

Review Article

CONSIDERACIONES (CASI) INTEMPESTIVAS SOBRE LA GOBERNANZA FISCAL (In Spanish)



Clemente Checa González

Full Professor of Financial and Tax Law. PhD of Law from the University of Bologna (Italy). Master's Degree in Business Tax Consulting Management from the Instituto de Empresa. My research activity is materialized by publishing 56 individual books, 109 book chapters, and 390 articles in speciality magazines, complementing this task with 178 conferences on tax matters. Other professional activities carried out, all of them in Extremadura, have been a) President of the Consumer Arbitration Board; b) President of the Economic and Social Council; c) Counselor of the Consultative Council; d) President of the Consultative Council, and e) Minister of Finance and Public Administrations of the Junta de Extremadura. email: ccheca@unex.es

Received 9 September 2022, Accepted 17 September 2022

KEYWORDS:
 tax good governance; harmful tax competition; tax compliance; tax cooperation; co-operative compliance; corporate compliance; right to good administration; information exchange; aggressive tax planning; corporate social responsibility.

ABSTRACT:
 Following the path of the requirements applicable to corporate governance, the need arose for good fiscal governance, based on increased legal certainty and reciprocal cooperation between tax administrations and citizens.
 As a result of this, the comprehensive notion of "fiscal governance" has been completed with other elements, among which corporate social responsibility, co-cooperative compliance in tax matters, the BEPS project, in particular its action 12, which requires disclosing aggressive tax planning mechanisms, and the International Tax Compliance Assurance Programme, which aims to assess the tax risks of large multinational company groups.
 In the abstract, all these measures can be considered positive. However, in their specific application, they can generate a taxation requirement that does not comply with the principle of legality, as well as a difficulty in developing an adequate relationship of cooperation between public administrations and citizens, fundamentally due to the excessive scope given to the corporate social responsibility, and the lack of clarity of the concept of aggressive tax planning.
 This has already been shown in other countries, and also in Spain, where, in addition, there are other added factors that have a very negative impact on the achievement of good tax governance. Among them, the serious defects of our tax legislation stand out, which is causing a degradation of the concepts and principles that must inform it within the framework of the Rule of Law, and the attitude of the Spanish Tax Administration, occupied, in general, in obtaining of resources more than in tax justice, which does not favor the development of correct collaborative relationships with citizens

PALABRAS CLAVES: RESUMEN:

buen gobierno
fiscal;
competencia fiscal
nociva;
compliance
tributario;
cooperación fiscal;
cumplimiento
cooperativo;
cumplimiento
corporativo;
derecho a una
buena
administración;
intercambio de
información;
planificación fiscal
agresiva;
responsabilidad
social corporativa

Siguiendo la senda de las exigencias aplicables al gobierno corporativo surgió la necesidad de un buen gobierno fiscal, basado en el incremento de la seguridad jurídica y de la cooperación recíproca entre las administraciones tributarias y los ciudadanos.

A raíz de ello, la noción integral de “gobernanza fiscal” se ha completado con otros elementos, entre los que merecen resaltarse la responsabilidad social corporativa, el cumplimiento cooperativo en materia tributaria, el proyecto BEPS, en particular su acción 12, que exige revelar los mecanismos de planificación fiscal agresiva, y el Programa de garantía de cumplimiento tributario internacional, que pretende evaluar los riesgos fiscales de los grandes grupos de empresas multinacionales.

En abstracto, todas estas medidas pueden considerarse positivas. No obstante, en su aplicación concreta, pueden generar una exigencia de tributación no conforme al principio de legalidad, así como una dificultad para desarrollar una adecuada relación de cooperación entre las administraciones públicas y los ciudadanos, debida, fundamentalmente, al excesivo alcance dado a la responsabilidad social empresarial, y a la falta de claridad del concepto de planificación fiscal agresiva.

Así se ha puesto ya de relieve en otros países, y también en España, en donde, además, existen otros factores añadidos que inciden muy negativamente en la consecución de una buena gobernanza fiscal. Entre ellos destacan los graves defectos de nuestra legislación tributaria, que está ocasionando una degradación de los conceptos y principios que tienen que informarla en el marco del Estado de Derecho, y la actitud de la Administración tributaria española, ocupada, en general, en obtener recursos más que en la justicia tributaria, lo que no favorece el adecuado desarrollo de unas relaciones de colaboración con los ciudadanos.

MOTS CLES:

bonne
gouvernance
fiscale; la
concurrence
fiscale
dommageable ;
conformité fiscale;
coopération
fiscale; conformité
coopérative;
conformité
d'entreprise; droit
à une bonne
administration;
échange
d'informations;
planification
fiscale agressive;
responsabilité
sociale des
entreprises

RESUME :

Dans le sillage des exigences applicables au gouvernement d'entreprise, s'est fait sentir le besoin d'une bonne gouvernance fiscale, fondée sur une sécurité juridique accrue et une coopération réciproque entre les administrations fiscales et les citoyens.

En conséquence, la notion globale de "gouvernance fiscale" a été complétée par d'autres éléments, parmi lesquels la responsabilité sociale des entreprises, la conformité coopérative en matière fiscale, le projet BEPS, en particulier son action 12, qui exige la divulgation des mécanismes de planification fiscale agressive, et l'International Tax Compliance Guarantee Program, qui vise à évaluer les risques fiscaux des grands groupes de sociétés multinationales.

Dans l'abstrait, toutes ces mesures peuvent être considérées comme positives. Cependant, dans leur application spécifique, ils peuvent générer une exigence fiscale non conforme au principe de légalité, ainsi qu'une difficulté à développer une relation de coopération adéquate entre les administrations publiques et les citoyens, essentiellement en raison de la portée excessive accordée à la responsabilité sociale des entreprises et le manque de clarté du concept de planification fiscale agressive.

Cela a déjà été mis en évidence dans d'autres pays, ainsi qu'en Espagne, où s'ajoutent d'autres facteurs qui ont un impact très négatif sur la réalisation d'une bonne gouvernance fiscale. Parmi eux, les graves défauts de notre législation fiscale se distinguent, ce qui entraîne une dégradation des concepts et des principes qui doivent l'informer dans le cadre de l'État de droit, et l'attitude de l'administration fiscale espagnole, occupée, en général, dans l'obtention de ressources plus que dans la justice fiscale, ce qui ne favorise pas le bon développement de relations de collaboration avec les citoyens.

CREATIVE COMMONS
LICENSE



This work is licensed
under a Creative
Commons Attribution 4.0
International License.

CONTENTS:

1 EL BUEN GOBIERNO FISCAL COMO TRASUNTO O REMEDO DEL GOBIERNO CORPORATIVO; 2 LA RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA; 3 EL CUMPLIMIENTO COOPERATIVO; 4 EL PROYECTO BEPS. ESPECIAL CONSIDERACIÓN DE LA OBLIGACIÓN DE REVELAR LOS MECANISMOS DE PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA; 5 EL PROGRAMA INTERNACIONAL DE GARANTÍA DE CUMPLIMIENTO; 6 LA NORMA UNE 19602; 7 CRÍTICA A LA CATEGORÍA DE LAS NORMAS UTILIZADAS PARA INTENTAR CONSEGUIR LA GOBERNANZA FISCAL; 8 PROBLEMAS ESPECÍFICOS QUE DIFICULTAN EL PODER ALCANZAR EN ESPAÑA UNA ADECUADA GOBERNANZA FISCAL.; 9 BIBLIOGRAFÍA

1 EL BUEN GOBIERNO FISCAL COMO TRASUNTO O REMEDO DEL GOBIERNO CORPORATIVO

Como han señalado [Canelo Álvarez y Cubillo Pérez de Ayala \(2020, p.91\)](#), desde hace unas décadas las instituciones financieras y los gobiernos, así como las empresas o personas que desean invertir, tienen en consideración si se cumplen las directrices y normas del buen gobierno en las organizaciones, siendo en este contexto en el que comenzaron a surgir ciertas recomendaciones, pautas y normas encaminadas a fomentar y regular el buen gobierno de las sociedades.

A este respecto, en el plano internacional son destacables las aportaciones de diversos actores que se embarcaron en la importante tarea de desarrollar unas bases de gobernanza con carácter global.

Así, la OCDE¹ agrupó los principales puntos en común del gobierno corporativo en sus países miembros y publicó en el año 1999 los “Principios de Gobierno Corporativo de la OCDE”, cuya finalidad fue la de constituir un referente internacional para legisladores, inversores y otros actores interesados en este proceso².

¹ Como ha indicado CARBAJO VASCO “El Informe BEPS y el nuevo paradigma de la fiscalidad internacional”, *Carta Tributaria-Monografías*, núm. 5, 2014, Ed. CISS, que cito por LA LEY 2606/2014, pág. 3, la OCDE ha desbancado a potenciales competidores en la materia fiscal internacional; como, por ejemplo, a la ONU, como demuestra el abandono casi generalizado de los países iberoamericanos del modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio (en adelante, CDD), modelo ONU, como estrategia negociadora en sus Convenios de Doble Imposición Internacional, frente al modelo de CDI propugnado por la OCDE, siendo igualmente relevante que esta última haya sido propuesta por el G-20 desde el inicio de la crisis sistémica como el órgano de apoyo técnico y el impulsor de sus medidas para luchar contra la evasión fiscal internacional y los territorios y jurisdicciones no cooperativas. Todo esto ha conllevado que la OCDE se haya convertido en la creadora e impulsora de un Derecho Internacional Tributario que, si bien basado en el consenso y el desarrollo de medidas de “soft law” (recomendaciones, declaraciones, sistemas de revisión o “peer review”, etc.) han ido creando una red de acuerdos internacionales en materia fiscal y de expansión de instrumentos y modelos jurídicos que suponen la clave de bóveda de mencionado Derecho Internacional Tributario. Esto no supone, como ha resaltado este mismo autor, ob. cit. pág. 4 y sigs. que la UE no esté jugando también un papel sobre estas cuestiones, pero su alcance es, desde luego, menor y más limitado, toda vez que la misma es una institución “europea” y la problemática de la gobernanza fiscal es internacional, por lo que la solución de ella tiene que ser también de la misma naturaleza, esto es, debe desenvolverse en un plano mundial, en el cual se maneja mucho mejor, dado su ámbito de actuación la OCDE.

