

La nueva relación Hacienda-contribuyente auspiciada por la OCDE: la relación cooperativa. El Foro de Grandes Empresas y el Código de Buenas Prácticas Tributarias*

ARTURO ROMANÍ SANCHO
Agencia Estatal de Administración Tributaria

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN.—2. LOS TRABAJOS DE LA OCDE. 2.1. El origen: El *Foro de Administración Tributaria*. 2.2. La “Declaración Final de Seúl”. 2.3. El “Comunicado del Cabo”. 2.4. El informe *Study into de Role of Tax Intermediaries*. 2.5. El “Comunicado de París”. 2.6. Documentos posteriores. 2.7. Conclusiones.—3. OTROS FACTORES.—4. EXPERIENCIAS INTERNACIONALES. 4.1. Introducción. 4.2. Australia. 4.3. Nueva Zelanda. 4.4. Canadá. 4.5. Francia. 4.6. Irlanda. 4.7. Holanda. 4.8. Noruega. 4.9. Reino Unido. 4.10. Estados Unidos.—5. LA RELACIÓN COOPERATIVA EN ESPAÑA. 5.1. El *Foro de Grandes Empresas*. 5.2. El *Código de Buenas Prácticas Tributarias*. 5.3. Los instrumentos actuales de cooperación. 5.4. La situación actual de la relación cooperativa en España.—BIBLIOGRAFÍA.

Palabras clave: Fiscalidad internacional, cooperación tributaria internaciona, relación cooperativa.

I. INTRODUCCIÓN

Mientras escribo estas líneas, a 20 de julio de 2010, se ha publicado en la página web del Ministerio de Economía y Hacienda que el *Foro de Grandes Empresas* ha aprobado el *Código de Buenas Prácticas Tributarias*, con inmediata repercusión en pocas horas en toda la prensa económica y general¹. Lo cierto es que nace al más alto nivel, ya que la reunión en que se aprobó estaba presidida por la Vicepresidenta Segunda del gobierno y Ministra de Economía y Hacienda, y con la asistencia de altísimos representantes de las empresas más grandes del país.

Según se recoge en el comunicado oficial, “la iniciativa, que es pionera, se enmarca en las recientes recomendaciones de la OCDE para fomentar la cooperación y la coordinación entre las empresas y

la Administración Tributaria”. La referencia a la OCDE en esta materia es recurrente, razón por la que este trabajo trata de profundizar en el origen de esta tendencia hacia la cooperación. Así, trataremos de recorrer el camino seguido desde el nacimiento en el seno del *Foro de Administración Tributaria de la OCDE* hasta la aprobación del *Código español*, examinando los diversos documentos de esta organización, las experiencias internaciones, otros factores que han podido influir, y el *Foro de Grandes Empresas español*. Se trata de beber directamente en las fuentes originales para tratar de entender cómo y por qué hemos llegado hasta aquí. El enfoque va a ser general, no limitado a la relación con las grandes empresas. Trataremos también de añadir comentarios sobre la regulación o situación en España de las cuestiones que se vayan planteando, que puedan resultar de utilidad para comparar.

* Trabajo presentado al *XII Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional* celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el primer semestre de 2010.

¹ Lástima que al día siguiente ningún periódico de los generalistas recogía la noticia, probablemente por coincidir con otras más importantes y quedarse tristemente sin hueco.



No podemos dejar de comentar lo apasionante que resulta una mirada al exterior en materia tributaria. El dinamismo de esta rama es tal que resulta complicado, por no decir imposible, mantenerse actualizado totalmente. Pues además, por si había poco que leer, para una verdadera comprensión del sistema en su conjunto y una sana crítica es indispensable conocer qué es lo que está ocurriendo fuera de nuestras “fronteras”, que ya ni siquiera son tales. Ello nos permite ver cómo se gestionan los sistemas fiscales en el extranjero, cuáles son las preocupaciones actuales de los países, cómo luchan contra el fraude, cómo se relacionan con contribuyentes y asesores, etc. Así descubriremos conceptos como *tax shelters*, *aggressive tax planification*, *harmful tax practices*, *rulings*, *abusive tax scheme*, *whistleblower award*... que en muchas ocasiones nos sorprenderán.

2. LOS TRABAJOS DE LA OCDE

2.1. El origen: el Foro de Administración Tributaria

Uno de los campos en que se desarrolla la actividad de la OCDE² es la materia fiscal. Dentro de esta hay diversos frentes abiertos, tales como precios de transferencia, impuestos medioambientales, política fiscal, resolución de conflictos, intercambio de información, planificación fiscal agresiva, tratados internacionales, etc. No obstante, la aplicación efectiva y práctica del sistema fiscal se descubre como uno de los desafíos más complicados en el mundo globalizado de hoy en día, por lo que se decidió en 2002 la creación del *Foro de Administración Tributaria* para tratar específicamente estos temas. En él se trata de promover la cooperación entre Administraciones Tributarias y de desarrollar buenas prácticas en la Administración Tributaria, tratando temas como la gestión de riesgos, los servicios al contribuyente, el cumplimiento o la utilización de tecnologías modernas.

2.2. La “Declaración Final de Seúl”

Este *Foro* celebró su tercera reunión los días 14 y 15 de septiembre de 2006 en Seúl, con asistencia de 35 países, incluido España, dando lugar a un documento denominado “Declaración Final de Seúl”, que refleja las principales preocupaciones, experiencias e ideas de los países participantes. En el apartado “Avances organizativos y reformas tendientes a una más eficaz administración tributaria”

se recogen, entre otras, dos ideas interesantes: una, que la eficaz administración implica la recaudación de no más de las cantidades legalmente a cobrar (aunque también añade que no menos). Expresión muy significativa de la filosofía que se trata de transmitir. La segunda idea reseñable es que las administraciones tributarias se ven bajo constante presión para cerrar la brecha fiscal (diferencia entre cantidades que debería legalmente ingresar una Administración y las ingresadas), y la tarea encomendada no es fácil. En definitiva, el foco de atención se centra, por lo que a la Administración se refiere en lo que vulgarmente se conoce como “voracidad recaudatoria”. En el apartado “Hacer frente al incumplimiento de la normativa fiscal en el contexto internacional” pone de manifiesto la creciente complejidad del mundo globalizado y que provoca que el incumplimiento fiscal en el ámbito internacional sea un problema importante y creciente. En este caso el foco se pone, por lo que respecta a los agentes privados, sobre el gobierno corporativo y los asesores fiscales, considerando que son responsables en buena medida de lo que llama mecanismos inaceptables de mitigación de la obligación tributaria, y que exige respuestas. Este es precisamente el punto de arranque de los trabajos de la OCDE en relación con el papel de intermediarios fiscales (sociedades de contabilidad, asesoría jurídica, asesoría fiscal e instituciones financieras) y del Gobierno Corporativo.

2.3. El “Comunicado del Cabo”

La cuarta reunión de este *Foro* tuvo lugar los días 10 y 11 de enero de 2008 en Ciudad del Cabo, contó con la asistencia de 45 países incluida España, y sus resultados se recogieron en el “Comunicado del Cabo”. Entre los tres aspectos que centraron las deliberaciones, encontramos precisamente el papel de los intermediarios fiscales, continuando la senda iniciada en Seúl. Según se describe en el documento, tras la “Declaración final de Seúl” se creó un equipo de análisis formado por representantes de la Administración Tributaria del Reino Unido (*HMRC*)³ y de la secretaría de la OCDE que estudió y preparó el tema para su debate en la reunión. Si bien inicialmente el análisis estaba centrado en el papel de los intermediarios fiscales en la planificación fiscal agresiva, fue evolucionando y se amplió además a la relación tripartita entre Administraciones Tributarias, contribuyentes e intermediarios fiscales.

Las conclusiones más importantes del “Comunicado del Cabo” son:

² Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

³ *Her Majesty's Revenue & Customs*.

- Los intermediarios fiscales tienen un papel central, por ayudar al contribuyente pero también por promover la planificación fiscal agresiva.
- Las administraciones responden a esto de diversas formas (algunas establecen un registro y control de intermediarios fiscales o divulgan esquemas fiscales agresivos advirtiéndolo de su utilización).
- Es el contribuyente el que decide y establece su estrategia y grado de riesgo fiscal, aunque el intermediario fiscal sea el que ofrezca estos esquemas agresivos, lo cual es particularmente importante en el caso de los grandes contribuyentes.
- La gestión de riesgos es un instrumento esencial de las administraciones tributarias para un uso óptimo de recursos y dar buena respuesta a cambios.
- Para una buena gestión de riesgos es esencial disponer de información actualizada, pertinente y fiable, y la mejor fuente es el propio contribuyente. Podría obtenerse si fuera posible una relación administración-contribuyente basada en la comunicación temprana y la transparencia.
- Deben ser características de dicha relación:
 - Comprensión fundada en conocimientos del mundo de la empresa.
 - Imparcialidad.
 - Proporcionalidad.
 - Transparencia.
 - Agilidad.

Esta nueva relación es bautizada como “relación cooperativa” o *enhanced relationship* y a todas luces su implementación práctica representa un desafío considerable.

2.4. El informe *Study into de Role of Tax Intermediaries*

Si hurgamos algo más en la documentación de la reunión de Ciudad del Cabo, encontramos las recomendaciones del citado equipo de análisis, que fue el punto de partida para la reunión de El Cabo. Se plasmaron en un documento denominado *Study into de Role of Tax Intermediaries* de 2008, en el cual recomiendan que se defina un entorno fiscal orientado hacia la confianza y la cooperación, de manera que se pueda establecer una relación cooperativa con los grandes contribuyentes corporativos. Por tanto, limita la recomendación a las grandes empresas. Pero añade dos llamativas recomendaciones

también respecto de “los contribuyentes y asesores fiscales no interesados en la posibilidad de mejorar la divulgación y transparencia”:

- Las administraciones tributarias deben calcular el nivel de riesgo de los contribuyentes en función de la información disponible y actuar en consecuencia.
- Las administraciones tributarias deben hacer uso de un enfoque centrado en el riesgo para fijar su atención en los asesores fiscales que no aceptan formar parte de relaciones que beneficien a ambas partes, y así dejar patente que esta actitud tendrá consecuencias.

Se aprecia que fueron contundentes en las propuestas. Cada contribuyente tiene que definirse claramente, de qué lado está, si es cooperante o no. Hay que tener en cuenta que este documento, bajo la dirección del *HMRC*, se desarrolló tras un extenso proceso de consultas, que incluyeron las más importantes firmas jurídicas y de auditoría del mundo (incluidos los *big six*), directores financieros y de impuestos de multinacionales, responsables de impuestos de bancos, el *Business and Industry Advisory Committee* (que reúne a las 30 mayores empresas de los países de la OCDE), y diversos representantes del sector empresarial, la profesión contable y la asesoría fiscal. Incluso se publicaron de forma libre en la página *web* de la OCDE hasta seis documentos de trabajo para general conocimiento y comentario. Muchos países de la OCDE participaron en el curso de los trabajos, incluida España. Así pues, no es el producto aséptico de sabios de laboratorio sino que para llegar a estas conclusiones los recursos empleados han sido considerables y la información disponible cuantiosa y valiosa.

