de la intervención de los obligados tributarios resulte lo menos gravosa, siempre que no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias).

²⁷ https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Procedimiento_ayuda/GI46-GI47-GI48/Nota_infor_234_235_236.pdf

²⁸ https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Modelos_y_formularios/Declaraciones/Modelos_200_al_299/234/FAQ_234_235_236.pdf

En todo caso, y además de la publicación del enlace a estas preguntas frecuentes sobre la obligación de información de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal, sería deseable la publicación de unas directrices o guías interpretativas mejor sistematizadas por parte de la AEAT, al igual que han hecho otros Estados miembros, como instrumento que facilite la aplicación de una normativa muy compleja que genera no pocas dudas interpretativas, proporcionando de este modo a los obligados tributarios una mayor certeza sobre la obligación de comunicar dicha información, evitando el indeseable efecto de exceso de información carente de utilidad (MORENO GONZÁLEZ, 2021, 273 y 281).

2) El deseable equilibrio entre las obligaciones derivadas de la Directiva y la seguridad jurídica en un marco de relación cooperativa

La obligación de revelar mecanismos de planificación fiscal agresiva encuentra su justificación última en la necesidad de disponer de información, por parte de las Administraciones tributarias, de manera temprana, pertinente y fiable sobre dichos mecanismos con la finalidad de reducir el tiempo de reacción de los poderes públicos desde que se conocen y hasta que se actúa contra los mismos, disminuyendo la pérdida de recaudación tributaria, a la vez que sirve para gestionar los riesgos fiscales de una manera más eficiente y eficaz (SANZ CLAVIJO, 2019, 193).

Coincidimos con MORENO GONZÁLEZ (2021, 274) al afirmar que la falta de proporcionalidad, la inseguridad jurídica creada por la vaguedad y la falta de precisión de muchos de sus conceptos esenciales, así como las dificultades para conciliar este nuevo régimen de revelación de información con los derechos fundamentales de los sujetos obligados a informar, en especial el secreto profesional, el derecho a la intimidad y a la protección de datos de carácter personal y el derecho a no autoinculparse, constituyen críticas comunes a la DAC 6²⁹. Además, el modo en el que la nueva obligación de comunicar mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva se ha plasmado en la Directiva objeto de referencia, puede ser visto como un movimiento en sentido contrario a la idea de una relación cooperativa en la que, a cambio de una actitud transparente por parte del contribuyente, la Administración proporciona seguridad jurídica. Y es que la Directiva crea una obligación de transparencia fiscal reforzada a

²⁹ También puede consultarse MORENO GONZÁLEZ, 2019, 19-72.

cargo de intermediarios y, en su caso, contribuyentes, dejando en manos de los Estados miembros la regulación del régimen sancionador de su incumplimiento, con la única premisa de que éste sea “eficaz, proporcional y disuasorio”, aunque no se manifiesta sobre los efectos derivados del cumplimiento veraz y completo de la obligación. Tampoco lo recoge la transposición de la misma, por lo que esta laguna viene a incrementar la inseguridad jurídica (MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., 2019, 193).

Tal vez hubiera sido deseable un mayor esfuerzo por parte de la Administración a la hora de incrementar la seguridad jurídica, acorde con la mayor exigencia de transparencia a la que se obliga a los destinatarios de la norma, en aras de progresar en el desarrollo de una relación cooperativa más equilibrada³⁰. Esfuerzo que podría haberse materializado, como afirma MORENO GONZÁLEZ (2021, 311-312), en el estableciendo un supuesto de exclusión de responsabilidad aplicable en los casos en que el obligado tributario haya informado a la Administración tributaria de forma veraz y completa sobre los mecanismos sujetos a comunicación; permitiendo compatibilizar a su vez, dicha exclusión de responsabilidad, los objetivos buscados con este nuevo deber de colaboración con el contenido del derecho fundamental a no autoinculparse.