² Como ha escrito HERRERA MOLINA “Gobernanza fiscal: de las empresas a la Administración”, en *Gobernanza fiscal: una aproximación equilibrada*, ob. cit., pág. 28 la noción de buen gobierno se desarrolló primero en el ámbito de las ciencias empresariales (*corporate governance*) y después en la ciencia política (*public governance*), en el acertado entendimiento de que es necesario implantar mecanismos de vigilancia dirigidos a controlar las desviaciones del interés público que los gobernantes y la burocracia puedan llegar a cometer, tal y como se resaltó con claridad tanto por la OCDE: *Governance in Transition. Public Management reforms in OECD Countries*, Paris, 1995, pág. 48, como por la Unión Europea: *La Gobernanza Europea. Un libro blanco*, Bruselas, 25.7.2001 COM (2001) 428 final --cuyo texto ha sido analizado por CANDELA CASTILLO “La buena gobernanza comprendida como integración de los principios de legitimidad, eficacia y justicia. (Especial referencia a la Unión Europea)”, *Revista Española de Derecho Europeo*, núm. 14, 2005, que cito por Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2005\1087, pág. 2 y sigs., quien pone de relieve que los distintos elementos que integran la noción de gobernanza adoptada por la Comisión europea son la participación, la apertura, la responsabilidad, la coherencia y la eficacia, siendo la aplicación de estos cinco principios la que refuerza los de proporcionalidad y subsidiariedad--, y por la ONU: Resolución 671/1, aprobada por la Asamblea General el 24 de septiembre de 2012 (Declaración de la reunión de alto nivel de la Asamblea General sobre el Estado de Derecho en los planos nacional e internacional, aptos. 12, 16, 35 y 36. En esta línea, CASTILLO BLANCO “Garantías del derecho ciudadano al buen gobierno y a la buena Administración”, *Civitas, Revista española de Derecho Administrativo*, núm. 172, 2015, que cito por Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2015\4386, pág. 18, ha indicado que el “buen gobierno” es algo más que un nuevo conjunto de instrumentos de gestión como, en su momento, propuso el *management*, pues también consiste el alcanzar una mayor eficiencia en la producción de servicios públicos, reduciendo su coste; y, como es

Posteriormente, luego de efectuarse un amplio análisis de la forma en la que los distintos países miembros de la OCDE habían afrontado los desafíos que se les habían planteado en materia de gobierno corporativo, se realizó una profunda reformulación de estos principios en el año 2004, incluyéndose ya en esta revisión referencias a la gobernanza fiscal en lo que atañe a la responsabilidad de los administradores de las sociedades, al ser éstos los máximos responsables de la estrategia fiscal de las sociedades cotizadas como bien apuntó en su momento [Gascón Catalán \(2014, p.22\)](#), quien añadió que las sociedades con obligación de ser auditadas y, en especial, aquellas que no cumplen las condiciones para ser consideradas PYMES a nivel europeo, así como las que tienen que cumplir obligaciones específicas de prevención del blanqueo de capitales, tienen que asumir como buena práctica la aprobación expresa por su consejo de administración u órgano equivalente de su estrategia fiscal.

Una buena muestra de las prácticas adoptadas en España en esta línea vienen representadas por el “Informe sobre el gobierno de las sociedades cotizadas”, publicado con fecha 26 de febrero de 1998, tras la convocatoria por parte del Gobierno de una Comisión Especial para el Estudio de un Código Ético de los consejos de administración de las sociedades, conocido como Informe OLIVENCIA, posteriormente complementado por el “Informe para la Comisión Especial para el fomento de la transparencia y seguridad en los mercados y en las Sociedades cotizadas”, Informe ALDAMA, publicado el 8 de enero de 2003, y, tras la encomienda el 29 de julio de 2005, del Consejo de Ministros a la Comisión Nacional del Mercado de Valores para armonizar y actualizar las recomendaciones sobre gobierno corporativo contenidas en los Informes Aldama y Olivencia, por el “Código Unificado de Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas”, también conocido como Código CONTHE, actualizado parcialmente en junio de 2013, aprobándose finalmente, en febrero de 2015, un nuevo “Código de Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas”, elaborado con el apoyo y asesoramiento de una comisión de expertos en materia de gobierno corporativo, convocada para prestar apoyo y asesoramiento a la Comisión Nacional del Mercado de Valores³.

Todo ello terminó cristalizando normativamente tras la aprobación de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modificó la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo, en la que se incluyó el riesgo tributario como un componente más del sistema de gestión del riesgo en las sociedades de capital, medida que, como ha escrito [García-Herrera Blanco \(2017, p.20\)](#), supuso un ascenso de la función fiscal al más alto nivel de la compañía, pasando a convertirse la fiscalidad de la empresa en un asunto clave que el consejo de administración ha de tomar en consideración, al tratarse de uno de los temas relevantes de la gestión de una sociedad⁴.

obvio, se refiere también a aspectos que conciernen a la ética pública, el denominado gobierno abierto y la transparencia que son finalmente los que lo singularizan. Acerca de las interrelaciones entre ambas nociones de gobernanza véase también GARCÍA-HERRERA BLANCO “Buen gobierno fiscal y cumplimiento cooperativo con las grandes compañías”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 1, 2017, que cito por Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2016\86013, pág. 2 y sigs., quien señala, sin embargo, que ambos aspectos empiezan a contemplarse como pertenecientes al mismo ámbito jurídico, con una relación de género y especie.

³ Véase acerca del contenido y alcance de estos documentos CASTRO DE LUNA *Hacia un nuevo modelo de relación con la Administración tributaria*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2020, pág. 143 y sigs.

⁴ Véanse sobre las consecuencias que la promulgación de esta Ley 31/2014 supuso las consideraciones de GASCÓN CATALÁN “Estrategias fiscales y marcos de control interno y de gestión de riesgos fiscales en las sociedades cotizadas. Impacto de la Ley 31/2014”, *Crónica Tributaria*, núm. 155, 2015, pág. 87 y sigs.; de NASTRI, ROZAS VALDÉS y SONETTI “La dimensión fiscal en la gobernanza corporativa: entre Italia y España”, *Crónica Tributaria*, núm. 166, 2018, pág. 193 y sigs.; de CASTRO DE LUNA *Hacia un nuevo modelo de relación con la Administración tributaria*, ob. cit., pág. 149 y sigs.; de BARRENECHEA ELORRIETA, GONZÁLEZ FERNÁNDEZ-MELLADO y GONZÁLEZ DE LUIS “La transparencia como exigencia de “buen gobierno”. Definición y alcance de la transparencia para el contribuyente y para la Administración. La reputación ligada al cumplimiento tributario y a la transparencia”, en *Gobernanza fiscal: una aproximación equilibrada*, ob. cit., pág. 208 y sigs., y de BERTRÁN ROCABERT, COTS MIR y Díez NÚÑEZ “La respuesta de la empresa en términos de estructura de adopción de decisiones y procesos de “cumplimiento”. La función de gestión y control del riesgo tributario en cada organización”, en *Gobernanza fiscal: una aproximación equilibrada*, ob. cit., pág. 303 y sigs.

Los ya mencionados “Principios de Gobierno Corporativo de la OCDE” ya bajo la denominación “Principios de Gobierno Corporativo de la OCDE y del G20”, fueron de nuevo revisados en el año 2016 para adaptarlos, como ha escrito [Castro de Luna \(2020, p.140\)](#), a los cambios en los sectores empresarial y financiero, bajo la premisa de que la finalidad del gobierno corporativo no es sino la de crear un clima de confianza y transparencia en el ámbito empresarial, tendente a favorecer la realización de inversiones a largo plazo, la estabilidad financiera, la credibilidad de los datos empresariales y la integridad en los negocios, fines todos ellos con los que es intentó reflejar la prioridad que los líderes del G-20 querían otorgar a la gobernanza corporativa en la agenda internacional, dado que la defendían como elemento fundamental en la generación del crecimiento y del desarrollo.

Para ello, como han resaltado [Canelo Álvarez y Cubillo Pérez de Ayala \(2020, pp. 97-98\)](#), se realizó el papel esencial de este marco del gobierno corporativo, y se defendió la absoluta necesidad de defender la transparencia y cooperación transfronteriza mediante sistemas bilaterales y multilaterales de intercambio de información, el establecimiento de un régimen sancionador ante posibles incumplimientos, y el diseño de un reparto claro de responsabilidad entre las distintas autoridades concernidas.

En paralelo a estos principios, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE tuteló la creación, en 2002, del “*Forum on Tax Administration*”, “Foro sobre la Administración Tributaria”⁵, integrado por altos cargos representantes de las Administraciones tributarias de los países participantes, con la finalidad de intercambiar experiencias y de compartir información que permitan la adopción de una serie de prácticas comunes, y de desarrollar mecanismos para mejorar el funcionamiento de las Administraciones Tributarias, en aquellas cuestiones más conflictivas en materia de fiscalidad internacional.

Dicho “Foro sobre la Administración Tributaria” fue el que sirvió de modelo para la implantación en España del “Foro de Grandes Empresas”, que se constituyó el 10 de julio de 2009 al amparo de lo previsto en el Plan de prevención del fraude fiscal de 19 de noviembre del 2008, como órgano de relación cooperativa entre la AEAT y veintisiete grandes empresas españolas previamente seleccionadas para “promover una mayor colaboración entre las grandes empresas y la Administración Tributaria del Estado, basada en los principios de transparencia y confianza mutua, a través del conocimiento y puesta en común de los problemas que puedan plantearse en la aplicación del sistema tributario”, siendo uno de los grupos de trabajo integrados en este Foro el que elaboró, en 2010, un “Código de Buenas Prácticas Tributarias”⁶ –que según su propio preámbulo “contiene recomendaciones, voluntariamente asumidas por la Administración Tributaria y las empresas, tendentes a mejorar la aplicación de nuestro sistema tributario a través del incremento de la seguridad jurídica, la cooperación recíproca basada en la buena fe y confianza legítima entre la Agencia Tributaria y las propias empresas, y la aplicación de políticas fiscales responsables en las empresas con conocimiento del Consejo de Administración”–, al que pudieron adherirse todas las empresas que lo desearan, con independencia de que participasen, o no, en referido “Foro de Grandes Empresas” o de su tamaño.

⁵ Complementado con el denominado “Foro Global” “Global Forum on Transparency and Exchange of Information”, que, como ha señalado CARBAJO VASCO “El futuro de BEPS: ¿aplicación uniforme, fragmentación o BEPS II?”, *Crónica tributaria*, núm. 162/2017, pág. 12, tiene como meta introducir la transparencia y la buena gobernanza en materia fiscal en el mundo, a través de un complejo proceso de peer review y la expansión del intercambio de información tributaria.

⁶ Véase el análisis que efectúan sobre el contenido y alcance de este Código SANZ GÓMEZ “Hacia la relación cooperativa en España: el nuevo Código de Buenas Prácticas Tributarias a la luz de los estudios de la OCDE”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 93, 2011, pág. 61 y sigs., y GARCÍA VALERA y RODRÍGUEZ PRIETO “Situación actual de la relación cooperativa en España y en países de nuestro entorno”, en *Gobernanza fiscal: una aproximación equilibrada*, ob. cit., pág. 352 y sigs.

Como ha indicado [Castro de Luna \(2020, pp. 151-ss\)](#), para verificar en la actualidad el cumplimiento o no de las medidas incluidas en este Código se analizan las exigencias que se establecieron en la ya antes citada Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modificó la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo, extendiéndose dichas exigencias ya no solo a las sociedades cotizadas, sino también a las no cotizadas⁷.

No son éstas las únicas medidas adoptadas, toda vez que, como bien ha puesto de manifiesto [Herrera Molina \(2020, p. 28\)](#), la noción integral de “gobernanza fiscal” es el resultado de un proceso de aluvión en el que han confluído otros factores además del concepto de buen gobierno, factores entre los que cabe citar la responsabilidad social corporativa (RSC o *corporate social responsibility*), el cumplimiento cooperativo en materia tributaria (*co-operative compliance*), el proyecto BEPS, en especial la acción 12, relativa al *disclosure of aggressive tax planning*, y el denominado cumplimiento corporativo en materia tributaria (*corporate compliance*), plasmado en España en la norma UNE 19602.