En el capítulo 3 del estudio se intenta hacer un retrato de cuáles son los factores que determinan el comportamiento de asesores fiscales y grandes empresas, y que evidentemente varían de forma considerable de un país a otro. Por lo que respecta a los asesores fiscales, se recogen: responsabilidad profesional y ética para con la ley y el cliente, existencia de regulación de la profesión, riesgo reputacional (afecta más a los más grandes), sistema retributivo (por horas, fijo, variable según resultados...), existencia de secreto profesional y estándares de auditoría. Para las grandes empresas se señalan: certeza (para dar seguridad en descuentos de flujos de efectivo y proyección de beneficios) combinada con una baja *ETR* (*effective tax rate*) en el sector, ejercicio de Gobierno Corporativo (involucrando en las decisiones fiscales a

los responsables del más alto nivel y diseñando una estrategia de riesgo fiscal), aversión a los escándalos mediáticos y contabilización de contingencias fiscales (por ejemplo FIN 48 de la *Financial Accounting Standards Board* de Estados Unidos).

El capítulo 4 está dedicado a la respuesta a dar frente a los intermediarios fiscales envueltos en planificación fiscal agresiva. Empieza advirtiendo del carácter doméstico de muchas respuestas previstas por los países y duda de la exportabilidad de algunas. Según dice, el papel de los intermediarios puede adoptar diversas formas:

- Promoción de la planificación agresiva entre un número grande de contribuyentes.
- Diseño (solo o conjuntamente con el contribuyente) de planificación agresiva.
- Asesoramiento, o emisión de dictámenes jurídicos sobre planificación agresiva diseñada por otros.
- Asesoramiento a contribuyentes una vez que la planificación fiscal agresiva ha sido ejecutada.

Este es uno de los puntos clave y que supone un cambio sustancial en la filosofía: tradicionalmente se ha puesto el énfasis en luchar contra la planificación fiscal agresiva por la parte de la demanda, es decir, actuar frente al contribuyente, quien carga con todas las responsabilidades, y disuadirle de buscar asesoramiento agresivo. Sin embargo, como han hecho algunos países, se propone que se aumente el riesgo para los intermediarios que intervienen en este tipo de planificación.

Continuando con las recomendaciones del documento relativas a los intermediarios, afirma que cada país debe formular sus propios métodos, pero relata qué es lo que están haciendo algunos países:

- Sobre el carácter regulado y registrado de la profesión hay de todo, desde países que omiten toda regulación, como el nuestro, hasta otros que exigen acreditar los conocimientos y en que se les asigna un número que tienen que incluir sus clientes en todas las declaraciones y comunicaciones dirigidas a la administración tributaria.
- El sistema de declaración previa de ciertos esquemas fiscales. En Reino Unido⁴, EEUU, Canadá y Sudáfrica se obliga en determinadas condiciones (sobretudo cuando el esquema es difundido a un número amplio

de contribuyentes) a declararlo previamente a la administración y que pueda anticipar sus respuestas y disuadir su uso, si es agresivo.

- En algunos países se han establecido una especie de “pactos de conducta” (*Future Compliance Agreements*) con los asesores, en el marco de un procedimiento sancionador particular cuando han incurrido en responsabilidad por el ejercicio de su actividad. Se les somete a una supervisión estricta que incluye obligaciones varias de control de procedimientos internos, conservación de documentación, identificación del personal responsable, etc. Está en vigor en concreto en Estados Unidos y en Reino Unido, aunque ya se advierte de que no sirven fórmulas generales sino que necesariamente debe analizarse caso por caso y diseñar el acuerdo a medida de cada uno.
- En otras ocasiones se aplican sanciones al propio asesor, cuando se regulariza al contribuyente. Así se hace en Australia, Nueva Zelanda o Canadá. Por ejemplo en Nueva Zelanda se sanciona al asesor cuando el contribuyente es sancionado, o en otro caso, cuando haya distribuido el esquema abusivo entre al menos 10 contribuyentes en un año fiscal.
- Finalmente, hay métodos contundentes, como el seguido en Estados Unidos que para luchar contra los intermediarios envueltos en planificación agresiva, puede recabar un mandamiento judicial para que cese en la distribución de un esquema, o puede pedir la suspensión o inhabilitación del profesional, y ambas cosas se utilizan en la práctica, tal y como se encargan de difundir las autoridades.

Recordemos que en nuestro país, la asesoría fiscal no es una profesión regulada. Nuestra Ley General Tributaria de 2003 introdujo la misteriosa referencia al “asesor fiscal” en el artículo 46 relativo a la representación voluntaria, señalando que: “Los obligados tributarios con capacidad de obrar podrán actuar por medio de representante, que podrá ser un asesor fiscal (...)”. El hecho de que esta referencia aparezca precisamente en el precepto dedicado a la representación no sirve de gran ayuda porque es admitido con generalidad que la representación puede conferirse a cualquier persona con capacidad de obrar.

Sí encontramos algo más de regulación en los denominados colaboradores sociales, objeto de

⁴ Es de extraordinario interés leer el anexo 6.2 del documento en que se analiza el *disclosure regime* de Reino Unido, pensando en la comparación con España e imaginando su aplicación.

regulación tanto en la Ley General Tributaria, como en el RGAT⁵. En la práctica, mediante la firma de convenios de colaboración social con diversas asociaciones y colegios profesionales (gestores administrativos, abogados, economistas...) y la posterior adhesión y acreditación individualizada de los miembros de los mismos que lo deseen, obtenemos un auténtico registro de intermediarios fiscales. Son cada día más las gestiones y trámites que pueden hacer en nombre de terceros que les hayan otorgado su representación, y en particular tiene especial importancia la presentación de declaraciones, que realizan de forma masiva. Ahora bien, en la situación actual en modo alguno pueden extraerse conclusiones sobre la responsabilidad tributaria por el mero y exclusivo de hecho de presentar una declaración con firma de colaborador social⁶. El enfoque es de ayuda, de simplificación, de servicio al público que permita casar las ventajas de la presentación electrónica y telemática de declaraciones y trámites con los menores trastornos para el obligado tributario. Por tanto, son intermediarios fiscales de carácter formal.

También existe el Registro de Apoderamientos de la AEAT, que se basa directamente en el artículo 46.2 LGT, y que permite inscribir los poderes (con extensión general o limitado a ciertos trámites) permitiendo a partir de entonces al apoderado realizar todos los trámites en cuestión a través de la página web de la AEAT en nombre del poderdante.

Sobre la responsabilidad de los asesores, y salvando las distancias entre la Planificación Fiscal Agresiva definida por la OCDE⁷ (es en este ámbito donde se quiere hacer responsable al asesor) y nuestro delito de defraudación tributaria, vemos en nuestro propio país cómo las sentencias penales que condenan a penas de prisión por delito fiscal a abogados o asesores fiscales por asuntos de sus

clientes son cada vez más frecuentes⁸, cuando hace sólo unos años resultaban impensables. Se ha empezado a cambiar aquí la mentalidad, mirando más allá del propio contribuyente (el más expuesto por razones obvias), si no habrá alguien más que reúna las condiciones para ser sujeto activo del delito fiscal. Parece que ha tenido acogida por los Tribunales y lo que es obvio es que no deja indiferente a ningún profesional del ramo. Es una realidad que ahora es más arriesgado en España planificar o asesorar una operación que implica la comisión de un delito fiscal. Lo cual debería tener un efecto disuasorio. En todo caso vemos que de momento esta responsabilidad afecta sólo a los casos más graves de defraudación, muy lejos de lo que preconiza la OCDE o se aplica en algunos países.

Continuando con el documento de la OCDE, una de las materias recurrentes en el *Foro de Administración Tributaria* es la gestión de riesgos, y a ella dedica el siguiente capítulo. Por lo que a nosotros interesa, podemos destacar el que la transparencia de los contribuyentes y el establecimiento de una relación, en general, cooperativa con ellos, permitirá centrar más los recursos en los de alto riesgo, ganando con ello en eficacia y eficiencia, pero advirtiendo de que esto no implica renunciar a revisar a esos contribuyentes de bajo riesgo. El mantenimiento de la integridad del sistema implicará que existan algunas inspecciones sobre ellos, como no podía ser de otra forma, porque no se pretende que la buena relación se traduzca en un régimen privilegiado.

Un factor decisivo en el diseño de la gestión de riesgos es la información disponible. Ésta puede ser obtenida fundamentalmente a través de dos vías: la coactiva, en ejercicio de lo que aquí denominamos las potestades administrativas, y la voluntaria, fruto de una sana relación con el contribuyente que sobrepasa lo exigido por las normas y que informa en tiempo real de las dudas y problemas que van surgiendo.

Otra fuente de información proviene del establecimiento de *rulings*⁹: el contribuyente plantea una determinada operación y se le responde sobre las consecuencias fiscales, dando certeza y seguridad jurídica a la misma. Son muy variables en cuanto a amplitud de las cuestiones, grado de vinculación,

⁵ Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007.

⁶ Ahora bien, a pesar de ello, según he comprobado, algunos colaboradores sociales evitan presentar con su firma electrónica declaraciones de clientes cuando no les da "buena espina".

⁷ La OCDE define la Planificación Fiscal Agresiva como cualquier esquema cuyo principal propósito sea la reducción de los impuestos sobre los ingresos o las ganancias de capital y la ventaja fiscal no es claramente sancionada por la norma. En nuestro ordenamiento lo más parecido es el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, artículo 15 LGT, que implica no imposición de sanción.

⁸ Véase la reciente sentencia del Juzgado de lo penal número 4 de Palma de Mallorca de 30 de mayo de 2010, ST 220/2010.

⁹ Dentro de este concepto podrían entrar nuestras consultas a la Dirección General de Tributos del artículo 88 LGT, que pese a su importancia y trascendencia, resultan demasiado rígidas y estáticas para proporcionar la necesaria seguridad jurídica. Y recordemos que hasta hace bien poco ni siquiera vinculaban a los órganos de comprobación, la seguridad jurídica se limitaba a las sanciones.

extensión a terceros, etc., y más frecuentes en los países que disponen de cláusulas generales antielusión en sus normativas, que pueden provocar inseguridad en grandes operaciones¹⁰. Además, se citan como fuentes de información una ya comentada anteriormente: la declaración previa de esquemas fiscales distribuidos por asesores fiscales, la cooperación internacional (art. 26 del modelo de convenio para evitar la doble imposición de la OCDE y múltiples foros entre países creados para compartir experiencias sobre esquemas agresivos o paraísos fiscales¹¹), la información disponible en *Internet* o la derivada de normas contables como la FIN 48 de la FASB, que trataremos posteriormente.