Es cierto que, a los efectos de proporcionar seguridad jurídica a los destinatarios de la norma, la normativa de transposición de la Directiva establece la posibilidad de publicar, a efectos meramente informativos, en la sede electrónica de la Agencia Tributaria, los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal más relevantes que hayan sido objeto de comunicación y, en su caso, información relativa al régimen, clasificación o calificación tributaria que en cada caso les corresponda. Aunque dar publicidad a estos mecanismos, se considera positiva, no es suficiente para otorgar la seguridad jurídica que necesitan los destinatarios de la norma, a cambio del esfuerzo de transparencia que se les exige, pues sería deseable otorgar carácter vinculante a la publicidad de estos mecanismos, a los efectos de exclusión de responsabilidad del art.179.2 de la LGT.

También sería deseable que, en aras de procurar una reducción de los costes de cumplimiento de estas obligaciones, de evitar excesos de comunicación, así como a los efectos de dotar de una mayor seguridad jurídica, a la par que llevar a cabo un uso más

³⁰ MARTÍNEZ MUÑOZ pone el énfasis en el cambio de rumbo “hacia relaciones autoritarias en las que los sujetos se encuentran obligados a colaborar en situaciones que podrían incluso afectar a sus derechos fundamentales”, *op.cit.*, p.194.

eficiente de los recursos públicos, y una vez que ya han empezado a presentarse las declaraciones informativas sobre mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación, la Administración podría llevar a cabo una clasificación de las mismas a los efectos de eximir de la obligación de informar sobre aquellos esquemas u operaciones incluidos en una suerte de listas blancas (MORENO GONZÁLEZ 2021, 311-312).

Por ello, consideramos que en el marco de una relación más cooperativa y que se ha extendido recientemente tanto a trabajadores autónomos como a pequeñas y medianas empresas, debemos abogar por reforzar los instrumentos de información y asistencia a los obligados a comunicar los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación, sobre todo en el caso de las respuestas a consultas tributarias, acuerdos previos de valoración o la necesaria publicación de guías interpretativas, que otorgarán sin duda una mayor seguridad jurídica al dotar de una mayor uniformidad y transparencia a los criterios de interpretación y aplicación de la norma. Máxime cuando, en un contexto en el que la relación cooperativa no está basada en la idea de relación de poder entre Administración y obligados tributarios sino en la confianza mutua y la transparencia, ésta debe manifestarse también por el lado de la Administración, que además de transparente, debe fomentar las actuaciones preventivas de la conflictividad, junto con labores de asistencia y colaboración.

III. Conclusiones

El cumplimiento cooperativo puede considerarse como la relación entre los contribuyentes y la Administración tributaria, basada en la transparencia, la confianza mutua y las actuaciones preventivas y de asistencia y colaboración. Tiene, como presupuesto básico, que los contribuyentes mantengan unas buenas prácticas tributarias, a la vez que mejoren el nivel de cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias.

La buena gobernanza fiscal se puede conceptuar como el conjunto de buenas prácticas necesarias para una aplicación de las normas tributarias que permitan la transparencia y la claridad, minimicen el riesgo de errores y promuevan la seguridad jurídica; considerando como buenas prácticas al conjunto de principios, normas y actuaciones que disciplinan un buen comportamiento por parte de los sujetos implicados en la relación jurídico-tributaria.

En otro orden de consideraciones, se ha tratado de determinar si en la actual configuración de la Gobernanza fiscal priman más los derechos y garantías de los contribuyentes frente a las obligaciones impuestas a los mismos, o si estamos en realidad ante unos derechos y garantías para los contribuyentes o ante unas obligaciones impuestas, sobre todo si tenemos en cuenta las nuevas obligaciones derivadas de la transposición de la DAC6 en el ordenamiento jurídico español.