2 LA RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA

La RSC, que como han escrito [Sanz Gómez \(2011, p. 60\)](#) y [Sánchez Huete \(2010, p.5; 2017, p. 72\)](#), supone un compromiso de las empresas con la sociedad más allá del marco jurídico que regula su actividad, puede definirse, siguiendo a [Davis \(1973, p. 312\)](#), como “la obligación de una empresa de evaluar en su proceso de decisión los efectos de sus acuerdos sobre el sistema social externo del modo de lograr beneficios sociales además de las ganancias económicas tradicionales buscadas”.

Esto implica, en palabras de [Castro de Luna \(2020, p. 138\)](#), dar entrada a la idea de que “las empresas no deben tener como único objetivo la maximización de sus beneficios, sino que, como agentes sociales que son, que se benefician de servicios públicos tales como la educación de sus trabajadores, la salud de los mismos, las mejoras de los medios de comunicación, ... han de revertir a la sociedad parte de sus beneficios, potenciando o desechando, las actividades queridas o perniciosas para la sociedad, respectivamente”.

Así se puso de relieve en el Pacto Mundial de Naciones Unidas sobre responsabilidad social de las empresas, de 26 de julio de 2000, adoptado en el marco del Foro Económico Mundial celebrado en Davos (Suiza) el 31 de enero de 1999, y en el Libro Verde de la Comisión Europea “Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas”, de 18 de julio de 2001 [Bruselas 18/7/2001, COM (2001) 366 final] en el que se manifestó que la RSC es “la integración voluntaria de estas, de las preocupaciones sociales y medioambientales en sus operaciones comerciales y sus relaciones con sus interlocutores. Ser socialmente responsable no significa solamente cumplir plenamente las obligaciones jurídicas, sino también ir más allá de su cumplimiento, invirtiendo más en el capital humano, el entorno y las relaciones con los interlocutores”⁸.

Todo esto está bien a nivel abstracto; pero constituye, a mi juicio, una muestra inequívoca del “buenismo” imperante, por desgracia, en la sociedad actual, ya que, como

⁷ En cumplimiento de lo previsto en el epígrafe 1.2 de la actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal de 2008 (“Nuevo marco de relación con los intermediarios fiscales”), se creó también, con una estructura similar al del citado “Foro de Grandes Empresas” como bien apuntó SANZ GÓMEZ “Entre el palo y la zanahoria: la comunicación obligatoria de esquemas de planificación fiscal agresiva y su interacción con las iniciativas de cumplimiento cooperativo”, *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, 1/2016, pág. 49, el “Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios”, que en el pleno celebrado el 2 de julio de 2019 aprobó los Códigos de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios Profesionales Tributarios, y de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios.

⁸ Como ha escrito GASCÓN CATALÁN “Estrategias fiscales y marcos de control interno y de gestión de riesgos fiscales en las sociedades cotizadas. Impacto de la Ley 31/2014”, ob. cit., pág. 90, nota 5, según el Observatorio de RSC (organización sin ánimo de lucro que nace en el año 2004 de la mano de varias organizaciones de la sociedad civil con el objetivo de trabajar en el impulso de la correcta aplicación de la RSC), la responsabilidad social corporativa es una forma de dirigir las empresas basada en la gestión de los impactos que su actividad genera sobre sus clientes, empleados, accionistas, comunidades locales, medioambiente y sobre la sociedad en general.

acertadamente han puesto de manifiesto [Galindo Jiménez y Matas Espejo \(2020, p.408\)](#), el principio de legalidad debe considerarse la base del cumplimiento tributario, y el mismo también constituye su delimitación, en el sentido de que no se puede pedir a las empresas ir más allá del cumplimiento de las normas. Es decir, a los contribuyentes no se les puede pedir nada más, y tampoco nada menos, que el cumplimiento de las leyes tributarias⁹.

3 EL CUMPLIMIENTO COOPERATIVO

A través del cumplimiento cooperativo (*co-operative compliance*) se busca crear, como apunta [Herrera Molina \(2020, p. 32\)](#), una relación de confianza mutua entre las empresas, en particular las de mayor tamaño, y la Administración tributaria, con un intercambio anticipado de información y criterios por una y otra parte, aspecto que ya había sido resaltado por [Sanz Clavijo \(2015, pp. 2-3\)](#) cuando señaló que la relación cooperativa es concebida como un nuevo modelo de relación entre la Administración Tributaria y ciertos obligados —las grandes empresas— basado en la colaboración y en la confianza entre ambas partes, de forma que si éstas son transparentes y comunican recíproca y reactivamente la información relevante, lograrán una mayor seguridad jurídica en la aplicación del sistema tributario, con la obtención de respectivas ventajas para las mismas.

Así se han pronunciado también, entre otros autores, [Gascón Catalán \(2015, p. 106\)](#), quien ha escrito que “las ventajas del cumplimiento cooperativo son evidentes: una mejor relación entre las grandes empresas y la Administración tributaria, una gestión del riesgo más eficaz por ambas partes, el refuerzo de la seguridad jurídica, la solución rápida de las incertidumbres que surjan y la posibilidad de identificar problemas normativos o de aplicación”; [Rozas Valdés \(2016, p. 8\)](#), quien ha señalado que en los “foros tributarios internacionales, y en algunas Administraciones tributarias, se lleva trabajando de plano, desde hace unos años, en el desarrollo de nuevos modelos de configuración de los sistemas tributarios, de organización administrativa y de gestión de las relaciones con los contribuyentes basados en la premisa de que el llamado “poder financiero” ya no es tanto poder y que, para conservar su identidad, es preciso reformularlo en términos cooperativos”; [García-Herrera Blanco \(2017, p. 16\)](#), quien ha señalado que “gracias a la existencia de un adecuado y buen marco de control fiscal, la Administración tributaria podrá «confiar» en el contribuyente, aspecto clave de la relación cooperativa. Dicho en otros términos, dicho marco es el fundamento de la confianza y buena fe de la Administración tributaria hacia las empresas. Ese marco de control fiscal fiable es también la razón que justifica que las comprobaciones e inspecciones a dicha sociedad por parte de la Administración sean de mucha menor intensidad, otro de los principales beneficios que las empresas pueden recibir de esta relación cooperativa, que deja de ser intrusiva al modo tradicional. Por otra parte, en beneficio de las Administraciones cabe citar una mejor gestión de sus recursos”, y [Sanz Gómez \(2016, p. 210\)](#), quien ha escrito que con este sistema la Administración tributaria

⁹ Indica a este respecto NOCETE CORREA “¿Es posible una planificación fiscal lícita y socialmente responsable en la UE?. (Acercas del concepto europeo de planificación fiscal agresiva)”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 5, 2016, que cito por Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2016\810, pág. 34, que la mera obtención de un ahorro fiscal derivado de la pluralidad de normativas tributarias existente en los Estados no implica su carácter antijurídico; y SÁNCHEZ HUETE “La planificación potencialmente agresiva y el nuevo deber informativo de los intermediarios”, en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 12, 2020, que cito por Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2020\33413, luego de señalar, pág. 5, que a nadie se le puede exigir tributar de acuerdo con un deber ético no normativizado, añade gráficamente, pág. 9, que “En un Estado de Derecho, en donde la ley ha de pautar los comportamientos, no resulta admisible ni la objeción fiscal por parte del contribuyente ni el fundamentalismo fiscal por parte de los Estados exigiendo comportamientos tributarios más allá de los imperativamente fijados”, criterio que ya había mantenido este autor en su precedente trabajo “Hacia una planificación fiscal socialmente responsable. La planificación ultrafiscal”, ob. cit., pág. 24, cuando indicó que si bien sería admisible que, desde la perspectiva ética, fuera exigible una mayor tributación que la legal, tal exigencia es ética, que no jurídica; y los poderes públicos tampoco pueden exigir aquello que está más allá de la ley, ya que esto sería una intromisión intolerable en la esfera de la libertad individual. En esta misma línea GARCÍA NOVOA “Una nueva fiscalidad nada lampedusiana. Algo está cambiando y ya nada será igual”, *Taxlandia, Blog fiscal y de opinión tributaria*, 28 de enero de 2020, www.politicafiscal.es, págs. 1 y 2, ha escrito con acierto que este proceder ha supuesto la introducción de un inaudito componente moral, impropio de un sector del derecho tan condicionado por la legalidad.

busca el acceso a información tributaria relevante, y las empresas que se adhieren a este tipo de programas esperan cinco compromisos de la Administración: comprensión basada en conocimientos del mundo de la empresa, imparcialidad, proporcionalidad, apertura/transparencia, y agilidad, precisando, en máxima síntesis, que toda experiencia de cumplimiento cooperativo implica un intercambio de transparencia (proporcionada por las empresas) por seguridad jurídica (que proporciona la Administración), palabras que recuerdan a las que se emplearon en el Informe de la OCDE *Co-operative Compliance: A Framework-From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, de 2013, en el que se indicó que la relación cooperativa supone la transparencia a cambio de la certeza¹⁰.

4 EL PROYECTO BEPS. ESPECIAL CONSIDERACIÓN DE LA OBLIGACIÓN DE REVELAR LOS MECANISMOS DE PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA

El proyecto BEPS¹¹, liderado por la OCDE, y apoyado por el G-20 y la UE, para combatir la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios, tuvo como objetivo fundamental el de redefinir el sistema tributario internacional, con la voluntad, como han puesto de relieve [Canelo Álvarez y Cubillo Pérez De Ayala \(2020, p. 113\)](#), de que las empresas, y en concreto, las multinacionales, contribuyesen de una forma justa al mantenimiento de los gastos públicos.

Como ha señalado [Patón García \(2016, p. 2\)](#), los distintos niveles impositivos y los beneficios fiscales reconocidos en las legislaciones fiscales de los Estados permiten un margen de maniobra para los contribuyentes que intentan aprovecharse de ello valiéndose en algunos casos de legítimas economías de opción; pero en otros muchos de estructuras o construcciones jurídicas de planificación fiscal agresiva, fundadas en comportamientos artificiosos difícilmente conciliables con la justicia tributaria. Por ello, como esta autora indica más adelante ([p. 8](#)), uno de los grandes retos que plantea BEPS es el incremento de la legitimidad de la imposición de las empresas multinacionales en mayor medida en los países donde se crea el valor y la exigencia del gravamen de las empresas en correspondencia con ello.

En esta misma línea, [Lampreave Márquez \(2016, p. 3\)](#), ha escrito, tras poner de relieve que la competencia fiscal lesiva está constituida por los comportamientos inamistosos o ilícitos por parte de ciertos Estados, en perjuicio de los intereses fiscales de otros, que el proyecto BEPS surgió con el propósito de cambiar las reglas de juego que había permitido durante décadas a las multinacionales el poder trasladar artificialmente los beneficios imponibles de la jurisdicción fuente a otra de mejor tributación; [Barreno, M et al. \(2016, p. 8\)](#), han señalado que la planificación fiscal internacional agresiva de las grandes multinacionales se apoya en distintos elementos, como la utilización de mecanismos

¹⁰ En esta línea, NASTRI, ROZAS VALDÉS y SONETTI “La dimensión fiscal en la gobernanza corporativa: entre Italia y España”, ob. cit., pág. 192, manifiestan que la política fiscal organizativa (*co-operative compliance*) está presidida por el propósito de dar forma a un nuevo modelo de relaciones entre las Administraciones tributarias y los contribuyentes, fundamentalmente a través de los representantes de estos últimos, construido no sobre las premisas de la confrontación conflictiva de intereses sino sobre la base de una razonable confianza recíproca; y ello con el objetivo de prevenir, minimizar y resolver de forma eficiente y equilibrada las eventuales controversias que entre ambas partes se puedan ir suscitando; de conseguir sistemas tributarios más predecibles en sus consecuencias, y más eficaces en su aplicación, contruidos sobre la base de un nivel generalizado de cumplimiento espontáneo aceptable en sus resultados. Véase también, en similares términos, SÁNCHEZ LÓPEZ “Seguridad jurídica y producción normativa en materia tributaria. Incidencia sobre el cumplimiento cooperativo”, *Crónica Tributaria*, núm. 175, 2020, pág. 189, y MARTÍNEZ MUÑOZ “Compliance fiscal y responsabilidad por ilícitos tributarios”, *Crónica Tributaria*, núm. 179, 2021, pág. 41.