La conclusión a que llega el equipo de estudio es que la mejor fuente de información es la voluntaria, y que para ello debe ofrecer, a los contribuyentes e intermediarios que acepten este nuevo enfoque las cinco características que recoge el “Comunicado del Cabo”: conocimiento del mundo de la empresa, imparcialidad, proporcionalidad, transparencia y agilidad.

Tras todos estos antecedentes, por fin nace la relación cooperativa. Ahora bien, nace para referirse a un grupo concreto de contribuyentes: las grandes empresas.

Partimos de una relación básica Hacienda-contribuyente que se caracteriza porque cada uno hace lo que la norma le dice que haga. Usualmente el contribuyente presenta una declaración tributaria con información limitada, determina el impuesto a pagar y lo paga. La administración habitualmente tiene poderes para revisar la declaración, obtener información adicional, determinar el impuesto correcto y recaudarlo. Por supuesto existen infinitas variaciones en la práctica de los países, pero en general este es el punto de partida. Esta relación básica tiene sus raíces en los derechos esenciales de los contribuyentes y la relación cooperativa no debe obstaculizar su desarrollo y evolución. Ahora bien, puede haber contribuyentes que aprecien ventajas en ir un poco más allá.

Y ello es posible a través de una relación “mejorada” (sería la traducción literal de *enhanced relationship*), en la que la Administración ofrezca las reiteradas características: conocimiento del mundo de la empresa, imparcialidad, proporcionalidad,

transparencia y agilidad y las Empresas ofrezcan información y transparencia.

Los beneficios para Hacienda serían: mejora en la gestión de riesgos, eficiente asignación de recursos y resolución temprana de cuestiones (incluyendo remedios legislativos). Los beneficios para el contribuyente son fundamentalmente certeza, y reducción de costes de cumplimiento a largo plazo derivado de la mejora en la gestión del sistema tributario.

¿Qué se espera de un contribuyente que quiera acceder a esta relación cooperativa?

Información (*disclosure*): que informe de cualquier cuestión que se le plantee que pueda suponer un cierto grado de duda sobre las consecuencias fiscales, o sobre la que haya advertido previamente la Administración. El equipo de trabajo recibió propuestas en el sentido de que esta información estuviera claramente regulada, y entendió que no procede en absoluto por ser incompatible con el principio de confianza mutua que debe inspirar estas relaciones. Debe ser construida la relación sobre principios y premisas amplias y abiertas.

Transparencia (*transparency*): es el escenario en el que tiene lugar la información. Opera en tres niveles:

- Individual: se refiere a las relaciones personales entre el personal de la empresa, los asesores y los funcionarios. Es una relación clave y necesita cierta continuidad.
- Cultural: se refiere a la relación institucional entre la Administración Tributaria y los contribuyentes. Cómo se ven mutuamente, y necesita confianza.
- Estructural: se refiere al canal y protocolos de comunicación establecidos, y necesita adaptarse a cada caso, para que cumpla con los requisitos de aceptación mutua y agilidad.

El conseguir el objetivo de la transparencia dependerá de cada uno de los tres niveles y de todos a la vez.

A estos efectos se distinguen tres momentos importantes en la información: cuándo se realiza una operación, cuándo esta operación debe ser incluida en una declaración fiscal y cuándo tiene lugar el diálogo con Hacienda sobre la cuestión. Pues bien, desde luego el momento para informar ha de ser antes de que haya que presentar la declaración, es más, ha de ser en tiempo real, para que pueda establecerse el diálogo sobre la cuestión en el momento adecuado. A diferencia, la transparencia no se refiere a momentos concretos, sino a un

¹⁰ En la mayoría de las jurisdicciones la aplicación de estas cláusulas antielusión conlleva la imposición de sanciones incluso superiores a las normales, a diferencia del artículo 15 de la LGT.

¹¹ Por ejemplo *The Joint International Tax Information Centre*, *The Seven Country Tax Haven Forum* o *The Leeds Castle Group*. En todos ellos están Australia, Canadá, Reino Unido y EEUU, además de otros países.

principio general de mentalidad abierta y diálogo continuo en la relación.

Debe quedar claro que la relación cooperativa no es un fin sí misma sino el camino hacia un entorno fiscal abierto a la cooperación y la confianza. Y deben ser las administraciones las que den el primer paso, demostrando que son capaces de reunir los cinco repetidos atributos y proporcionar la certeza que demandan los grandes contribuyentes, y permitiendo a estos entrar en el proceso.

La construcción de la relación puede hacerse de diversas formas:

- Mediante una declaración unilateral de las autoridades fiscales, recogiendo las condiciones y las consecuencias de cumplir o no, y dejando a elección de cada uno el adherirse o no. Así se ha hecho en Suiza con el *Code of Conduct for Tax Authorities, Tax Payers and Tax Advisers*.
- Mediante el establecimiento de un pacto conjunto entre administración, contribuyentes y asesores, o representantes de los mismo, en el que se detalle qué es lo que se espera de cada uno y cuáles son las consecuencias de incumplir. Esta es la variedad adoptada por España a través del *Foro de Grandes Empresas* y el novedosísimo *Código de Buenas Prácticas Tributarias*.
- Mediante acuerdos más o menos formales con un contribuyente en concreto, diseñado a la medida de las necesidades de cada uno. Es el caso del *Horizontal Monitoring* de Holanda o el *Compliance Assurance Program* de EEUU.

El equipo de estudio identifica tres pasos decisivos en la construcción y diseño de la relación:

- Una declaración de intenciones: dependerá de la forma concreta que se haya elegido según lo visto antes, pero debe quedar bien claro cuándo se aplica.
- Un examen de capacidad: lo fundamental es estar seguro de que se tienen los medios y conocimientos necesarios, en particular, personal formado en la administración, y procesos de control internos adecuados en la empresa.
- Un nivel de decisión a la altura adecuada: en lo más alto de la administración y de la empresa.

Y ya tenemos construida la relación cooperativa, pero claro, como se recogía anteriormente no es un fin en sí misma, hay que valorar los resultados. No tendrá mucho sentido continuar con una

práctica de este tipo si los beneficios que esperan ambas partes no llegan, o sólo llegan para alguna. Así que el equipo de trabajo recomienda incluir en la declaración de intenciones las cuestiones sobre seguimiento y medición de resultados, que se advina como el siguiente reto.

Es curioso cómo el equipo de trabajo, construida la relación cooperativa se pregunta ¿y qué hacemos con los intermediarios fiscales? porque la deriva del análisis sobre su papel parecía haber acabado en que la mejor manera de funcionar es “asociarse” directamente con el contribuyente en el seno de una relación cordial, dejando al asesor en un claro segundo plano. Pero la solución es que también es posible una relación cooperativa con ellos, con sus características propias desde luego, y más centrado en los problemas de su profesión y del sistema fiscal en general que en los concretos de sus clientes. Se mencionan como posibles beneficios de esta relación la mejor gestión de riesgos, mayor comprensión por cada uno del papel del otro, mayor acierto por la administración en sus requerimientos de información, la reducción de costes de cumplimiento, mejor comprensión de cambios normativos, mayor grado de consulta previa de proyectos de modificación de normas...El equipo de trabajo advierte de que una vía a explorar puede ser la de establecer la relación con asociaciones profesionales, ya que puede resultar beneficioso eliminar el obstáculo que podrían representar los problemas concretos de los clientes particulares del asesor.

Pues bien, España ha acogido plenamente esta fórmula. En el *Plan integral de prevención y corrección del fraude fiscal, laboral y a la Seguridad Social* de 5 de marzo de 2010, se recoge entre las medidas para el fomento del cumplimiento voluntario en materia fiscal la mejora de las relaciones de la AEAT con los asesores fiscales. Para ello establece, de momento como proyecto futuro que a la redacción de estas líneas no se ha materializado, la creación de un *Foro de Asesores Fiscales*. Estará formado por las principales firmas de asesoría fiscal y una representación del resto de asesores a través de asociaciones y Colegios Profesionales, en la línea de lo recomendado por el equipo de trabajo de la OCDE. El fin es incrementar el conocimiento mutuo que permita un mejor cumplimiento voluntario y transparencia en la información. Igualmente en la línea marcada por los documentos de la OCDE se exponen claramente las dos caras de la moneda: es importante establecer una relación cooperativa con los asesores porque por un lado son colaboradores en la aplicación de los tributos, pero por otro inciden en la planificación fiscal agresiva.

El equipo de trabajo analizó también el papel de los bancos en la planificación fiscal agresiva en su doble condición de contribuyente e intermediario aunque reconociendo que no ha podido llegar a conclusiones definitivas por no haber podido profundizar en el *modus operandi* del sector. Ahora bien, con varios ejemplos prácticos y reales, no se priva de enseñar algunas de sus “jugadas”, con toda la intención. Habla de que una relación cooperativa puede ser útil en este ámbito aunque deja caer que en parte de este sector los beneficios de la planificación fiscal agresiva son muy importantes y que las condiciones de incertidumbre son normales, por lo que puede no estar muy interesado en una relación de este tipo. Recomiendan en definitiva que se estudie más el tema.

2.5. El “Comunicado de París”

La novedad de este documento de la OCDE es que la crisis económica ya estaba bien establecida y adquiere protagonismo en las reflexiones. Este documento fue el resultado de la quinta reunión del FAT en la capital francesa los días 28 y 29 de mayo de 2009. Se reunieron 34 países incluida España.

Realmente en este documento no hay grandes aportaciones, simplemente confirma que el camino a seguir ha de ser el marcado por las anteriores reuniones, profundizando en la confianza y cooperación, y que se constata como en muchos países se están dando grandes avances en la mejora de servicios al contribuyente, la minimización de costes de cumplimiento, la transparencia, la gestión del riesgo fiscal, la lucha contra la planificación fiscal agresiva, las relaciones con grandes empresas, bancos y grandes fortunas, y la cooperación internacional bilateral y multilateral.

El verdadero avance es que para esta fecha estaban listos dos nuevos documentos: *Building Transparent Compliance with Banks (The Banks study)* y *Engaging with High Net Worth individuals on Tax Compliance (The HNWI study)*.