De este modo, sería deseable, en aras de intentar equilibrar los derechos y obligaciones, dentro de una relación cooperativa, basada en la transparencia y la confianza mutua, arbitrar algún mecanismo que tenga en cuenta el esfuerzo de las entidades, introduciendo modificaciones normativas que permitan excluir el dolo, o incorporar ciertos incentivos a las entidades que implementen modelos eficientes de cumplimiento cooperativo, constituyendo una propuesta de derecho comparado la ley francesa que reconoce el derecho a la regularización “en caso de error”, junto con la propuesta del Consejo para la Defensa del Contribuyente 3/2022 sobre la incorporación del “derecho al error” al ordenamiento tributario español.

La obligación de revelar mecanismos de planificación fiscal agresiva encuentra su justificación última en la necesidad de disponer de información, por parte de las Administraciones tributarias, de manera temprana, pertinente y fiable sobre dichos mecanismos con la finalidad de reducir el tiempo de reacción de los poderes públicos desde que se conocen y hasta que se actúa contra los mismos, disminuyendo la pérdida de recaudación tributaria, a la vez que sirve para gestionar los riesgos fiscales de una manera más eficiente y eficaz.

No obstante, el modo en el que la nueva obligación de comunicar mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva se ha plasmado en la DAC 6, puede ser visto como un movimiento en sentido contrario a la idea de una relación cooperativa en la que, a cambio de una actitud transparente por parte del contribuyente, la Administración proporciona seguridad jurídica. Y es que la Directiva crea una obligación de transparencia fiscal reforzada a cargo de intermediarios y, en su caso, contribuyentes, dejando en manos de los Estados miembros la regulación del régimen sancionador de su incumplimiento, con la única premisa de que éste sea “eficaz, proporcional y disuasorio”, aunque no se manifiesta sobre los efectos derivados del cumplimiento veraz y completo

de la obligación. Tampoco lo recoge la transposición de la misma, por lo que esta laguna viene a incrementar la inseguridad jurídica.

Tal vez hubiera sido deseable un mayor esfuerzo por parte de la Administración a la hora de incrementar la seguridad jurídica, acorde con la mayor exigencia de transparencia a la que se obliga a los destinatarios de la norma, en aras de progresar en el desarrollo de una relación cooperativa más equilibrada. Esfuerzo que podría haberse materializado en el estableciendo un supuesto de exclusión de responsabilidad aplicable en los casos en que el obligado tributario haya informado a la Administración tributaria de forma veraz y completa sobre los mecanismos sujetos a comunicación; permitiendo compatibilizar a su vez, dicha exclusión de responsabilidad, los objetivos buscados con este nuevo deber de colaboración con el contenido del derecho fundamental a no autoinculparse.

Aunque debe reconocerse que, a los efectos de proporcionar seguridad jurídica, la normativa de transposición de la Directiva establece la posibilidad de publicar (a efectos meramente informativos) en la sede electrónica de la AEAT, los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal más relevantes que hayan sido objeto de comunicación y, en su caso, información relativa al régimen, clasificación o calificación tributaria que en cada caso les corresponda. Dar publicidad a estos mecanismos, se considera positiva, si bien no es suficiente para otorgar la seguridad jurídica que necesitan los destinatarios de la norma, a cambio del esfuerzo de transparencia que se les exige, pues sería deseable otorgar carácter vinculante a la publicidad de estos mecanismos, a los efectos de exclusión de responsabilidad del art.179.2 de la LGT.

También sería deseable que, en aras de procurar una reducción de los costes de cumplimiento de estas obligaciones, de evitar excesos de comunicación, así como a los efectos de dotar de una mayor seguridad jurídica, a la par que llevar a cabo un uso más eficiente de los recursos públicos, y una vez que ya han empezado a presentarse las declaraciones informativas sobre mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación, la Administración podría llevar a cabo una clasificación de las mismas a los efectos de eximir de la obligación de informar sobre aquellos esquemas u operaciones incluidos en una especie de “listas blancas”.