¹¹ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris, 2013. Como ha escrito CARBAJO VASCO “El Informe BEPS y el nuevo paradigma de la fiscalidad internacional”, ob. cit., pág. 6, sorprende en este documento, frente al tono melifluido y contenido de muchos documentos anteriores de la propia OCDE en materias similares (como, por ejemplo, sus trabajos en materia de “competencia fiscal dañina”, “harmful tax competition”), su carácter directo y su lenguaje franco y contundente: la erosión fiscal de las bases imponibles (las siglas BE del acrónimo) y el establecimiento planificado y querido de sus beneficios en territorios de baja tributación por parte de las empresas multinacionales (las siglas PS del acrónimo), con el importante problema, agravado por la globalización económica, que ello conlleva para los sistemas tributarios de los países miembros de todo el mundo.

híbridos, la existencia de reglas de transparencia fiscal internacional débiles, deducciones abusivas de gastos financieros y otros tipos de pagos equivalentes, las llamadas «prácticas fiscales perniciosas», la utilización indebida de los convenios para evitar la doble imposición, la evitación artificial de la condición de establecimiento permanente, o la utilización artificiosa de las reglas de precios de transferencia; todo ello además agravado por la complejidad adicional que introduce el desarrollo de la actividad económica en el contexto de la llamada «economía digital»; y [Lago Montero, JM \(2021 p. 119\)](#), ha indicado que la planificación fiscal agresiva, además de agujerear la recaudación, privilegia a las multinacionales, que compiten deslealmente con las empresas que no lo son¹².

No obstante, no es justo atribuir en exclusiva a las empresas multinacionales todos estos males. Ciertamente ellas han contribuido en gran medida a que esta situación se haya producido; pero tampoco debemos olvidarnos, como ha escrito [Carbajo Vasco \(2015, pp. 50-51 y 61\)](#), que asimismo han coadyuvado a ello las propias Administraciones tributarias nacionales, que no sólo han sido incapaces de articular autónomamente una reacción coordinada ante este problema, sino que han contribuido al mismo con sus políticas fiscales erráticas, descoordinadas y, en particular, por permitir, y alentar, el ejercicio de una competencia fiscal nociva, *harmful tax competition*, tendente a atraer hacia sus territorios las actividades económicas de dichas empresas, mediante la conocida política *race to the bottom*; y ello, sin hablar de la proliferación de Estados y jurisdicciones de diferente categoría que se han aprovechado conscientemente de esta ausencia de reglas de competencia fiscal ordenada, actuando como *free riders* en la esfera internacional, buscando atraer rentas, inversiones y transacciones de residentes en otros Estados, ofreciendo regímenes fiscales opacos y de nula transparencia¹³.

Hay que indicar, además, como bien señaló en su momento [Pérez de Ayala \(2006, p. 6\)](#), refiriéndose a las economías de opción, que LARRAZ, autor nuclear y esencial sobre el alcance y contenido de este concepto, ya puso de relieve en su momento, con acierto, que el ahorro fiscal, por sí mismo, no va contra el espíritu de la ley tributaria, porque ésta última no impone que el administrado deba elegir el comportamiento más caro fiscalmente, ni prohíbe que opte por el más barato, en el caso de que ambos comportamientos sean, como

¹² Este proceder ya había sido oportunamente criticado por [BARCIELA PÉREZ](#) “La implementación del Plan de Acción BEPS en la UE”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, núm. 32, 2017, que cito por LA LEY 14337/2017, pág. 2, cuando afirmó que las empresas que operan en mercados internos (generalmente empresas pequeñas y medianas), tienen dificultades a la hora de competir con las multinacionales, pues carecen de los recursos que éstas tienen para trasladar sus beneficios más allá de sus fronteras para eludir o reducir sus impuestos, viéndose con ello perjudicada la competencia por las distorsiones inducidas por la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

¹³ Insiste en esta idea este mismo autor en sus posteriores trabajos “Reflexiones, ciertamente escépticas, acerca del post-BEPS”, en *IV Encuentro de Derecho financiero y tributario* (3ª parte), VV.AA., Coordinadora: GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., Documento de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, núm. 15, 2016, pág. 37; “Algunas reflexiones sobre la era post-BEPS”, *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm. 2, 2016, que cito por Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2016\2716, pág. 21, y “La lucha contra la planificación fiscal agresiva y las obligaciones de información tributaria”, *Crónica Tributaria*, núm. 158, 2016, págs. 120 y 121. Similares consideraciones pueden encontrarse en el trabajo de [GUERVÓS MAÍLLO](#) “Buenas prácticas y transparencia fiscal”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 22, 2020, que cito por Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2020\37475, págs. 5 y sigs., cuando se refiere a las reformas fiscales realizadas por los Estados que incentivan la atracción de mayores flujos de inversión extranjera a través de sistemas tributarios caracterizados por promover bajos o nulos niveles de gravamen a la renta societaria, por establecer regímenes impositivos preferenciales y por otorgar beneficios fiscales a la inversión o a sus actividades afines, contribuyendo de esta forma a otorgar un trato fiscal preferencial para disminuir los costes de producción y aumentar la rentabilidad de las empresas, buscándose con ello hacer atractivo y competitivo a un país frente a los demás para llevar a cabo las actividades de la cadena de valor global. Así lo apunta también [SÁNCHEZ ARCHIDONA HIDALGO](#) “La delimitación conceptual de la «erosión» de las bases imponibles: un problema internacional”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 2, 2017, pág. 154 y sigs., si bien este autor se centra sobre todo en la conducta de los Estados, que, a su juicio, “se han preocupado en exceso por la atracción de flujos de capital e inversión extranjera directa, sin valorar las consecuencias económicas para el resto de Estados, ya que en muchas ocasiones incurrir en prácticas de competencia fiscal perjudicial”, exculpando a las Administraciones tributarias, sobre todo por la carencia de medios económicos de las que las mismas han podido disponer desde 2008 en los países occidentales, lo que ha propiciado una significativa reducción de los instrumentos a su disposición para luchar contra el fraude fiscal, pág. 156.

se ha dicho, opciones negociales lícitas, según el Derecho privado¹⁴. Esta configuración, que comparto plenamente, ha quedado, sin embargo, preterida en gran medida por obra y gracia de la OCDE, por medio de la utilización que la misma hace de un concepto como el de planificación fiscal agresiva que, como bien ha escrito [García Novoa \(28 de enero 2020, pp.1-2\)](#), no es jurídico sino político, y que, como ya puso de relieve este mismo autor ([31 de diciembre de 2018, p. 2](#)), ha laminado nuestra tradicional tríada conceptual evasión-elusión-planificación fiscal lícita, lo que, a mi juicio, es reprochable.

Especialmente relevante a los efectos que se vienen considerando es la acción 12^a de BEPS, cuyo informe se aprobó en octubre de 2015, encaminada a establecer la exigencia de que los contribuyentes revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva (*mandatory disclosure rules for aggressive tax planning schemes*), asunto para cuyo desarrollo se partió de la importante base del Informe de la OCDE de 2011 sobre *“Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure”*, en el que, como han apuntado [Martín Jiménez, A y Calderón Carrero, JM \(2014, p. 17\)](#) y [García Novoa \(2015, p.75\)](#), se habían analizado las experiencias existentes al respecto en determinados países: EE.UU. y Reino Unido, fundamentalmente, con sus regímenes de *“Tax shelters disclosure”* y de *“Disclosure of tax avoidance schemes”* o DOTAS, respectivamente.

Como ha escrito [Patón García \(2016, p. 5\)](#), el Plan de acción de BEPS contiene 15 acciones, organizadas en torno a tres pilares fundamentales: a) la coherencia del impuesto sobre sociedades a nivel internacional; b) una realineación de la imposición y la sustancia económica, y c) la transparencia, junto con la seguridad jurídica y la previsibilidad, pilar este último en el que se incardina, entre otras acciones, la destinada a revelar las planificaciones fiscales agresivas, noción ésta que, como bien apuntan [Martín Jiménez, A y Calderón Carrero, JM \(2014, p. 17-18\)](#), sería completamente necesario que se precisase y aclarase con el mayor detalle posible, al no existir una definición cerrada acerca de qué es “agresivo” o “abusivo”, lo cual es fundamental para saber qué objetivo se busca con esta acción, ya que la falta de un concepto único sobre qué puede ser “agresivo” genera distorsiones y conflictos innecesarios que debieran a toda costa evitarse, idea a la que también se suman [Sanz Clavijo \(2015, p. 9\)](#), [Sánchez López \(2017, p. 93\)](#) y [Carbajo Vasco \(2016b, pp. 116-117\)](#), quien critica con acierto que dejar la interpretación de lo que es o no legal en una estructura de planificación fiscal en manos exclusivamente de las Administraciones tributarias es desconocer, por un lado, la realidad diaria y la existencia de intereses nacionales enfrentados entre los diversos Estados e, incluso, en el seno de los burócratas encargados de esta calificación, además de violar el principio de legalidad tributaria y generar perpetuos conflictos de intereses y de interpretación¹⁵.

En esta misma idea de lucha contra esta planificación fiscal agresiva se enmarca, por citar algún documento más de los múltiples existentes, imposibles de reproducirlos siquiera someramente en este trabajo, el paquete fiscal *EU Commission, Fair and Simple Taxation: Commission proposes new package of measures to contribute to Europe’s recovery and growth*, aprobado el 15 de julio de 2020, que se enmarca dentro de la

¹⁴ En esta línea LAGO MONTERO “Planificación fiscal agresiva, BEPS y litigiosidad”, *Ars Iuris Salmanticensis*, vol. 3, núm. 2, 2015, págs. 67 y 68, se cuestiona dónde comienza la planificación fiscal agresiva por terminar la legítima planificación tendente a cumplir con las obligaciones tributarias de la manera menos onerosa posible, previendo de antemano la selección de las opciones económicas más convenientes dentro de las legítimas. La propia Comisión Europea, en su Comunicación de 6 de diciembre de 2012 [C(2012)8806], estableció como premisa la legitimidad de la planificación fiscal, siendo ésta la dirigida a evaluar las alternativas y a elegir las fórmulas jurídicas más convenientes en orden a reducir el impacto fiscal, señalando, en este sentido, que “los países de todo el mundo han considerado tradicionalmente la planificación fiscal como una práctica legítima”.

¹⁵ Las recomendaciones formuladas por la Acción 12 del Plan BEPS adquirieron carácter obligatorio tras la aprobación de la Directiva 2018/822, del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modificó la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información (la denominada DAC 6 “Directiva de intermediarios fiscales”), transpuesta parcialmente a nuestro ordenamiento jurídico por la Ley 10/2020, de 29 de diciembre, por la que se reformó la LGT.

agenda fiscal europea en materia de transición a una realidad más “verde” y digital, y en el contexto de la crisis generada por la pandemia del Covid-19, siendo uno de sus objetivos el de hacer frente al abuso y a la competencia fiscal perjudicial.