En el primero de los documentos se realiza el análisis que le faltó al equipo de estudio que se encargó del papel de los intermediarios. Ahora sí analiza el tipo de negocio, los productos financieros y cómo son usados para los clientes y para el propio banco. Además explora el ejercicio de Gobierno Corporativo en los bancos, por lo que a impuestos se refiere, y cuáles son las estrategias de los países en la prevención del fraude. Culmina con una serie de recomendaciones a las administraciones y de consejos sobre buenas prácticas a los bancos, incluyendo una relación cooperativa. Se trata

de un documento ciertamente complejo y extenso, en el que no faltan ejemplos concretos sobre estructuras internacionales fraudulentas.

A partir de este trabajo, la OCDE hace sus recomendaciones en este ámbito, que son, para las administraciones:

- Trabajar con los bancos en el seno de una relación cooperativa.
- Desarrollar iniciativas con los bancos que permitan una mejor comprensión del mundo bancario por el personal de la Administración Tributaria.
- Estimular mayor transparencia en los bancos.
- Asegurarse de que sus estrategias frente a la planificación fiscal agresiva son las adecuadas.
- Trabajar estrechamente con las autoridades competentes en materia financiera en la lucha contra las estructuras *offshore*.
- Conseguir una máxima aplicación del artículo 26 del *Modelo de Convenio de la OCDE*, que haga más efectivo el intercambio de información.
- Participar activamente en el *Aggressive Tax Planning Directory* de la OCDE, para compartir experiencias con otros países.

Las recomendaciones para los bancos son:

- La decisión sobre no llevar a cabo una operación debe corresponder al consejo o al CEO¹², no pueden quedar simplemente en el Departamento Fiscal.
- Deben ofrecer más transparencia en las estructuras complejas de financiación, tanto las que ofrecen a sus clientes como las que usa el propio banco en su beneficio.
- En el seno de una relación de cooperación, deben compartir sus puntos de vista sobre la fiscalidad de productos financieros en que pueda haber duda, y deben contabilizar los riesgos fiscales.

En el estudio sobre las grandes fortunas, fundamentalmente se pone de manifiesto los importantes riesgos fiscales que plantean y el uso que han hecho de la planificación fiscal agresiva. También se incluye un capítulo sobre las regularizaciones voluntarias, que es de indudable actualidad en este momento de crisis y necesidad apremiante de ingresos públicos. La recomendación principal es la creación de unidades especiales.

¹² CEO: Chief executive officer, Director General.

Las recomendaciones asumidas por la OCDE son:

- Mejorar la comprensión de los riesgos que plantean estos contribuyentes.
- Ser capaces de gestionar los riesgos que plantean estos contribuyentes mediante la creación de unidades especiales con personal cualificado, aunque también estableciendo un canal que permita el diálogo a alto nivel con los contribuyentes y sus asesores.
- Mejorar la cooperación internacional.
- Crear un marco legislativo apropiado para estos riesgos.

Así pues, no se oculta que la relación con estas grandes fortunas no puede reconducirse de la misma manera que los grandes contribuyentes o los bancos. La solución ha de ir más enfocada al control especializado y la prevención mediante un seguimiento en tiempo real. No es fácil imaginar una de estas fortunas en una relación cooperativa, tal como la dibuja la OCDE, confesando con total transparencia cuánto tiene, dónde lo tiene, cómo lo disfruta y cuánto le renta. En particular en España, y a falta de concretar en qué va a consistir ese anunciado impuesto sobre los grandes patrimonios, no está claro que corran vientos favorables para tanta confianza.

La clave está probablemente en que en las fortunas el responsable y el que la gestiona es a la vez el propietario y el primer interesado, a diferencia de una empresa cotizada o un banco.

2.6. Documentos posteriores

Tras la reunión de París, han surgido otros documentos del FAT, que arrojan más luz sobre el tema.

En julio de 2009 se publica el documento *Experiences and Practices of Eight OECD Countries* del grupo de trabajo de gestión del cumplimiento de las grandes empresas¹³, dentro del FAT. En él se contiene un análisis comparado de cómo se ha diseñado la gestión tributaria de las grandes empresas en Australia, Canadá, Francia, Irlanda, Holanda, Noruega, Reino Unido y Estados Unidos. Resulta de gran interés porque es precisamente a estos contribuyentes a quien considera la OCDE que se ajusta mejor la relación cooperativa, y posiblemente haya menos diferencias en este ámbito entre unos y otros países, por lo que las conclusiones sean quizá más exportables.

Lo primero es saber de quién estamos hablando, y vemos cómo no es muy diferente a lo que ocurre

en nuestra Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCGC). La mayoría recogen empresas que superen una determinada cifra de negocios (162 millones de euros la más baja en Irlanda), un determinado número de empleados (por ejemplo 250 en Reino Unido), valor de inversiones (como 10 millones de dólares en EEUU), impuestos (25 millones de euros en Holanda), además de un conjunto de contribuyentes variados y presuntamente complejos (bancos, seguros, grupos, operaciones internacionales, no residentes, petróleo...).

En nuestro país las dispersas competencias sobre estos contribuyentes, que estaban diseminadas entre los distintos Departamentos de los Servicios Centrales de la AEAT, fueron unificadas mediante la creación en 2005 de la DCGC. La adscripción puede ser por dos vías: una automática por superar un volumen de operaciones de 100 millones de euros o 10.000 registros en declaraciones informativas¹⁴, y una potestativa (para la administración) cuando se dan circunstancias especiales que operan como un cajón de sastre en el cual cabe casi todo lo que pueda revestir cierta complejidad.

El estudio continúa con un análisis detallado de las características particulares de esta clase de contribuyentes, el tamaño de las unidades especiales de gestión, el personal de que disponen, los impuestos que gestionan, cuánto recaudan, los sectores que cubren, la específica gestión de riesgos, las cuestiones fiscales más complejas que plantean estos contribuyentes y cómo se aborda el control del cumplimiento.

Sobre las características de estos contribuyentes, ya han ido apareciendo a lo largo de este documento prácticamente todas, pero añadiremos otra: son responsables de la recaudación de una cantidad ingente de impuestos que corresponden a terceros. Estamos hablando de las retenciones sobre impuestos directos y de impuestos indirectos repercutidos a terceros, como el IVA. No hay más que ver las cantidades que por estos conceptos ingresa cualquiera de las empresas cotizadas en el IBEX para darse cuenta de lo importante que es la fluidez de la relación con ellas.

Las conclusiones del documento son nuevamente que se debe tratar de construir una mejor relación de carácter más cooperativo, que permita un acercamiento a la gestión en tiempo real y que la materia fiscal no debe ser ajena a los principios de Gobierno Corporativo. En el apartado correspondiente a experiencias internacionales tendremos ocasión de profundizar en la práctica de cada país.

¹³ *Compliance Management of large business task group.*

¹⁴ Además de otra en virtud de la cual los ya adscritos a la DCGC arrastran a los no residentes con que se relacionan.

Otro documento del FAT es la nota informativa *General Administrative Principles: Corporate Governance and tax risk management*, de julio de 2009. La citamos porque en su página 7 vuelve a insistir en las ventajas de una relación cooperativa, aunque de lo que trata realmente es de advertir de la vital importancia de las cuestiones fiscales en el ejercicio de buen gobierno corporativo, y recorre algunas experiencias.

Y la última referencia de la que tenemos noticia la encontramos en la nota informativa *Tax Compliance and Tax Accounting Systems*, de abril de 2010. En la página 7 de la misma reitera una vez más sus grandes beneficios. Pero además, profundiza en los controles internos de la empresa, como veremos posteriormente.

2.7. Conclusiones

Podemos concluir afirmando que la OCDE preconiza una nueva relación con el contribuyente basada en la confianza mutua y la transparencia. No obstante, debe aplicarse de forma distinta según de quién hablamos:

- Para los grandes contribuyentes: el establecimiento de una relación cooperativa en toda su extensión.
- Para los bancos: igualmente, la relación cooperativa se ve como una posibilidad interesante, porque su negocio resulta de muy difícil comprensión.
- Para las grandes fortunas: lo más adecuado es la creación de unidades especializadas, no presentan un perfil adecuado para la relación cooperativa, aunque debería intentarse un diálogo a alto nivel con un canal adecuado.
- Para el resto de contribuyentes: creemos que los principios básicos de la relación cooperativa no pueden ser ajenos a ellos, según se desprende de los distintos textos de la OCDE, y de sus actuaciones concretas para fomentar la imparcialidad, las buenas prácticas o la reducción de costes administrativos. No debe ser impedimento el que no sea viable una relación tan estrecha como la de las grandes corporaciones. Los atributos de la relación cooperativa deben inspirar una nueva forma de relación Hacienda-contribuyente.
- Para los asesores e intermediarios fiscales: podría ser interesante una relación cooperativa adaptada a sus características especiales.

3. OTROS FACTORES

Además de los trabajos de la OCDE y las experiencias concretas y tendencias en algunos países, hay que hacer referencia a otros factores del entorno que pueden influir.

Por un lado la Unión Europea ha tomado nota de esta nueva relación y de los frutos que está dando, y ha mostrado su interés encontrando alguna alusión en documentos sobre una de las materias más espinosas que gestiona: la lucha contra el fraude en el IVA. Así, en la Comunicación al Consejo, al Parlamento y al Comité Económico y Social de 1 de diciembre de 2008 o en el documento “El fraude en el IVA, una preocupación común para la empresa y la administración”. En el primero de los documentos se pone de manifiesto que el atajar el fraude en el IVA no es sólo un problema de los Estados, y hablando de las obligaciones de suministro de información y de las tecnologías, expone que varios países ya están obteniendo información en tiempo real a través de una relación especial.

Por otro lado, no puede desconocerse la importancia de tres cuestiones clave que recoge GONZÁLEZ DE FRUTOS en su artículo “La relación cooperativa: un nuevo horizonte en el diálogo entre las grandes empresas y la Agencia Tributaria”: el buen gobierno societario, la gestión de riesgos y auditoría interna, y las normas contables en el impuesto sobre sociedades.

Por lo que respecta al gobierno societario, la responsabilidad social en el gobierno de las grandes empresas está claramente de moda. La actividad de las grandes empresas influye evidentemente en el entorno, desde todos los puntos posibles de vista, y esta influencia puede ser negativa. Incluso puede resultar que los perjuicios para la sociedad no se vean correspondidos con beneficios para el accionista. Y más aún, puede ocurrir que el accionista no esté verdaderamente interesado, o incluso no quiera, que su compañía provoque estas externalidades. Esta situación es típica de las grandes empresas cotizadas, en que está nítidamente diferenciada la propiedad de la compañía de la gestión de la misma. En función de cómo se diseñe la estrategia, los intereses autónomos de los ejecutivos pueden provocar efectos indeseables en el entorno, además de en la propia compañía. Pero es que no sólo existe tensión entre gerentes y propietarios, sino entre compañía y ciudadanos, por ejemplo porque sea el Estado el que deba cubrir los costes de los efectos negativos que provocan, así que se les exige que sean responsables.