Por consiguiente, consideramos que en el marco de una relación más cooperativa, y que se ha extendido recientemente tanto a trabajadores autónomos como a pequeñas y

medianas empresas, debemos abogar por reforzar los instrumentos de información y asistencia a los obligados a comunicar los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación, sobre todo en el caso de las respuestas a consultas tributarias, acuerdos previos de valoración o la necesaria publicación de guías interpretativas, que otorgarán sin duda una mayor seguridad jurídica al dotar de una mayor uniformidad y transparencia a los criterios de interpretación y aplicación de la norma. Máxime cuando, en un contexto en el que la relación cooperativa no está basada en la idea de relación de poder entre Administración y obligados tributarios sino en la confianza mutua y la transparencia, ésta debe manifestarse también por el lado de la Administración, que además de transparente, debe fomentar las actuaciones preventivas de la conflictividad, junto con labores de asistencia y colaboración.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AEDAF (2017): La relación cooperativa en España. Propuestas para un modelo de éxito, Paper nº12.

CALDERÓN CARRERO, J.M. (2019): Buen Gobierno Corporativo y Marco de Control de Riesgos Fiscales en un contexto Post-BEPS. En SANTANA LORENZO, M. y GARCÍA NOVOA, C., (Dirs.): *Practicum Compliance tributario 2020*. Editorial Thomson Reuters-Aranzadi

CANELO ÁLVAREZ, L y CUBILLO PÉREZ DE AYALA, C. (2020): Origen y evolución de la gobernanza, y en particular de la fiscal. El marco jurídico actual de la gobernanza fiscal en España y desarrollo en derecho comparado. En KPMG Abogados: *Gobernanza fiscal: una aproximación equilibrada*. Editorial Fundación Impuestos y Competitividad.

CARRASCO GONZÁLEZ, F.M. (2019): Seguridad jurídica, buena administración y cumplimiento cooperativo: hacia un nuevo modelo de relación entre la administración tributaria y los contribuyentes. En CARRASCO GONZÁLEZ, F.M. y BERTRÁN GIRÓN, M^a: *La colaboración privada entre administraciones en la aplicación de los tributos*. Editorial Thomson Reuters-Aranzadi.

CARRASCO PARRILLA, P.J. (2021): Buenas prácticas tributarias en la información y asistencia a los obligados tributarios. En: MORENO GONZÁLEZ, S. y CARRASCO

PARRILLA, P.J. (Dir.): *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes*. Editorial Thomson Reuters-Aranzadi.

CASAS AGUDO, D. (2020): *Derecho a una buena administración y ordenamiento tributario, en Derechos Fundamentales y Tributación*, Nueva Fiscalidad.

CREMADES UGARTE, L; ARIAS ESTEBAN, I.G.y VARGAS, D. (2015): *Relación o Cumplimiento Cooperativo Tributario: Su realidad actual en Países Miembros del CIAT de América Latina, Caribe, África y Asia, Documentos de Trabajo, CIAT*.

27

ENGELHART, M. (2012): *Sanktionierung von Unternehmen und Compliance*, 1ªed., Editorial Duncker&Humblot.

FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J.L. (2014): *Por una conexión de la RSE con la ética empresarial*, Revista de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales (nº91).

GALINDO JIMÉNEZ, I. y MATAS ESPEJO, J. (2020): *Gobernanza Fiscal: un aproximación equilibrada. Conclusionas generales*. En KPMG Abogados: *Gobernanza fiscal: una aproximación equilibrada*. Editorial Fundación Impuestos y Competitividad.

GARCÍA CAVERO, P. (2014): *Criminal compliance*. Editorial Palestra.