Como bien ha puesto de manifiesto [De Abiega Valdivielso \(2020, p. 13\)](#) los principios sobre los que se basa todo este paquete de medidas, y que se han convertido en los principales objetivos de política fiscal de la Comisión, son los de “*fair taxation*”, y “*tax good governance*”, a través de los que se busca conseguir que los Estados incrementen su capacidad recaudatoria, para así estar mejor preparados para afrontar los desafíos económicos de la crisis, a través de medidas y mecanismos de lucha contra el fraude y la evasión fiscal, de prevención de la competencia fiscal perniciosa y de intensificación de la transparencia fiscal, sin que ello suponga un mayor esfuerzo para los contribuyentes honestos.

Esto último es importante resaltarlo adecuadamente en un sistema como el actual, en el que buena parte de las tareas que en principio corresponden a la Administración tributaria se encomiendan al contribuyente, ya que parece lógico y justo que no se otorgue el mismo reproche a los contribuyentes que simplemente han cometido un error ocasional que a aquellos otros que normalmente tratan de incumplir sus obligaciones tributarias.

Así lo han señalado con acierto, entre otros autores, [Sanz Gómez \(2019, p. 314\)](#), quien indica, tras referirse a la *Loi n° 2018-727 du 10 août 2018 pour un Etat au service d'une société de confiance*, reguladora del derecho al error en Francia, que es oportuno preguntarse si este traspaso de responsabilidades no tendría que impactar también en el régimen sancionador o, en otros términos, hasta qué punto es sostenible incrementar progresivamente los costes de cumplimiento y, al mismo tiempo, mantener invariable el nivel de diligencia exigido; [Castro de Luna, MJ \(2020, p. 97\)](#), quien ha escrito que no debe tratarse igual a un contribuyente que cumple regularmente sus obligaciones y que colabora con la Administración, y que puntualmente ha podido cometer un error aritmético o de calificación en sus hechos con transcendencia tributaria, que a aquel otro que está al margen del sistema, por lo que sería oportuno y conveniente la introducción de alguna forma de ponderación del comportamiento o historial del contribuyente, que ahora solo se tiene en cuenta a efectos de agravar la posible sanción, “relajando” la aplicación de las sanciones en aquellos casos en los que el contribuyente simplemente ha cometido un error ([Castro de Luna, 2020, p. 55](#)); y [Chico de la Cámara, P \(2021, p. 9\)](#), quien afirma ha llegado el momento de implementar en el mundo de las relaciones administrativas la técnica metafórica del “palo y la zanahoria”, donde al contribuyente modélico y ejemplar se le premie al igual que cuando uno se empeña en no serlo, es de justicia que descansa todo el peso de la Ley sobre ese incumplidor endureciendo los castigos¹⁶, añadiendo que dadas las limitaciones de recursos por parte de los órganos de gestión e inspección sería deseable que la mayor parte del personal de la Administración se centrara en aquellos contribuyentes que de acuerdo a su histórico hayan sido sancionados sistemáticamente por sentencia firme, precisando que las medidas de alivio para los contribuyentes cumplidores de acuerdo a un histórico de su expediente deben conjugarse con medidas coercitivas y sancionadoras para aquellos que con cierta habitualidad dispersan rentas a la Hacienda Pública ([Chico de la Cámara, 2021, pp. 22-23](#)).

5 EL PROGRAMA INTERNACIONAL DE GARANTÍA DE CUMPLIMIENTO

Otro elemento vertebrador, en fin, gestado asimismo en la esfera de la OCDE, de la relación cooperativa entre Administraciones y contribuyentes, está constituido por el

¹⁶ Así se ha pronunciado también SOTO BERNABEU *Los programas de cumplimiento voluntario como estímulo a la regularización tributaria*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2020, pág. 44.

Programa Internacional de Garantía de Cumplimiento (*International Tax Compliance Assurance Programme*), más conocido como “ICAP”¹⁷, que constituye, en palabras de Canelo Álvarez y Cubillo Pérez de Ayala (2020, p.114), un programa voluntario para grandes grupos multinacionales, surgido en el Foro sobre la Administración Tributaria de la OCDE, con la intención de coordinar y evaluar los riesgos fiscales internacionales de dichos grupos de empresas¹⁸.

Se trata, como ha puesto de relieve Ribes Ribes (2022, p. 93), de un sistema voluntario, multilateral y cooperativo de análisis y aseguramiento de riesgos fiscales internacionales, tendente a incrementar la seguridad jurídica y a reducir, por ende, las controversias entre los grupos multinacionales y la Administración Tributaria, idea ya mantenida precedentemente por Castro de Luna (2019, p. 2), quien había señalado que estamos en presencia un programa voluntario tanto para las Administraciones tributarias como para las empresas multinacionales, que trata de beneficiarse de las nuevas obligaciones de información estandarizadas a nivel internacional (Informe fiscal de país por país o *Country by Country Reporting* y documentación de precios de transferencia y complementaria, resultante de la Acción 13 del proyecto BEPS), para adoptar un marco relacional de naturaleza colaborativa con grupos de empresas multinacionales, en el que valorar los riesgos de éstas de forma coordinada a nivel multilateral y poder segmentar a tales empresas y sus operaciones en función de su riesgo fiscal, de forma que las Administraciones focalicen sus comprobaciones en los casos y operaciones que entrañen mayor riesgo de incumplimiento tributario¹⁹.

6 LA NORMA UNE 19602

La necesidad del cumplimiento corporativo en materia tributaria se ha plasmado en España en la Norma UNE 19602, de “Sistemas de Gestión de *Compliance* Tributario. Requisitos con orientación para su uso”²⁰, que, como ha escrito Martínez Muñoz (2021, pp. 46), va más allá de los modelos de *compliance* penal que, de acuerdo con el artículo 31 bis del Código Penal pueden implantar las empresas para evitar la comisión de delitos, entre ellos, el delito contra la Hacienda Pública, en la medida en que el sistema de *compliance* tributario no busca solamente evitar la comisión de delitos fiscales, sino también infracciones administrativas o regularizaciones por parte de la Administración tributaria,

¹⁷ El mismo nació en Washington, en 2018, primero con el carácter de programa piloto, transformándose en un programa de carácter estable y permanente, luego de haberse celebrado un segundo programa piloto, el denominado el denominado ICAP 2.0, que tuvo lugar en el año 2019, el 18 de febrero de 2021.

¹⁸ Como han escrito GARCÍA NOVOA y CABALLERO PERDOMO “El *Compliance* tributario, la relación cooperativa y las nuevas relaciones fiscales. Su implantación en España y en América Latina”, *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm. 12, 2019, que cito por Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2019/9530, pág. 4, el programa ICAP, sintetizado en el *Working Document* de 2019, aprobado en el *Forum on Tax Administration* de la OCDE, se refiere, fundamentalmente, a grupos empresariales con presencia internacional y pretende escalar los controles coordinados de los mismos en una relación permanente basada en una evaluación inicial del riesgo fiscal del grupo.

¹⁹ Así se ha pronunciado también este mismo autor en su trabajo, ya citado, *Hacia un nuevo modelo de relación con la Administración tributaria*, en el que, tras indicar que todavía es pronto para valorar el éxito o el fracaso del ICAP, se decanta, sin embargo, pág. 204, por mantener una opinión favorable sobre su existencia, al señalar que el mismo se alinea con el multilateralismo fiscal, sin el cual no es posible abordar en la actualidad los problemas de la fiscalidad internacional, y supone, asimismo, un avance en la instauración de un modelo más cooperativo de relaciones con los contribuyentes, permitiendo a los grupos multinacionales relacionarse de forma multilateral con distintas jurisdicciones y plantearles en una fase muy temprana su política fiscal global con el fin de conocer el parecer de dichas Administraciones sobre los riesgos fiscales que entrañan.

²⁰ La misma se publicó el 28 de febrero de 2019 por la Asociación Española de Normalización (Aenor), partiendo del modelo de normalización y de los estándares internacionales recogidos en la Norma UNE-ISO 19601:2017, de sistemas de gestión de *compliance* penal, e incorpora buenas prácticas de *compliance* ya establecidas en la Norma UNE-ISO 19600:2015, de sistemas de gestión de *compliance* y en la Norma UNE-ISO 37001:2017, de sistemas de gestión antisoborno. **Es aplicable a cualquier organización**, con independencia de su tipo, tamaño, naturaleza o actividad en los sectores privado, público, con o sin ánimo de lucro, y su finalidad primordial es ayudar al diseño o al diagnóstico de los sistemas de gestión de *compliance* tributario para la prevención, detección, gestión y mitigación de contingencias y riesgos tributarios.

mediante la promoción del cumplimiento voluntario de la normativa tributaria y el fomento de políticas fiscales de la empresa no agresivas.

Tal Norma presenta, sin embargo, algunas incógnitas en lo que atañe, sobre todo, a si la certificación de acuerdo con la misma puede ser, o no, un elemento de prueba para demostrar, ante la Administración o ante los Tribunales, la voluntad de la organización de cumplir con sus obligaciones fiscales, circunstancia ésta de incertidumbre que proviene de que nos encontramos en presencia de una mera recomendación, ya que su naturaleza tiene un mero alcance *soft law*, por lo que, como ha señalado [Herrera Molina \(2020, pp. 33-34\)](#), nos encontramos en esta ámbito en una fase inicial, toda vez que la certificación derivada de la Norma UNE 19602 tiene un carácter privado, voluntario y no garantiza ningún trato particularmente favorable por parte de la Administración.

Estamos, en suma, como ha escrito [Chico de la Cámara \(2021, p. 10\)](#), ante una situación embrionaria que requiere de un reconocimiento por parte del legislador otorgándole valor jurídico tras su incorporación de alguna forma en la normativa tributaria, para que sirva como atenuante o eximente de la responsabilidad tributaria, tal y como ha sucedido en la esfera del Derecho Penal²¹, añadiendo este autor (pp. 11) que una vez implantada la primera fase del *compliance* tributario, por el que se convierte en un mecanismo de “autodefensa interna” frente a posibles riesgos de incumplimiento, habría que dar un decisivo paso más, permitiendo que este sistema también actúe como instrumento de “autodefensa externa” a fin de reducir el importe de las sanciones que una empresa podría llegar a sufrir siempre que la misma acredite que la irregularidad cometida por ella se debe a una mera situación puntual, puesto que fuera de ello todas las actuaciones de dicha empresa han estado presididas por una total “transparencia” y “diligencia debida” en la órbita fiscal.

Así se han pronunciado también, con mayor o menor énfasis, autores tales como, por ejemplo, [García Novoa \(2019, p. 121\)](#)²², [Campanón Galiana \(2019, pp. 6 y 11\)](#), [Calvo Vérguez \(2019, pp. 226 y 232\)](#), [Guervós Maíllo \(2020, p. 27\)](#), [Martín Fernández y Rodríguez Márquez \(2020, p. 57\)](#), [Sánchez López \(2020, p. 194\)](#), [Galindo Jiménez y Matas Espejo \(2020, p. 435\)](#), y [Castro de Luna \(2020, p. 271\)](#), quien ha señalado que en la medida en que los contribuyentes se comprometan firmemente con el cumplimiento de las leyes tributarias, y demuestren que ponen todo de su parte para el cumplimiento de las mismas, siendo los incumplimientos tributarios consecuencia de simples errores y no de estrategias buscadas de propósito con el objetivo de defraudar, la Administración debería tener en cuenta adecuadamente esta circunstancia, para lo cual, y en aras a la seguridad jurídica, lo que procedería si se quiere que los programas de *compliance* sean efectivos es que se reconozcan de manera expresa en la LGT como causa de exoneración o atenuación de la responsabilidad por la comisión de una infracción tributaria.