Por estas razones, y por los malos tragos vividos, las entidades optan por dotarse de un código

voluntario, porque supone ir más allá de lo que están obligadas a hacer desde un punto de vista estrictamente legal. Es un movimiento del cual no ha resultado ajeno ningún organismo internacional, Unión Europea, OCDE, Banco Mundial, etc., y que en nuestro país nació con el *Informe Olivencia* de 1998, y después continuó con el *Informe Aldama* de 2003 y el *Código Unificado de Recomendaciones sobre Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas* de 2007 que resultó de la *Comisión Conthe*.

En la actualidad, los códigos de buen gobierno se extienden a materias tan variables como la seguridad y salud en el trabajo, el “comercio justo”, las prácticas corruptas o el medioambiente. Se plantea si la responsabilidad fiscal no debería estar presente en los principios de gobierno corporativo, y la respuesta es sí, pero la realidad es que no. Aunque no está totalmente ausente, así por ejemplo, se anotó ya en el “Comunicado del Cabo” que había que explorar esta posibilidad, y en la nota informativa *General Administrative Principles: Corporate Governance and tax risk management*, de julio de 2009 donde se comparten algunas experiencias, y se advierte de su importancia para el ejercicio de un buen gobierno corporativo.

En nuestro *Código de Buenas Prácticas Tributarias* se trata de avanzar en esta línea, al expresar que el informe anual de gobierno corporativo deberá reflejar el cumplimiento del código y si no lo hace es que ha renunciado a su aplicación.

El siguiente factor importante es la gestión de riesgos y controles internos. Un hito en este campo fue el escándalo *Enron* que dio lugar en Estados Unidos a la *Ley Sarbanes-Oxley* que imponía a los gerentes de empresas el deber de conocer los mecanismos de control interno, evaluarlos, y publicar los resultados. Esta tendencia al establecimiento de órganos de control interno en las empresas lo vemos reflejado ya en el *Informe Olivencia*, al obligar a disponer de un Comité de Auditoría. La OCDE se ha referido a esta materia en la nota informativa *General Administrative Principles: Corporate Governance and tax risk management*, de julio de 2009.

Sin embargo, la última referencia la encontramos en la nota informativa: *Tax Compliance and Tax Accounting Systems*, de abril de 2010. El interés se centra en el marco de control interno o *ICF (Internal Control Framework)*. Las empresas que lo tengan ofrecen mayor seguridad sobre su vigilancia interna de los riesgos fiscales y la información que trasladan a la administración. El problema es que suponen complejos sistemas informáticos que las administraciones tienen que hacer un esfuerzo por comprender, pero estandarizar la información

puede resultar muy útil para todos. Lo más importante es que se afirma que en presencia del *ICF*, se pueden sustituir las inspecciones intrusivas tradicionales por una supervisión¹⁵ de los controles internos, con lo que se conseguirá una reducción de los costes de cumplimiento, tanto para el contribuyente como para la administración. Vemos, por tanto, que se ha fijado en un modelo como el que tiene Holanda a través del *Horizontal Monitoring*, que analizaremos después.

GONZÁLEZ DE FRUTOS cita un tercer factor: la norma contable FIN 48 de la *FASB*¹⁶, que obliga a dotar una provisión cuando se hayan adoptado criterios en la declaración del Impuesto sobre Sociedades que puedan no superar una actuación inspectora. Por sorprendente que nos parezca, las empresas han de aplicar esta provisión si las probabilidades de una contingencia superan el 50 por 100. No es descartable que en el proceso de aproximación de normas contables entre el *FASB* y el *IASB*¹⁷, un día acabe siendo aplicable en España.

Vemos, en fin, que todos estos factores llevan a las empresas a renunciar a las prácticas agresivas en todos los ámbitos, a controlarse más a sí mismas, a ser más transparentes, y todo esto propicia el que si la administración da un primer paso y tiende la mano, la relación cooperativa pueda ser un éxito.

No debe desaprovecharse esta oportunidad que supone la tendencia hacia la autorregulación, y la pelota está ahora en el tejado de las administraciones públicas, que deberá hacer un esfuerzo de flexibilidad, comprensión y acercamiento.

4. EXPERIENCIAS INTERNACIONALES

4.1. Introducción

Trataremos aquí de recoger algunas de las experiencias internacionales en la materia. En ocasiones veremos que se ha profundizado más en la aplicación práctica de la relación cooperativa creando órganos *ad hoc* mientras que en otros casos podemos considerar que las herramientas son menos novedosas.

La guía fundamental para esta parte la constituye el documento analizado anteriormente *Experiences and Practices of Eight OECD Countries*, aunque añadiremos algún país más como Nueva

¹⁵ *Monitoring* en el texto original.

¹⁶ La norma básica es la Resolución número 109 de la Comisión Normalizadora de la Contabilidad Financiera de la *FASB*, de 1992, detallada en este punto por la Interpretación número 48.

¹⁷ *International Accounting Standards Board*.

Zelanda, información procedente de otras fuentes y comentarios.

El enfoque del control del cumplimiento es muy variable de país en país, debiendo destacar que ningún país renuncia a las inspecciones¹⁸ en el sentido que entendemos en España. Otra cuestión es el uso más o menos frecuente y la intensidad. Para cada país recogeremos, siguiendo el estudio que hace la OCDE, el enfoque del riesgo fiscal que practica y las herramientas y mecanismos cooperativos de que dispone.

4.2. Australia

En general, su estrategia de gestión del riesgo fiscal de las grandes empresas pasa por dar publicidad a los riesgos específicos y a los planes para controlarlos, un sistema potente de información, un sistema de alertas sobre esquemas que la administración considera abusivos, visitas regulares de personal de alto nivel a las empresas más destacadas para tratar diversos temas sobre riesgos, inspecciones tradicionales y los *Forward Compliance Agreements (FCA)*.

Los FCA desarrollados por la ATO¹⁹ fueron un producto estrella que ofrecían resolución rápida de cuestiones, trato fluido y permanente a alto nivel, ventajas en sanciones e intereses... pero el coste económico y en tiempo resultaba excesivo. En la actualidad ha sido sustituidos por los *Annual Compliance Agreements (ACA)*, que tratan de ajustar los costes manteniendo los beneficios.

La administración australiana ha sido de las más avanzadas en la aplicación de la relación cooperativa. Desde luego la clave son los ACA, que pretenden ser una aplicación directa de la relación cooperativa auspiciada por la OCDE tal y como la hemos descrito a lo largo de todo el trabajo, pero además encontramos más servicios personalizados para grandes empresas, siempre con la intención de tender la mano y provocar acercamiento como los *key client managers*, *client relationship managers*, *relationship management meetings*, o el *lead relationship manager service*. Todo esto además de los clásicos *Advance Pricing Arrangements* (nuestros APAs) y *rulings*.

El balance que hacen las autoridades australianas del funcionamiento de esta nueva relación con los grandes contribuyentes es muy bueno, pero no van a ser todo alabanzas. También se ha escuchado alguna voz crítica que nos puede ser útil en este análisis. Para ello debemos retroceder algo y des-

cribir cuál es el enfoque general de la administración australiana en la gestión del sistema, no solo de las grandes empresas.

La estrategia general y planes de la administración tributaria australiana se recogen en el *Compliance Program* que es publicado por la ATO para cada curso. A día de hoy el vigente es el correspondiente a 2009-2010.²⁰

Pues bien, según el *Compliance Program* australiano, el sistema se construye por entero a partir de la confianza y la conducta de cada sujeto determina la respuesta que de la administración va a obtener. Un sujeto que coopere obtendrá una relación de cooperación con la administración y un sujeto que se conduzca de manera agresiva obtendrá una relación punitiva. Es lo que ha venido a denominarse *responsive regulation*. Gráficamente se describe como una pirámide²¹ en que el cumplidor convencido está en la base y el incumplidor doloso en la punta, a cada actitud frente a los impuestos le corresponde una estrategia de gestión, desde facilitar al máximo las cosas en la base hasta la aplicación de todo el peso de la ley en el vértice. Dónde se sitúe cada uno determina la estrategia que se le va a aplicar. Pero lo importante aquí es que no estamos hablando sólo de grandes empresas, se están refiriendo a todos los contribuyentes. Se quiere aplicar la filosofía de la OCDE a todas las relaciones de la administración tributaria. Por supuesto, los instrumentos concretos luego varían, y los que hemos visto antes sólo se aplican a las grandes empresas.

En un artículo publicado por DABNER y BURTON en julio de 2009 encontramos algunos datos interesantes. Tengamos en cuenta en todo caso que el estudio se dirige más bien hacia los asesores fiscales en cuanto intermediarios²². Sobre el modelo de relación, se plantean que una premisa básica es el interés común, y se pregunta si eso es posible, y si no tendrán asesores y administración objetivos e

²⁰ Lo más parecido que tiene España, en general, son las "directrices" del *Plan de Control Tributario*, que son públicas y aparecen cada año en el BOE, ya que el propio Plan de Control así como los Planes Parciales son reservados (arts. 116 de LGT y 170 del RGAT) pero que no aportan gran cosa. También tenemos el *Plan de Prevención del Fraude Fiscal* que aunque con antecedentes, surgió en 2005, y aquí sí encontramos nitidez en la descripción de conductas y respuestas y se parece más al estilo australiano.

²¹ Puede profundizarse sobre este tema leyendo el documento de la OCDE *Compliance Risk Management: managing and improving with tax compliance* de 2004, hay también un pequeño resumen en la nota informativa *Tax Compliance and Tax Accounting Systems* de 2010.

²² Aunque no olvidemos que también a estos se dirigen las recomendaciones de la OCDE.

¹⁸ En inglés *audits*.

¹⁹ ATO: *Australian Taxation Office*.

intereses contrapuestos. Para ellos hay que definir cuál es la cantidad justa a pagar por impuestos (el objetivo común) y que eso es muy difícil. Plantean además problemas desde el punto de vista de la lealtad y confidencialidad hacia sus clientes (haciendo referencia a que se animaba a los asesores a denunciar las prácticas de otros colegas, o incluso de sus propios clientes). Llamaban la atención sobre que la flexibilidad requerida en una relación cooperativa puede transformarse en favoritismo, lo cual sería inaceptable si no está perfectamente justificado. Sobre la aplicación práctica ponen de manifiesto las dificultades en la comprensión del modelo por la propia administración en todos los niveles, se ha advertido falta de convencimiento del cambio que supone, sobretodo en personal del nivel operativo. Igualmente no se ha dotado de la capacidad de decisión necesaria al personal adecuado, con lo que se ha producido una preocupante falta de flexibilidad. Pero aún peor, una parte importante de los asesores desconfía de que este nuevo espíritu no sea una mera estrategia de la administración para conseguir sus objetivos particulares.