GARCÍA NOVOA, C. (2019): *El principio de Buena Administración como regla de control de los actos administrativos en materia tributaria*, Taxlandia, 20-8-2019: https://www.politicafiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/el-principio-de-buena-administracion-como-regla-de-control-de-las-actos-administrativos-en-materia-tributaria#_ftnref1

GARRIDO MAYOL, V. (2020): *El principio de buena administración y la gobernanza en la contratación pública*. Revista Estudios de Deusto, Vol.68/2

GIMENO BEVIÁ, J. (2016): *Compliance y proceso penal, el proceso penal de las personas jurídicas*. Editorial Thomson Reuters-Civitas.

HERRERA MOLINA, P.M. (2020): *Gobernanza fiscal: de las empresas a la Administración*. En KPMG Abogados: *Gobernanza fiscal: una aproximación equilibrada*. Editorial Fundación Impuestos y Competitividad.

KPMG Abogados (2020): *Gobernanza fiscal: una aproximación equilibrada*. Editorial Fundación Impuestos y Competitividad.

LAGO MONTERO, J.M.(2015): *Planificación fiscal agresiva, BEPS y litigiosidad*, Revista Ars Iuris Salmanticensis, vol.3.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (2017): *El modelo de relación cooperativa y las buenas prácticas tributarias*, Revista de Contabilidad y Dirección, vol.25.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. (2019): *La declaración obligatoria de mecanismos de planificación fiscal agresiva en el marco de la protección de los derechos fundamentales*. Editorial Tirant lo blanch.

MORENO GONZÁLEZ, S. (2019): *La Directiva sobre revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva y su transposición en España: Transparencia, certeza jurídica y derechos fundamentales*, Rev.Nueva Fiscalidad (nº2).

MORENO GONZÁLEZ, S. (2021): *La transposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español: cuestiones abiertas y reflexiones en clave de cumplimiento cooperativo*. En MORENO GONZÁLEZ, S. y CARRASCO PARRILLA, P.J. (Dirs.): *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes*, Editorial Thomson Reuters-Aranzadi.

NIETO MARTÍN, A. (2014): *Manual de cumplimiento normativo y responsabilidad penal de las personas jurídicas*, Editorial Tirant lo Blanch.

OCDE (2015), España: *de la Reforma de la Administración a la Mejora Continua*, Estudios de la OCDE sobre Gobernanza Pública, Resumen ejecutivo, INAP, Madrid: <https://www.oecd.org/gov/PGR%20Spain%20Resumen%20Ejecutivo.pdf>

OLACEFS (Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores) (2015): *Fundamentos conceptuales sobre la gobernanza:*

<https://olacefs.com/ctpbg/wp-content/uploads/sites/4/2021/10/Fundamentos-conceptuales-sobre-la-Gobernanza.pdf>

PEDROSA LÓPEZ, J.C. (2019): *Los trabajos de la OCDE y las medidas de la Unión Europea en materia de cooperación administrativa e intercambio de información*, Rev. Carta Tributaria (nº52).

RODRÍGUEZ ARANA, J. (2012): *Gobernanza, buena administración y gestión pública*, en:

http://aragonparticipa.aragon.es/sites/default/files/ponencia_jaime_rodriguez_arana.pdf

ROSEMBUJ, T. (2017): *Tax Governance en la Unión Europea. Principios de Gobernanza Fiscal en la Unión Europea*, El Fisco: <http://elfisco.com/articulos/tax-governance-la-union-europea-principios-gobernanza-fiscal-la-union-europea>

SÁNCHEZ LÓPEZ, M^ªE. (2022): *El principio de buena administración y el compliance fiscal: una relación necesaria*, Civitas, Revista Española de Derecho Financiero (nº193).

SANZ CLAVIJO, A. (2019): La cooperación interadministrativa y privada en el ámbito internacional y UE: obligación de revelar mecanismos de planificación fiscal agresiva e intercambio de información. En: CARRASCO GONZÁLEZ, F.M. y BERTRÁN GIRÓN, M^ª (Dirs.): *La colaboración privada entre administraciones en la aplicación de los tributos*. Editorial Thomson Reuters-Aranzadi.