La misma orientación sigue también [Martínez Muñoz \(2021, pp. 55-56\)](#), quien pone de relieve que si bien es cierto que la LGT no incluye un precepto similar al artículo 31 bis del Código Penal para exonerar de responsabilidad administrativa en estos casos, también lo es que en su artículo 179.2.d) establece la exclusión de responsabilidad para quienes “hayan puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias”, supuesto éste que podría ser perfectamente aplicable a aquellos contribuyentes que

²¹ En él, los programas de *compliance* se impulsaron a través de dos reformas sucesivas del Código Penal: la Ley Orgánica 5/2010, que introdujo la responsabilidad penal de las personas jurídicas, y la Ley Orgánica 1/2015, que clarificó bajo qué circunstancias la existencia de programas de *compliance* eximen a una persona jurídica de responsabilidad penal por las actuaciones realizadas por sus trabajadores, para cuya interpretación sobre su alcance y contenido ha sido muy relevante la Circular 1/2016 sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal efectuada por dicha Ley orgánica 1/2015, apartado 5.3, al impartirse en ella instrucciones a los fiscales para valorar la eficacia de dichos modelos de prevención de delitos.

²² Lo mismo ha señalado este autor, en su trabajo conjunto con CABALLERO PERDOMO “El *Compliance* tributario, la relación cooperativa y las nuevas relaciones fiscales. Su implantación en España y en América Latina”, ob. cit., págs. 8 y 9.

afrontan el cumplimiento de su deber de contribuir implantando un sistema preventivo de gestión de riesgos fiscales para evitar el incumplimiento tributario, por lo que favorecer el cumplimiento tributario mediante la exoneración de la sanción en aquellos casos de implantación de un sistema de *compliance* tributario adaptado a las exigencias de la norma UNE 19602 debería considerarse adecuado desde el punto de vista de los principios de justicia tributaria (Martínez Muñoz, 2021, p. 58)²³.

7 CRÍTICA A LA CATEGORÍA DE LAS NORMAS UTILIZADAS PARA INTENTAR CONSEGUIR LA GOBERNANZA FISCAL

Todos los mecanismos expuestos en las páginas precedentes están muy bien. No voy a desconocer, ni a minusvalorar, los avances que la implantación de todas las medidas apuntadas, y de algunas otras aquí no citadas para no alargar en exceso este trabajo, han supuesto en la búsqueda de una adecuada gobernanza fiscal; pero también hay que tener muy presente que muchas de ellas, como reiteradamente se ha puesto de relieve a lo largo de este trabajo, son meramente normas *soft law* o “legislación blanda”²⁴, como oportunamente han apuntado numerosos autores²⁵, por lo que se hacen precisos instrumentos más contundentes, y soluciones más enérgicas, para conseguir tan loable objetivo como el del buen gobierno en general y en materia fiscal, en particular, toda vez que estas normas de *soft law* no tienen efectos jurídicos vinculantes.

Pese a ello, entiendo que tampoco cabe sostener, como ha sustentado Roche Laguna (2000, p.120), que estas normas de *soft law* carecen de efectos jurídicos, y que limitan sus efectos a la órbita meramente política.

Considero que no es así, puesto que, como ya puse de relieve en un trabajo anterior (Checa González, 2012, p.699), estas normas sí que tienen algunos efectos jurídicos, tales como influir la conducta de los Estados, según han indicado numerosos autores²⁶ e

²³ Así se había sustentado también por LACUNZA y ZARRAONANDIA “La cultura *Compliance* en general en la empresa. La llegada del *Tax Compliance*”, *Revista Forum Fiscal*, núm. 258, que cito por LA LEY 13211/2019, pág. 11.

²⁴ O, en expresión de GARCÍA PRATS “La Ley General Tributaria y el Derecho Comunitario atípico”, *Civitas, Revista española de Derecho Financiero*, núm. 132, 2006, pág. 758, siguiendo a GUTIÉRREZ ESPADA “La contribución del Derecho Internacional del medio ambiente al desarrollo del Derecho Internacional contemporáneo”, *Anuario de Derecho Internacional*, (XIV) 1998, *derecho en agraz*.

²⁵ Véanse, por ejemplo, GARCÍA NOVOA “La necesaria modificación de la documentación de las operaciones vinculadas”, *Revista Quincena Fiscal*, núms. 1-2, 2010, pág. 104; SÁNCHEZ HUETE “Hacia una planificación fiscal socialmente responsable. La planificación ultrafiscal”, ob. cit., pág. 6; SANZ GÓMEZ “Hacia la relación cooperativa en España: el nuevo Código de Buenas Prácticas Tributarias a la luz de los estudios de la OCDE”, ob. cit., pág. 61, “Entre el palo y la zanahoria: la comunicación obligatoria de esquemas de planificación fiscal agresiva y su interacción con las iniciativas de cumplimiento cooperativo”, ob. cit., págs. 41, 44 y 47, y “Cumplimiento cooperativo tributario y grandes empresas en España” ob. cit., págs. 215 y 222; CARBAJO VASCO “El plan de acción de la iniciativa BEPS. Una perspectiva empresarial”, ob. cit., pág. 54, “Reflexiones, ciertamente escépticas, acerca del post-BEPS”, ob. cit., pág. 34, y “Algunas reflexiones sobre la era post-BEPS”, ob. cit., pág. 11; PATÓN GARCÍA “La documentación sobre precios de transferencia y el informe «Country by Country» en el escenario Post-BEPS”, ob. cit., pág. 1; NASTRI, ROZAS VALDÉS y SONETTI “La dimensión fiscal en la gobernanza corporativa: entre Italia y España”, ob. cit., pág. 195; BARRIELA PÉREZ, “La implementación del Plan de Acción BEPS en la UE”, ob. cit., pág. 4; MANCILLA I MUNTADA “Breves reflexiones sobre la buena administración y el buen gobierno”, *Diario La Ley*, núm. 9689, 4 de septiembre de 2020, que cito por LA LEY 9003/2020, pág. 6; MARTÍNEZ MUÑOZ “*Compliance* fiscal y responsabilidad por ilícitos tributarios”, ob. cit., pág. 42, y SÁNCHEZ LÓPEZ “Seguridad jurídica y producción normativa en materia tributaria. Incidencia sobre el cumplimiento cooperativo”, ob. cit., pág. 192.

²⁶ Así se han pronunciado, entre otros, ALONSO GARCÍA “El *soft law* comunitario”, *Revista de Administración Pública*, núm. 154, 2001, pág. 63 y sigs.; RUIBAL PEREIRA “La fiscalidad de las empresas en la Unión Europea. La necesidad de una cierta coordinación de la imposición sobre sociedades y la lucha contra la competencia fiscal”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 17, 2002, pág. 47; DEL TORO HUERTA “El fenómeno del *soft law* y las nuevas perspectivas del Derecho internacional”, *Anuario Mexicano de Derecho Internacional*, Vol. VI, 2006, pág. 519 y sigs.; GARCÍA PRATS “La Ley General Tributaria y el Derecho Comunitario atípico”, ob. cit., pág. 761; MARTÍN LÓPEZ *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia 2006, pág. 142 y sigs.; CALDERÓN CARRERO “Una introducción al Derecho Comunitario como fuente del Derecho Financiero y Tributario: ¿Hacia un ordenamiento financiero ‘bifronte’ o ‘dual’?”, *Civitas, Revista española de Derecho Financiero*, núm. 132, 2006, pág. 721 y sigs.; MCLURE, Jr. “Método legislativo, judicial, de *soft law* y cooperativo para armonizar los impuestos sobre sociedades en los Estados Unidos y en la Unión Europea”, *Civitas, Revista española de Derecho Financiero*, núm. 136, 2007, pág. 851 y sigs.; FRANCH FLUXÀ “La necesaria armonización de la fiscalidad empresarial como respuesta a la europeización

impregnar la conducta de los Tribunales bajo la idea de modular sus criterios jurisprudenciales en una determinada dirección²⁷.

En esta apuntada línea de que no bastan las normas de *soft law* para conseguir eficazmente los objetivos que se buscan se ha pronunciado también, por ejemplo, [Sánchez López \(2020, pp.192-193\)](#), quien refiriéndose a nuestro ordenamiento jurídico ha escrito que la transparencia y cooperación perseguidos a través de los sistemas de cumplimiento cooperativo quizá deban pasar, al menos en buena parte, por un modelo de *hard law*, esto es, de normas legalmente vinculantes, y, por tanto, con poder coercitivo, ya que ello es lo que posibilitaría una mejor consecución de la seguridad jurídica, fruto de que obrando de este modo la normativa reguladora de este modelo aportaría certidumbre y claridad.

8 PROBLEMAS ESPECÍFICOS QUE DIFICULTAN EL PODER ALCANZAR EN ESPAÑA UNA ADECUADA GOBERNANZA FISCAL.

En abstracto, y como línea de principio general, estoy de acuerdo con SÁNCHEZ LÓPEZ; pero aplicando esta pauta al ordenamiento tributario español me asaltan, sin embargo, muchas dudas, de que aun procediendo de esta forma se pueda conseguir el fin pretendido, y ello es así porque, desafortunadamente, la forma de legislar en España, y la normativa que de ello se deriva, no puede ser elogiada en absoluto.

Antes al contrario, es merecedora de múltiples reproches, bien sintetizados por [Iglesias Gómez y Solera Morales \(2020, pp.131-ss\)](#), cuando señalan que los principales defectos predicables de nuestra legislación tributaria son: a) la proliferación legislativa, b) la inestabilidad normativa, que se encuentra en directa conexión con dicha profusión de normas, c) la dispersión de las normas con contenido tributario, debida, básicamente, a dos factores, por una parte, a la pluralidad de organismos con competencias normativas: Estado, Comunidades autónomas, Diputaciones forales y entes locales, a los que se deben añadir, y cada vez con mayor trascendencia los Convenios y tratados internacionales firmados por España y, sobre todo, la potestad legislativa de la UE, y, por otra, a la transversalidad de la materia tributaria, que conlleva en no pocos casos la incorporación de medidas tributarias en normas que regulan otras materias y la existencia de figuras y reglas especiales no

de los mercados, empresas y economías”, Revista de *Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 302, 2008, pág. 72 y ss.; NOCETE CORREA “El diverso alcance del *soft law* como instrumento interpretativo en la fiscalidad internacional y europea” *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, 1/2011, pág. 58 y sigs.; SANZ GÓMEZ “Cumplimiento cooperativo tributario y grandes empresas en España”, ob. cit., pág. 216, y GARCÍA NOVOA “El *Soft Law* en su sitio”, *Taxlandia, Blog fiscal y de opinión tributaria*, 9 de diciembre de 2020, pág. 1. En el mismo sentido se manifestó el “Informe del Consejo de Estado sobre la inserción del Derecho europeo en el ordenamiento español”, de 14 de febrero de 2008, al indicarse en él que la falta de fuerza vinculante de los actos de *soft law* no implica la carencia total de efectos jurídicos.