Afirman que la ATO comenzó a finales de los 90 esta nueva filosofía de la responsive regulation porque sus relaciones con los intermediarios fiscales habían tocado fondo y era necesario un giro drástico. Es decir, que no fue aleatorio, y BRAITHWAITE aporta además que la Administración Australiana necesitaba colaboración a toda costa porque se iba a establecer un GST (*Goods and Services Tax*), lo que iba a suponer una de las reformas fiscales más importantes de su historia, y era arriesgado embarcarse en ella con una relación poco fluida con los profesionales.

En una pequeña encuesta que uno de los autores hizo entre asesores, en 2006, observó que los de grandes empresas reconocían que la relación con la ATO fue de verdad cooperativa, a diferencia del resto que no apreciaron diferencia achacándolo a la falta de mentalidad de cambio en el personal. Lo que se apreciaba era, para estos últimos, que piensan que marcarse el objetivo de cumplimiento voluntario (que es el objetivo común) es cumplir voluntariamente lo que ley dice, no lo que la ATO dice.

Así pues, ya tenemos una nota práctica: la relación cooperativa con grandes empresas (realmente, muy grandes empresas) es posible, probablemente porque está encomendada a unidades especiales, con personal escogido y medios adecuados. Reconducir a una administración tributaria por entero (incluyendo tanto contribuyentes como intermediarios) hacia la relación cooperativa presenta más inconvenientes.

4.3. Nueva Zelanda

El caso de Nueva Zelanda es similar al de Australia. En el *Inland Revenue's Compliance Focus 2009-2010* se recoge la filosofía del sistema, anticipando que la mayoría pagan bien sus impuestos, exponiendo la teoría de la pirámide vista anteriormente y declarando que quiere mantener una relación cooperativa, especialmente con las grandes empresas. A partir de ahí declara verbalmente la guerra a quien no colabora, empleando un lenguaje muy directo.

Puede decirse que Nueva Zelanda hace un esfuerzo por aplicar los principios de la relación cooperativa a toda la administración. En el programa citado para 2009-2010 llama la atención cómo, tras la carta del director, lo primero que aparece es una página con casillas de colores que se titula: "Cómo trabajaremos con usted". En cada casilla marca una pauta y la desarrolla. Merece la pena reproducir aquí un extracto: La primera casilla afirma que serán fáciles de tratar, corteses, rápidos, profesionales, cumplirán su palabra, sensibles a las necesidades de cada uno, que sus funcionarios se identificarán y que agradecen las opiniones para mejorar el servicio. La segunda casilla anuncia que la información que den será fiable y correcta, sabrán poner en contacto a cada cual con la persona adecuada, estarán bien formados, serán competentes y tratarán siempre de mejorar el servicio. La cuarta casilla recoge que toda la información que reciban será confidencial, y la usarán sólo para cuestiones fiscales de acuerdo con la ley. La quinta asegura que aplicarán consecuentemente la ley para que cada uno reciba aquello a lo que tiene derecho y pague la cantidad justa de impuestos, además considerarán las circunstancias especiales de las personas hasta el punto que la ley les deje. La sexta casilla declara el derecho a quejarse por el servicio recibido, e informarán sobre las posibilidades en cada caso y tratarán de llegar a una solución. La sexta casilla no tiene título y advierte de que para que esto funcione confían en que cada contribuyente dará toda la información relevante cuando trate con la Administración Tributaria.

Realmente, no podrían recogerse mejor las virtudes que debe encarnar, de forma ideal, toda administración tributaria. Desde luego es una declaración de intenciones consistente. Pero es que además, si repasamos todo lo que afirman no nos falta ningún atributo de la relación cooperativa de la OCDE, incluida la reciprocidad. Está claro que quieren una relación Hacienda-Contribuyente de cooperación y fines comunes, otra cuestión es si verdaderamente esto es posible, y si lo han conseguido.

En cuanto a la gestión de riesgos con grandes empresas, su actual *relationship management programme*, quiere suponer una relación personalizada a través del *one-to-one account management*, que dé lugar a un intercambio constante de información en los dos sentidos y que permita un pronto conocimiento de los asuntos fiscales de las empresas. Mecanismos concretos como *Binding rulings*, *informal indicative view*, *Statutory discretions/determinations...* se han creado para dotar de mayor certidumbre la actividad de las grandes empresas.

En el informe de DABNER y BURTON se analiza también la relación cooperativa en Nueva Zelanda. Destacan también que el surgimiento de la misma fue la reacción a una crisis en las relaciones con los asesores fiscales, y que su aplicación a finales de los 90 permitió que mejoraran, pero que su evolución no ha estado exenta de inconvenientes. Se ha acusado a la administración neocelandesa, el NZIRD²³, de aplicar de forma extremadamente severa el régimen de sanciones, utilizar una política agresiva de obtención de información, de negar los *rulings* en casos complejos o de acusar indebidamente por lo penal para evitar prescripción, todo ello contraviniendo de forma clara los principios de la nueva relación.

En una serie de entrevistas que mantuvo uno de estos autores, nuevamente llega a la conclusión de que en el nivel operativo no funcionaba la relación. Los funcionarios seguían desconfiando de contribuyentes y asesores y todo acababa en la clásica relación contrapuesta y enfrentada. Pero más allá de esto, la sensación era incluso de querer utilizar esta nueva relación únicamente para maximizar el ingreso de impuestos, con mano dura, criterios restrictivos y abuso de sanciones. En cambio, la percepción de los grandes contribuyentes no era la misma, y quedaron contentos con los resultados.

Por tanto, y a pesar de que según relatan estos autores, la NZIRD ha tomado nota de muchas de estas críticas y está adoptando medidas como la formación del personal, la elevación de ciertas decisiones a personas cualificadas, o la reforma del régimen de sanciones, su impresión es que continúa siendo, para el general de los contribuyentes la clásica relación de *command and control* de toda la vida.

4.4. Canadá

Del estudio de las inspecciones realizadas en los últimos años, la ILBD²⁴ ha concluido que el 90 por 100 de las regularizaciones vienen del 20 por 100

de los contribuyentes. Esto les ha permitido distinguir entre contribuyentes de alto y bajo riesgo y utilizar estrategias diferentes con cada grupo. Con los de alto riesgo, se les informa de las razones de su perfil de riesgo y de que se van a reasignar recursos, para concentrarlos más en este tipo de contribuyentes. A los de bajo riesgo se les informa igualmente de su *status* y de lo que esto significa en términos de confianza y menores inspecciones, aunque por supuesto no se renuncia a un seguimiento que permita verificar que siguen siendo buenos cumplidores y que el riesgo calculado se mantiene vigente. Además de esta clasificación, otras herramientas son el uso de bases de datos avanzadas para operaciones exteriores, asistencia de expertos (para valorar precios de transferencia, actividades de I+D, aspectos industriales, estadísticos, etc.), mejorar la formación y actualización de inspectores, participar en numerosos foros internacionales o firmar Tratados de Intercambio de Información con otros países.

Los instrumentos concretos de colaboración que se ofrecen en Canadá son *advanced rulings*, *APAs*, *Real Time audits* (a solicitud del contribuyente y antes de la presentación de la declaración) y *Contemporaneous Documentation* (obligación de documentación de operaciones vinculadas, si se lleva y es razonable no hay sanciones por los ajustes de precios de transferencia).

Hay que hacer notar que los *APAs*, como en Canadá, pueden ser *BAPAs* o *MAPAs* (bilaterales o multilaterales) porque cuando la contraparte de la operación está en el extranjero, para dotar de verdadera seguridad jurídica lo propio es ponerse de acuerdo en todas las jurisdicciones afectadas.

4.5. Francia

Sobre el enfoque de gestión del riesgo se destaca el procedimiento denominado *rescrit fiscale*, una especie de consulta vinculante previa a la administración que evita la imposición de sanciones. Se regulan unos casos especiales en que la falta de respuesta supondrá aceptación del criterio del consultante. Además se regula una reducción de las sanciones para las empresas que de forma espontánea, pero durante el procedimiento de inspección, presentan una declaración complementaria y la ingresan. Otros instrumentos que se citan en el documento de la OCDE se refieren más a la intencionalidad: personal de las unidades, cualificación, formación, métodos de trabajo o material que utilizan.

Encontramos como instrumentos concretos de cooperación los *APAs* y los controles a instancia de parte (se comprueba una operación a solicitud del

²³ New Zealand Inland Revenue.

²⁴ ILBD: International and Large Business Division.

contribuyente, porque quiere estar seguro de cumplir la ley, y evita las sanciones).

4.6. Irlanda

La LDC²⁵ puso en marcha en 2005 el programa denominado *Cooperative Approach to Tax Compliance*, con el objetivo de promover la colaboración, confianza, transparencia, uso eficiente de recursos y reducción de incertidumbre en materia fiscal. Para ello se trató de mejorar la asistencia a las grandes empresas, mediante la creación del *case manager*.

El instrumento concreto es por tanto el *case manager*. La empresa debe mantenerlo informado permanentemente de las actividades de la misma, plantearle los asuntos que vayan surgiendo que tengan interés fiscal, establecer mecanismos internos de control adecuados, etc. El *case manager* debe ofrecerle consejo a tiempo real, establecer un plan de control del cumplimiento que permita constatar que la empresa cumple. Ambos deben ser abiertos, honestos y ágiles y aplicar los medios que sean necesarios, para que las cuestiones que se planteen sean resueltas. Pero ambos deben reconocer que habrá cuestiones en que no haya acuerdo y se ventilen por la vía de los recursos y que la administración no pierde su derecho al procedimiento de inspección. Se establece además que deben evaluar los resultados. Y se advierte que no es un ningún caso un régimen privilegiado para un grupo específico de contribuyentes.

4.7. Holanda

En la búsqueda de eficacia y eficiencia, las autoridades holandesas confían en el gran contribuyente como regla general, salvo que haya información en otro sentido. La transparencia, el control interno y el grado de cumplimiento que ofrezca el contribuyente es el que determina el grado de control por la NTCA²⁶. Si todo es conforme, no se efectuarán controles que serían redundantes, por haber sido ya ejecutados por auditores externos o por departamentos de fiscalidad internos. Si se ha comprobado que funcionan bien se confía en ellos y se trabaja en tiempo real. En otro caso se recurre a inspecciones retrospectivas tradicionales.