²⁷ En este sentido, MUÑOZ MACHADO *Constitución*, Ed. Iustel, Madrid, 2004, pág. 251, ha puesto de relieve que incluso algunas sentencias han admitido la eficacia interpretativa del denominado *soft law*. Ilustrativas de esta afirmación son, por ejemplo, las SSTJCE de 13 de diciembre de 1989 (1990/75), as. 322/88, Salvatore Grimaldi, 11 de septiembre de 2003 (TJCE 2003\258), as. C-207/2001, Altair Chimica SpA, ponente SCHINTGEN, y 24 de abril de 2008 (TJCE 2008\94), as. C-55/06, Arcor AG & Co. KG, ponente ARESTIS, y las SSTJUE de 15 de septiembre de 2016 (TJCE 2016\388), as. C-28/15, Koninklijke KPN NV y otros, ponente JARASIUNAS, y 25 de marzo de 2021 (TJCE 2021\81), as. C-501/18, BT, ponente PIÇARRA, en las que se ha declarado que pese a que las Recomendaciones no estén destinadas a producir efectos vinculantes, los jueces nacionales están obligados a tener en cuenta las mismas a la hora de resolver los litigios de que conocen, sobre todo cuando aquéllas ilustran acerca de la interpretación de disposiciones nacionales adoptadas con el fin de darles aplicación, o cuando tienen por objeto completar las disposiciones de la Unión dotadas de fuerza vinculante, afirmándose lo mismo, si bien refiriéndose a las Directrices, por la STJUE de 3 de septiembre de 2014 (TJCE 2014\257), as. C-410/13, «Baltlanta» UAB, ponente LENAERTS. Más restrictivamente se ha pronunciado nuestro TS en sus sentencias de STS de 3 de marzo de 2020 (RJ 2020\1214), RC núm. 5448/2018, y de 23 de septiembre de 2020 (RJ 2020\4011), RC núm. 1996/2019, ponente de ambas NAVARRO SANCHÍS, al afirmarse en ellas que la interpretación dinámica de los convenios de doble imposición no puede fundarse exclusivamente en comentarios (en concreto, los referidos al Modelo OCDE), “que no hayan sido explícitamente asumidos por los Estados signatarios en sus convenios, sin perjuicio de que el criterio establecido pueda servir de orientación a los tribunales cuando el comentario o recomendación pueda coincidir con el resultante de interpretar el propio convenio u otros, o las demás fuentes del ordenamiento”, por lo que, como ha escrito CALDERÓN CARRERO “Nueva doctrina del Tribunal Supremo sobre el beneficiario efectivo y los límites a la utilización del Soft-Law: el caso Colgate Palmolive”, *Revista Quincena Fiscal*, núms. 1 y 2, 2021, que cito por Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2021\15, pág. 6, el TS ha rechazado que pueda fundamentarse una liquidación tributaria tomando como base jurídica principal el “espíritu de los comentarios de la OCDE”, ya que éstos no son fuente del Derecho.

siempre ubicadas sistemáticamente en el ámbito normativo que le es propio, d) la deficiente técnica legislativa utilizada, apreciable, significativamente, en la esfera tributaria, y e) el desmedido, e injustificable en no pocas ocasiones, abuso de la figura del Real Decreto-ley, que implica una profunda degradación del principio de reserva de ley, que asimismo padece, en grado sumo, como bien han resaltado [Andrés Aucejo \(2013, pp.90-ss\)](#), y, más recientemente, [Sánchez López \(2020, p. 184\)](#), con la excesiva producción de reglamentos en materia tributaria²⁸.

Estas nefastas, y, por desgracia, muy frecuentes prácticas legislativas observables en España (denunciadas con contundencia en la *Declaración de Granada*, suscrita, el 18 de mayo de 2018, por un grupo de profesores ([VV.AA., 2018, pp.22-ss](#)), y que han conducido, como bien apunta [Soler Roch \(2019, p. 31\)](#), a la deriva del Derecho Tributario, que constituye un fenómeno de calado caracterizado por una preocupante degradación de los conceptos y principios que deben informar este sector del ordenamiento en el marco del Estado de Derecho) generan, como es obvio, una considerable incertidumbre e inseguridad jurídica²⁹, que dificulta sobremedida las relaciones entre las empresas, en general, y los ciudadanos, en particular, con la Administración tributaria, por lo que el caldo de cultivo para que florezcan las “relaciones cooperativas” no es, evidentemente, el más apropiado.

Antes bien, el mismo es claramente proclive al incremento de la litigiosidad, que perjudica a todo el mundo: a los contribuyentes de buena fe y deseosos de cumplir correctamente sus obligaciones fiscales, y también a la Hacienda Pública, porque tan ingente cantidad de reclamaciones y recursos como los que se producen origina una millonaria suma de euros embalsada, no cobrada por las correspondientes Administraciones tributarias, merced a las suspensiones decretadas por los órganos revisores, siendo éste un grave problema que, a la postre, es pernicioso para la sociedad en su conjunto, como bien han señalado, entre otros autores, [Barrilao González \(2015, pp.131-ss\)](#) y [Lago Montero \(2018, p. 26\)](#).

Y a todo ello contribuye, además, en muy buena medida la propia Administración tributaria española³⁰, más preocupada, siguiendo la estela de nuestro legislador, por la mera obtención de recursos que por la justicia tributaria, “confundiendo” así el interés general con el de carácter recaudatorio. Esto es grave que suceda, y por ello debiera ponerse coto inmediato a esta perniciosa práctica. Ello sin embargo, es, por desgracia, difícil que ocurra mientras no se modifiquen determinados extremos que militan en favor de la persistencia del actual sistema.

²⁸ Todos estos graves problemas se han puesto ya de relieve por numerosos autores, cuya cita es imposible en un trabajo de la extensión de éste, por lo que en aras a la imprescindible brevedad me permito remitirme a mi libro *Persiguiendo la sombra de la justicia tributaria*, Cuadernos Civitas, Civitas Thomson Reuters, Cizur Menor, Navarra, 2019, pág. 26 y sigs., en donde me ocupo más extensamente de estas cuestiones.

²⁹ Vuelvo a remitirme a un trabajo mío, “La inseguridad jurídica en la esfera tributaria: causas de la misma y perniciosos efectos que genera”, *Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura*, núm. 36, 2020, pág. 165 y sigs., en particular, pág. 182 y sigs., en donde se recoge una abundante bibliografía.

³⁰ Que presenta defectos intrínsecos desde su misma cúspide: la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), creada como Ente de Derecho Público por el artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, ya que, como bien ha puesto de relieve HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO “Poder tributario y transparencia”, *Taxlandia, Blog fiscal y de opinión tributaria*, 4 de marzo de 2021, págs. 2 y 3, si se prescinde de esta norma de creación, insertada en una Ley de Presupuestos Generales del Estado (los de 1991), y de algunas previsiones legales posteriores que la reiteran y complementan, la estructura interna y la distribución del trabajo en el seno de la AEAT se contienen en normas infralegales, la mayoría de ellas Resoluciones de su Presidente, de difícil seguimiento y de escasa vocación pública, pese a su inserción en el BOE. Las disposiciones adicionales 3ª y final 4ª de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, encargaron al Gobierno la aprobación del Estatuto Orgánico de la AEAT, mandato reiterado en el apartado 7 de la disposición adicional 28ª de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, pero el Estatuto no ha llegado a ver la luz. Seguimos pues navegando en un intrincado manglar de normas reglamentarias, resoluciones presidenciales e instrucciones y circulares internas. Poca transparencia hay aquí.

No es el momento de efectuar un análisis en profundidad de esta importante cuestión; pero sí cabe referirse a dos aspectos concretos de la misma que enturbian considerablemente dicho sistema tal como está concebido el mismo en la actualidad.

Por una parte, como ya indicó en su momento [Rozas Valdés \(2016, p. 42\)](#), en un modelo, como el español, en el que la entidad responsable de la aplicación del sistema tributario se financia, en parte al menos, con un porcentaje de los actos de liquidación, es difícil que advierta como un reto estimulante el trabajar en régimen cooperativo con las grandes empresas, en aras de reducir los índices de litigiosidad, ya que el sistema retributivo de la Administración tributaria, basado en el éxito sancionador y de descubrimiento y propuesta de liquidación de supuestos incumplimientos de la normativa tributaria opera como freno a cualquier sistema de orden cooperativo³¹. Y, más recientemente, en esta misma línea [Herrera Molina \(2020, pp.54-55\)](#) afirma que el sistema de financiación de la AEAT constituye un *incentivo institucional* a un funcionamiento poco imparcial de la misma y, además, este sistema retributivo podría convertir esa desviación institucional en un incentivo perverso sobre la actuación del personal de la AEAT³²; [Girola Mariño, Romero Steensma y Medina Arencibia \(2020, p. 392\)](#), señalan la necesidad de modificar el sistema de incentivos de los cuerpos de inspección para eliminar completamente cualquier indicador de remuneración que pueda estar ligado al nivel de regularizaciones efectuadas al correspondiente contribuyente, y [Chico de la Cámara \(2021, pp. 23-24\)](#) apunta que resulta controvertido que los órganos de la Administración tributaria puedan recibir incentivos económicos periódicos sobre la base del porcentaje de deuda sin declarar que *descubran* en su actuación, puesto que cualquier sistema de retribución salarial que gravite proporcionalmente en relación con las “cuantías no declaradas afloradas” puede comprometer la objetividad y profesionalidad con la que se realiza dicha labor pública³³.

Y, por otra, como bien ha escrito [Soriano García \(2012, pp. 120-ss\)](#), las Administraciones han contribuido decisivamente a atascar el contencioso-administrativo³⁴ por su abuso del poder de litigación, ya que con el criterio objetivo de condena en costas que rige en la esfera jurisdiccional aquellas están menos constreñidas que los ciudadanos a la

³¹ Así se había pronunciado ya ESPEJO POYATO “La conflictividad tributaria y los medios para combatirla”, en Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje, VV.AA., Dir.: CHICO DE LA CÁMARA, Praxis, 2015, pág. 32, cuando afirmó que en el caso de la inspección “un sistema de incentivos en base a las cuotas descubiertas podría jugar un papel devastador si no se maneja adecuadamente”.

³² Así se expresó este mismo autor en otro trabajo, redactado con TANDAZO RODRÍGUEZ “Justicia y claridad de las normas: la mejor estrategia global para prevenir la conflictividad en materia tributaria”, en VII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario. Una estrategia global al servicio de la reducción de la conflictividad en materia tributaria, ob. cit., pág. 194.

³³ En todo caso, señala este autor en este mismo trabajo, pág. 24, parece también coherente que si se percibe un “incentivo” (a modo de complemento salarial) por acciones personales que tienen relación con el incremento que produce para la recaudación de la Hacienda Pública, en el supuesto de que los Tribunales anulen dicho acto administrativo del que trae su causa por sentencia firme, debería también modularse a la baja dicha retribución variable por no haber alcanzado su fin.