El plan estrella en Holanda para evitar estos controles redundantes es el *Horizontal Monitoring*, en que se define y evalúa el *Tax Control Framework* (la estructura de control fiscal interno de la empresa) por parte de un responsable al que se suministra una gran cantidad de información en tiempo real. En

virtud de lo que resulte se fija a medida la forma e intensidad del control mediante un *enforcement covenant*. La NTCA ofrece a cambio seguridad jurídica y certeza dando su opinión irrevocable sobre las materias en cuestión. Se hace expresa mención de que no supone ni nuevos derechos ni nuevas obligaciones respecto del resto de contribuyentes. Nació en 2005 como el proyecto piloto *Enforcement covenant* y participaron unas 40 grandes empresas (20 cotizadas). La experiencia resultó buena, el proyecto se ha consolidado y aparece en el programa para 2008-2012 con intención de profundizar en el mismo y extenderlo en la medida de lo posible.

Además del programa anterior, Holanda dispone de mecanismos clásicos como los APAs, unilaterales, bilaterales y multilaterales y *Advance Tax Rulings (ATRs)*.

4.8. Noruega

La gestión de las grandes empresas se lleva a cabo por la CTO²⁷. Se distingue entre los problemas de cumplimiento relacionados con problemas de interpretación de las normas, que se resuelven mediante el establecimiento de *rulings*, y mediante la difusión y publicación de criterios administrativos, y los problemas de ambigüedad de la ley, que resuelven mediante la intervención en tiempo real asistiendo y controlando a la vez a las empresas, y con una actitud abierta hacia el legislador en las cuestiones que plantean los proyectos normativos. También añaden que puede haber riesgos por falta de conocimiento, que son abordados con alguno de los medios anteriores.

Sin embargo según declaran en el informe de la OCDE su instrumento fundamental de cooperación y de trabajo en tiempo real, son los *rulings*, sin que hayan desarrollado herramientas más sofisticadas.

4.9. Reino Unido

La LBS²⁸ pone el acento en la asignación de recursos en función del nivel de riesgo, la utilización de especialistas en cada materia y la creación de unidades especiales en materia de precios de transferencia. Tiene gran protagonismo el *Risk Review process*. Además, destacan el avance que les ha supuesto en conocimiento y anticipación de esquemas agresivos el *disclosure regime* que ya hemos comentado en otro apartado.

En cuanto a los mecanismos concretos previstos, crearon las *Advance Agreement Unit*, que trata de dar respuesta en tiempo real a las cuestiones que plantean las empresas, en un plazo de 28 días,

²⁵ LCD: *Large Cases Division*.

²⁶ NTCA: *The Netherlands Tax and Customs Administration*.

²⁷ CTO: *Central Tax Office*.

²⁸ LBS: *Large Business Service*.

pero el medio más publicitado es el de los *Customer Relationship Managers (CRMs)*, abierto a un público mayor, y que trata de dar igualmente asistencia personalizada, abierta y comprensiva.

4.10. Estados Unidos

La LMSB²⁹ ha puesto en marcha una estrategia denominada *Industry Issue Focus* que trata de detectar los riesgos más elevados y a partir de ahí asignar los recursos. Además existen varios programas específicos: *Limited Issue Focus Examination* (inspecciones con alcance muy preciso sobre cuestiones importantes y buscando colaboración en el contribuyente), *Pre-Filing Arrangements* (acuerdos previos a la declaración basados en cooperación), *Industry Issue Resolution* (se resuelven cuestiones que afectan a un número importante de empresas y se publican) y *Fast Track Settlements* (acorta la duración conjunta de la inspección y recursos posteriores, adelantando al propio procedimiento de inspección la resolución de cuestiones entre contribuyente-administración-órgano de resolución de recurso).

El plan más importante es el *Compliance Assurance Program*, en el que se da una relación estrecha, durante el año fiscal, antes de la presentación de la declaración. Complementa satisfactoriamente a la tendencia actual hacia el Buen Gobierno Corporativo y contable, además de proporcionar la ansiada certidumbre. También, mejora el plazo de las inspecciones, la resolución de los asuntos importantes, y la identificación más temprana de problemas fiscales, a decir de las autoridades fiscales norteamericanas. Se firma un *MOU (Standardized Memorandum of Understanding)*, en que se recogen las condiciones personalizadas del trato, y se nombra una persona de contacto que se llama *Account Coordinator*, y que dará trato “familiar”, y si se cumplen las condiciones pactadas y todo se desarrolla de acuerdo con lo previsto, incluso se entrega un documento escrito de conformidad con la declaración presentada. Aunque haya alguna cuestión en disputa, se hace la salvedad y se entrega igualmente el documento. Parece que ha tenido buena aceptación entre los contribuyentes, aunque a día de hoy sigue siendo un programa piloto.

5. LA RELACIÓN COOPERATIVA EN ESPAÑA

5.1. El Foro de Grandes Empresas

En 2005, el plan de prevención del fraude fiscal dispuso la creación de la DCGC, tratando de aglutinar toda las relaciones con la AEAT en este órga-

no para empresas y personas adscritas. La actualización del plan de 2008 establecía “nuevos cauces de relación (...) que tienen por objeto facilitar el cumplimiento voluntario” y “la primera forma de prevención del fraude fiscal es poner los medios para evitar que se produzca”. Encontramos en la exposición términos que nos suenan como múltiples jurisdicciones, innovaciones financieras y fiscales, incertidumbre, operaciones extraordinariamente complejas, planificación fiscal agresiva, nuevos modos de relación, relaciones cooperativas, transparencia, confianza mutua, información completa... para acabar poniendo en marcha “un nuevo tipo de relación cooperativa” de la siguiente manera: en una primera fase se crea un *Foro* de discusión con las grandes empresas para analizar los problemas y valorar la extensión de la relación. En una segunda fase, se estudiará la implantación de una relación especial, en que a cambio de criterios fiscales ágiles sobre sus operaciones se obtenga total transparencia.

Los contactos con las grandes empresas comenzaron a raíz del Acuerdo del Consejo de Ministros de 14 de agosto de 2008 y el 10 de julio de 2009 tuvo lugar la primera reunión. Entraron a formar parte del foro 27 empresas, todas ellas bien conocidas. La representación era desde luego al más alto nivel, no se trataba de reunir a los expertos en impuestos, sino a las máximas autoridades de las empresas, en consonancia con la tendencia de exigir que los consejos de administración se impliquen de lleno en la gestión del riesgo fiscal, y contó con la presencia de consejeros de importantes empresas de nuestro país.

Vemos cómo en el acta de la reunión se refleja que se quiso ser prudente, para no embarcarse en objetivos demasiado ambiciosos, y así se señala que el éxito dependerá de que se propongan temas en que sea fácil llegar a acuerdo, y que al principio es mejor ir despacio para ganar en solidez. Las empresas plantearon los temas recurrentes de seguridad jurídica, consultas ágiles y previas o controles año a año y próximos al hecho imponible. Manifestaron además que la aceptación de un *Código de Buenas Prácticas* requerirá que la Administración aporte valor añadido, dando confianza y resolviendo sus problemas, pero incluso llegando a la creación de un “sello de calidad tributaria”. Llama la atención que las empresas dejaron claro que el *Código de Buenas Prácticas* debe recoger no solamente las buenas prácticas de las empresas sino también las buenas prácticas de la Administración Tributaria, observación que fue admitida, y así ha quedado finalmente en el *Código*³⁰.

²⁹ LMSB: *Large and Mid-Size Business*.

³⁰ Aunque parece entenderse de la documentación del *Foro* que inicialmente no estaba previsto así.

Como consecuencia de la reunión se crearon tres grupos de trabajo, de perfil más técnico: Código de Buenas Prácticas, Racionalización de Cargas Fiscales y Precios de Transferencia (éste último a instancia de las empresas). Además, se aprobaron las normas de funcionamiento del *Foro*.

En la nota de prensa distribuida tras la primera reunión se subrayaba que en ningún caso la pertenencia al *Foro* supone un tratamiento privilegiado ni se analizarán expedientes individuales.

El 3 de diciembre de 2009 tuvo lugar la segunda reunión del *Foro*, y por lo que respecta al grupo de trabajo de buenas prácticas, los miembros se mostraban satisfechos con los avances, pese al escepticismo inicial.

5.2. El Código de Buenas Prácticas Tributarias

Al fin, el 20 de julio de 2010, el *Foro de Grandes Empresas* aprueba el ansiado *Código*. Se trata de un texto reducido, probablemente esto haya permitido su aprobación, de 12 páginas de las que una es la portada, dos la introducción y tres un anexo que regula la adhesión

Queda claro en la introducción que es un código voluntario, que persigue promover una relación recíprocamente cooperativa entre la AEAT y las empresas que lo suscriban y basada en los principios de:

- Transparencia.
- Confianza mutua.
- Buena fe.
- Lealtad.

Las buenas prácticas fiscales se dividen en tres partes:

1. Transparencia, buena fe y cooperación con la AEAT: se dirige a las empresas y define las buenas prácticas como “aquellas que conduzcan a la reducción de riesgos fiscales significativos y a la prevención de aquellas conductas susceptibles de generarlos”. En resumen, las empresas evitarán estructuras opacas a través de países no cooperantes, colaborarán en la detección del fraude y el consejo de administración estará informado de las políticas fiscales.

Realmente, pensar en las empresas cooperando en la detección del fraude de una forma leal con la AEAT, se adivina como un instrumento muy potente en la lucha contra el fraude, ya que se comprometen a buscar soluciones respecto de prácticas fraudulentas en sus mercados.

2. Transparencia y seguridad jurídica en la aplicación e interpretación de las normas tributa-

rias por parte de la AEAT: hay un compromiso de mantener unidad de criterio en la administración, pedir informe a la Dirección General de Tributos (DGT) en caso de dudas, e informar al Comité Permanente de Dirección en cuestiones importantes sobre las que no haya criterio de la DGT o del TEAR. Además, dar más publicidad a los criterios que se aplican en procedimientos de control, permitir que los contribuyentes presenten un anexo con la declaración a efectos de valorar sanciones y garantizar el pleno ejercicio de los derechos de los contribuyentes.

Pero uno de los puntos clave es el de establecer “procedimientos adecuados para permitir que aquellos contribuyentes que tengan duda sobre el tratamiento tributario de determinadas operaciones u operativas puedan conocer, con la rapidez requerida por el caso, los criterios que la Administración aplicaría en tales operaciones y operativas”. Según nuestro punto de vista a partir de esta previsión podría arrancar una reforma normativa que regulase de verdad esta nueva relación, ya que no hay en nuestro Derecho Tributario instrumentos que sirvan. Los que hay han demostrado que no tienen la flexibilidad suficiente, y no han satisfecho las necesidades de las empresas.

3. Reducción de la litigiosidad y evitación de conflictos: se comprometen ambas partes a agotar todos medios para evitar conflictos. Además, se proponen medidas³¹ concretas en el procedimiento de Inspección, para utilizar todas las posibilidades que ofrece su carácter contradictorio, y la AEAT tratará de delimitar al máximo el objeto de requerimientos y declaraciones informativas, y las empresas se comprometen a contestar de forma rápida y completa.

Hay un anexo que especifica a quién se aplicará. Realmente está pensado para las empresas de la DCGC, pero en ningún lugar del *Código* se dice que se limite a estas empresas, ni tampoco hemos encontrado ninguna limitación en la información difundida a la prensa. De hecho la nota de prensa dice literalmente que es “de libre adhesión por parte de todas las empresas, estén o no representadas en el *Foro*”. Habrá que esperar a ver cómo evoluciona. Se precisa que la adhesión se hará a la totalidad del *Código*, por acuerdo del Consejo de Administración, y en principio se autoriza a la AEAT a que revele quienes están adheridos.

³¹ Entre otras, avisar al contribuyente lo antes posible de los hechos a regularizar, cuantificar provisionalmente las liquidaciones en el trámite de audiencia, velar por que se discutan en el procedimiento todas las cuestiones de hecho, potenciar acuerdos y conformidades...

Y por último se nombra una comisión de seguimiento de la aplicación del *Código*, que presentará sus conclusiones al *Foro de Grandes Empresas*.

5.3. Los instrumentos actuales de cooperación

Como hemos visto en el análisis de las experiencias internacionales, muchos países no regulan una relación cooperativa específica, pero sí tienen instrumentos de cooperación.

En España existen también algunos mecanismos que permiten dar certeza a la fiscalidad de las operaciones. Así, encontramos, entre otros:

- Las consultas tributarias a la Dirección General de Tributos del artículo 88 LGT (vinculantes para los órganos de aplicación de los tributos).
- La información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles del artículo 90 LGT.
- Los acuerdos previos de valoración del artículo 91 LGT, que establezca el reglamento de cada tributo: los más importantes sobre amortizaciones, planes de gastos correspondientes a actuaciones medioambientales, operaciones vinculadas (con posibilidad de acuerdos multilaterales), criterios distintos al devengo, gastos de investigación científica o innovación tecnológica, planes especiales de reinversión... en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades.
- Podríamos incluir algunos certificados que evitan la responsabilidad, como la del adquirente de explotaciones y actividades económicas del artículo 175 LGT o la de los subcontratistas del artículo 43.1.f LGT.

Pues bien, la experiencia demuestra que estos instrumentos no proporcionan la seguridad jurídica que las grandes empresas requieren, ni siquiera los conocidos APAs.

Una buena pregunta es si la implementación de la relación cooperativa necesita reformas normativas. Se dice que no debe cambiar el marco jurídico porque no cambia el *qué* sino el *cómo*, y así por ejemplo en el *Horizontal Monitoring* holandés se avisa de que no supone ni nuevos derechos ni nuevas obligaciones. Pero esto quiere decir que no debe haber un marco normativo especial, no que no pueda cambiarse algún instrumento de aplicación general.

Lo cierto es que lo que la norma ofrece en la actualidad no satisface a las empresas, y sería facti-

ble que se planteara una reforma de los acuerdos previos o de las consultas tributarias vinculantes, en concreto para dar cabida a las “consultas ágiles” del *Código de Buenas Prácticas*. Es decir, hacer las adaptaciones necesarias en el *qué* para que el *cómo* pueda desarrollarse.

En cuestión organizativa, al igual que en la mayoría de los países, las grandes empresas están gestionadas por unidades especiales en tres tramos: muy grandes empresas en la DCGC, según hemos comentado, grandes empresas³² en las Unidades Regionales de Gestión de Grandes Empresas (que están encuadradas en el Departamento de Inspección, no en el de Gestión Tributaria), y resto de contribuyentes en las Delegaciones y Administraciones de la AEAT. Y hablando del procedimiento de Inspección, se establece un sistema de competencias en virtud del cual a mayor cifra de negocios más nivel se exige en el funcionario responsable del procedimiento. Así pues hay cierta adaptación o personalización del servicio.

No obstante es en este ámbito organizativo en el que la Administración dispone de mucho mayor margen, por lo que se producirán cambios con toda seguridad para conseguir los objetivos marcados. La experiencia comparada nos dice que en muchos países las reformas han sido sólo o principalmente organizativas.

5.4. La situación actual de la relación cooperativa en España

Para concluir, vamos a repasar si se puede o no hablar de “relación cooperativa” en España, distinguiendo los grupos de contribuyentes igual que la OCDE:

En el ámbito de las *muy grandes empresas*, no puede decirse que se haya establecido una relación cooperativa al estilo de alguno de los programas que hemos analizado, como el holandés o el norteamericano, si bien creemos que habrá que estar atentos al desarrollo de las “consultas ágiles”. No obstante, hay que reconocer que el *Foro de Grandes Empresas* es una manifestación de relación cooperativa en sí misma entre AEAT y empresas en general. También las relaciones particulares entre la AEAT y los adheridos al *Código* habrán de ser inspiradas por sus principios, y serán una relación cooperativa, lo cual es una buena noticia. Así pues, hay un paso importante dado.

La relación cooperativa con las grandes empresas tiene argumentos para ser un éxito. Por un lado

³² Son empresas con cifra de negocio superior a seis millones, por lo que puede haber PYMES.

porque en las unidades especializadas de la administración será más fácil un cambio de mentalidad, y parece que en los altos niveles están decididos. Por otro lado, porque en las grandes empresas, a decir de los directores de impuestos, jefes de departamentos fiscales y asesores externos, su trabajo no añade valor al accionista, las decisiones no se toman por razones fiscales, lo que interesa es tener claro cómo hay que tributar y evitar sobresaltos a los jefes. Su disposición parece buena para entrar en una relación así.

El *Foro de Grandes Empresas* ha sido exitoso ya en parte, pues el plan integral de prevención y corrección del fraude fiscal, laboral y a la Seguridad Social de 5 de marzo de 2010 recoge que se harán partícipes a la Inspección de Trabajo y la Tesorería General de la Seguridad Social de las conclusiones alcanzadas y el nuevo modelo de relación entre la AEAT y las Grandes Empresas.

En el ámbito de los *bancos*, no hay un desarrollo específico de la relación cooperativa para el sector financiero, así que participan del Código de Conducta general.

En el ámbito del *resto de contribuyentes* no se aprecian novedades. No será fácil llegar al ambiente de confianza necesario para que se produzca la transparencia. Ya hemos visto que en Australia y Nueva Zelanda ha resultado difícil por ambas partes. En nuestro país probablemente tampoco sea fácil. Quizá el aspecto cultural sea decisivo y en conciencia fiscal tenemos trecho que recorrer.

En el ámbito de los *intermediarios* fiscales se han dado avances al estar prevista la creación de un *Foro de Asesores Fiscales*, del que habrá que estar pendiente.

Y por último, en el ámbito de las *grandes fortunas*, muchas de ellas están adscritas a la DCGC, lo cual ya supone un trato más personalizado, pero no se ve avance especial. Habrá que estar atento al nuevo impuesto, que según anunció el Gobierno, se va a establecer sobre las mismas, por si se aprovecha para entablar una nueva relación.

En fin, la materia que hemos tratado está viva, en pleno desarrollo, y la situación que describo hoy no valdrá seguramente para mañana, esperamos que porque haya ido a más.

BIBLIOGRAFÍA

- AEAT (2008): Actualización del *Plan de Prevención del Fraude Fiscal*.
- *Foro de Grandes Empresas*. Documentación disponible en www.agenciatributaria.es dentro del apartado “empresas y profesionales”.
- AUSTRALIAN TAXATION OFFICE (2009): *Compliance Program 2009-2010*.
- (2010): *Large Business and Tax Compliance*.
 - (2010): *Don't take the bait: dodgy schemes can come back to bite you*.
- BRAITHWAITE, V. (2007): “Responsive Regulation and Taxation: Introduction”, *Law & Policy*, vol. 29, núm. 1.
- COMISIÓN EUROPEA (2008): *Comunicación al Consejo, al Parlamento y al Comité Económico y Social*, de 1 de diciembre de 2008.
- DABNER, J. y BURTON, M. (2009): “Lessons for Tax Administrators in Adopting de OECD's «Enhanced relationship» Model - Australia's and New Zealand's experiences”, *Bulletin for International Taxation*, julio 2009.
- GONZÁLEZ DE FRUTOS, U. (2010): “La relación cooperativa: un nuevo horizonte en el diálogo entre las grandes empresas y la Agencia Tributaria”, *Crónica Tributaria*, núm. 134.
- HMRC (2006): *2006 review of links with large business*.
- (2007): *Giving certainty to business through clearances and advance agreements*.
 - (2008): *The framework for a better relationship. Making a difference: Review of links with large business*.
- HMRC, Large business service (2006): *Working with large business*.
- MINISTÈRE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLIQUES ET DE LA RÉFORME DE L'ÉTAT (2007): *Rapport sur les conditions de mise en oeuvre des procédures de rescrit, de promotion du dispositif et de publication des décisions de rescrit*. Francia.
- NEW ZEALAND INLAND REVENUE (2009): *Inlands Revenue's Compliance Focus 2009-2010*.
- OCDE (2004): *FAT, Guidance note. Compliance Risk Management: managing and improving with tax compliance*.
- (2006): Tercera reunión del FAT (*Foro de Administración Tributaria*). *Declaración Final de Seúl*. 14-15 de septiembre de 2006. Seúl, Corea.
 - (2008): Cuarta reunión del FAT. *Comunicado del Cabo*. 10-11 de enero de 2008. Ciudad del Cabo, Sudáfrica.



OCDE (2008): *Study into de role of tax intermediaries*.

- (2009): Quinta reunión del FAT. *Communiqué*, 29 de mayo de 2009, París.
- (2009): *Forum on tax administration: compliance management of large business task group. Experiences and practices of eight OECD countries*, julio 2009.
- (2009): FAT. *Information note*. “General Administrative Principles: Corporate governance and tax risk management”, julio 2009.
- (2009): *Building Transparent Compliance with Banks (The Banks study)*.
- (2009): *Engaging with High Net Worth individuals on Tax Compliance (The HNWIs study)*.
- (2010): FAT. *Information note*. “Tax compliance and tax accounting systems”, abril 2010.

Plan integral de prevención y corrección del fraude fiscal, laboral y a la Seguridad Social, (2010).

THE DUTCH TAX AND CUSTOMS ADMINISTRATION (2008): *Thinking differently, behaving differently and working differently: Tax Control Framework*.

- (2008): *Dutch Tax and customs Administration Business Plan 2008-2012*.
- (2008): *Tax Control Framework*.