³⁴ Este atasco también es apreciable en la órbita económico-administrativo. Aunque esta cuestión no la puedo tratar ahora con el detalle que se merece, estoy de acuerdo con aquellos autores que han entendido que sería deseable la conversión de la vía económico-administrativa en meramente facultativa o voluntaria, criterio sustentado, por citar solo a algunos de los más recientes, por HERRERA MOLINA “Gobernanza fiscal: de las empresas a la Administración”, ob. cit., págs. 45 a 48 (que también apunta la alternativa de convertir los órganos económico-administrativos en auténticos órganos jurisdiccionales de carácter especializado, y por GALINDO JIMÉNEZ y MATAS ESPEJO “Gobernanza fiscal: una aproximación equilibrada. Conclusiones generales”, ob. cit., pág. 413. Así lo sostuvo también, hace ya tiempo, en mis trabajos “La injustificable obligatoriedad de la vía económico-administrativa previa a la contenciosa en la nueva Ley General Tributaria”, *Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura*, Vol. 22, 2004, pág. 15 y sigs., y “Crítica del carácter obligatorio de la vía económico-administrativa en la nueva Ley General Tributaria española”, *Revista de Derecho*, Universidad Austral de Chile, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Vol. XVI, 2004, pág. 147 y sigs. Sería oportuno plantearse ya con seriedad la necesidad de incorporar mecanismos transaccionales de resolución de conflictos tributarios como la mediación, la conciliación y el arbitraje tanto en la vía contencioso administrativa como en todas las instancias previas donde se manifieste la litigiosidad tributaria, como bien ha señalado ANDRÉS AUCEJO en múltiples trabajos. Sirva como muestra de ellos el titulado “Sistemas de Resolución Alternativa de Conflictos (ADR) en derecho tributario español y comparado. Propuestas para Latinoamérica y España”, *Derecho del Estado* núm. 37, Universidad Externado de Colombia, 2016, pág. 3 y sigs.

hora de pleitear, puesto que si pierden socializan las pérdidas de dicha condena, no sucediendo lo mismo con éstos, para quienes la punición de las costas implica un claro efecto paralizador³⁵.

Así se ha resaltado también, entre otros autores, por [Andrés Aucejo \(2014, p.1986\)](#), quien ha escrito que la imputación en costas procesales a la Administración tributaria con derivación de responsabilidades hacia el inspector actuario como moneda de curso legal, sin duda ayudaría extraordinariamente en la lucha del contribuyente por hacer valer sus derechos en la práctica; por [Chaves García \(2016, p. 69\)](#), quien ha señalado que las costas desincentivan al particular, pero no a la Administración, ya que ésta, si media condena en su contra, carga las costas al presupuesto de la entidad, y por [Iglesias Caridad \(2018, pp.84-85\)](#), quien ha puesto de relieve que las costas no tienen el mismo efecto desestimulante para los obligados tributarios y para la Administración, pues en esta los funcionarios y autoridades que deciden pleitear no asumen con su propio patrimonio las costas, sino que éstas van a cargo del presupuesto de la Administración, por lo que el riesgo de litigar se diluye.

Esta apuntada conducta de las Administraciones tributarias españolas volcada más a la obtención de recursos, y a dar primacía al interés recaudatorio, casa muy mal con el “derecho a una buena Administración”, expresamente reconocido por el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, que, desde la entrada en vigor del Tratado de Lisboa en diciembre de 2009, ha adquirido el mismo carácter jurídico vinculante que los Tratados comunitarios, tal y como se señala en el apartado 1 del vigente artículo 6 del Tratado de la Unión Europea³⁶, existiendo ya un nutrido elenco de sentencias, tanto del Tribunal General de la Unión Europea, sustituto del Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas, como del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en su primigenia denominación), que se han ocupado de descifrar el alcance y contenido de este derecho³⁷, cuya finalidad última es la de exigir buenas prácticas fiscales a las Administraciones tributarias, ya que esto contribuye a una más certera adecuación de los procedimientos para alcanzar una tributación efectiva

³⁵ SORIANO GARCÍA, en su trabajo “El Derecho Administrativo y los desafíos del siglo XXI”, *Civitas, Revista española de Derecho Administrativo*, núm. 150, 2011, que cito por Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2011\622, pág. 27, ya había señalado que “la condena en costas tiene que ser completamente re-examinada, so pena de acabar constituyéndose, si no lo es ya, en un límite real al ejercicio de los derechos y en definitiva al acceso a la justicia. Hoy, simplemente la apelación, que supone la condena en costas, implica que la Administración recurre siempre, dado que en su caso lo pagamos todos y además los Jueces son especialmente dulces y cautelosos con estas condenas a las Administraciones; sin embargo, para el particular, que soporta el solo frente a la Administración tales condenas y que no cuenta con el beneplácito de los jueces contenciosos, esa condena en costas es un claro límite a la tutela judicial efectiva”.

³⁶ Este derecho se halla implícito en los artículos 9.3 y 103 de nuestra Constitución, y en la actualidad está positivizado, en nuestro Derecho común, en el artículo 3.1.e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

³⁷ No es unánime su calificación, ya que junto a autores que así lo denominan, como, por ejemplo, GONZÁLEZ ALONSO “Los principios del Derecho administrativo comunitario”, *Revista Aranzadi Unión Europea* núm. 6, 2011, que cito por Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2011\5234, pág. 6, RODRÍGUEZ-ARANA “La buena administración como principio y como derecho fundamental en Europa”, *Misión Jurídica, Revista de Derecho y Ciencias Sociales*, Bogotá, D.C. (Colombia), núm. 6, 2013, págs. 24 y 38, CARRASCO GONZÁLEZ “El derecho a una buena administración: la exigencia de plazos razonables en los procedimientos tributarios”, en *Derechos fundamentales y Hacienda Pública: una perspectiva europea*, VV.AA., Dir.: GARCÍA BERRO, F., Civitas, Thomson Reuters, 2015, pág. 170; CASAS AGUDO “Derecho a una buena administración y ordenamiento tributario”, *Nueva Fiscalidad*, número monográfico dedicado a *Derechos Fundamentales y Tributación*, 2020, pág. 63, y GONZÁLEZ DE LARA MINGO “El derecho fundamental a la buena administración”, *Actualidad Administrativa*, núm. 7, 2021, que cito por LA LEY 7853/2021, pág. 3; otros, como FUENTETAJA PASTOR “Del «derecho a la buena administración» al derecho de la Administración europea”, *Cuadernos Europeos de Deusto*, núm. 51, 2014, pág. 25, LITAGO LLEDÓ “Eficacia práctica del «principio» de buena administración formulado por el Tribunal Supremo”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 133, 2021, que cito por el texto recogido en la sección *Documentos de la AEDAF*, págs. 1 y 2, y SÁNCHEZ LÓPEZ “El principio de buena administración y el *compliance* fiscal: una relación necesaria”, *Civitas, Revista española de Derecho Financiero*, núm. 193, 2022, que cito por Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2022\476, págs. 2 y 3, no se decantan abiertamente por afirmar si estamos ante un principio o ante un derecho; y otros, por último, hablan sin vacilación de que nos encontramos en presencia de un principio, incardinándose aquí autores como CARRILLO DONAIRE “Buena Administración, ¿un principio, un mandato o un derecho subjetivo?”, en *Los principios jurídicos del Derecho administrativo*, VV.AA., Dir.: SANTAMARÍA PASTOR, J.A., La Ley, Madrid, 2010, pág. 1156, y ÁLVAREZ MARTÍNEZ “El principio de buena administración como nuevo paradigma jurídico y su aplicación en el ámbito tributario: régimen normativo, naturaleza y contenido”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 1, 2022, págs. 33 a 35.

y, por ende, a una materialización del deber de contribuir que se traduce en un mayor acercamiento a la capacidad contributiva real gracias a la participación del contribuyente³⁸.

Como acertadamente ha resaltado [Sánchez López \(2022, p. 6\)](#), la aplicación de este derecho a la buena administración en el ámbito del ordenamiento tributario español ha sido realizada fundamentalmente por el Tribunal Supremo, que a través de reiteradas sentencias viene configurando el contenido de este derecho, a través de interpretaciones favorables a los ciudadanos, partiendo de la idea de una mejor y más adecuada gestión y administración pública en beneficio de los contribuyentes³⁹.

Esto ha sucedido a partir, sobre todo, del año 2017⁴⁰, fecha en la que el Tribunal Supremo viene matizando cómo deben interpretarse distintas cuestiones, y diversos preceptos de nuestro ordenamiento tributario, bajo el prisma de este derecho a la buena administración, calificado por la STS de 15 de octubre de 2020 (RJ 2020\4069), RC núm. 1652/2019, ponente CUDERO BLAS, como un nuevo paradigma del Derecho del siglo XXI⁴¹ referido a un modo de actuación pública que excluye la gestión negligente.

Una buena muestra de ello viene constituida por, entre otras, las SSTs de 17 de abril de 2017 (RJ 2017\1552), RC para la unificación de doctrina núm. 785/2016, ponente MONTERO FERNÁNDEZ; 5 de diciembre de 2017 (RJ 2017\5531), RC núm. 1727/2016, ponente MONTERO FERNÁNDEZ; 13 de diciembre de 2017 (RJ 2017\5758), RC núm. 2848/2016, ponente CUDERO BLAS; 13 de junio de 2018 (RJ 2018\3077), RC núm. 2800/2017, ponente CUDERO BLAS; 19 de febrero de 2019 (RJ 2019\677), RC núm. 128/2016, ponente MONTERO FERNÁNDEZ; 7 de mayo de 2019 (RJ 2019\2421), RC núm. 4570/2017, ponente BERBEROFF AYUDA; 18 de diciembre de 2019 (RJ 2019\5342), RC núm. 4442/2018, ponente TOLEDANO CANTERO; 18 de mayo de 2020 (RJ 2020\1225), RC núm. 4093/2017, ponente NAVARRO SANCHÍS; 28 de mayo de 2020 (RJ 2020\1480), RC núm. 3966/2018, ponente CUDERO BLAS; 28 de mayo de 2020 (RJ 2020\1756), RC núm. 5751/2017, ponente NAVARRO SANCHÍS; 11 de junio de 2020 (RJ 2020\1817), RC núm. 3887/2017, ponente CUDERO BLAS; 22 de junio de 2020 (RJ 2020\5740), RC núm. 3446/2017, ponente MERINO JARA; 23 de julio de 2020 (RJ 2020\3699), RC núm. 7483/2018, ponente CÓRDOBA CASTROVERDE; 17 de septiembre de 2020 (RJ 2020\3488), RC núm. 5808/2018, ponente DÍAZ DELGADO; 22 de septiembre de 2020 (RJ 2020\4018), RC núm. 5825/2018, ponente MONTERO FERNÁNDEZ; 15 de octubre de

³⁸ Véase PATÓN GARCÍA “Cumplimiento cooperativo y buenas prácticas en los procedimientos de aplicación de los tributos: la conflictividad evitable y el principio de buena administración”, en *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración y los contribuyentes*, VV.AA., Directores: MORENO GONZÁLEZ, S. y CARRASCO PARRILLA, P.J., Thomson Reuters, Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2021, pág. 432. En esta línea es muy interesante la propuesta lanzada por ANDRÉS AUCEJO “Towards an International Code for administrative cooperation in tax matter and international tax governance”, “Hacia un Código Internacional para la cooperación administrativa en materia fiscal y gobernanza fiscal internacional”, *Derecho del Estado* núm. 40, Universidad Externado de Colombia, 2018, pág. 45 y sigs., de elaborar un Código de Cooperación administrativa internacional en materia fiscal y gobernanza fiscal internacional, que incluya tanto las relaciones entre las Administraciones tributarias como las relaciones entre las Administraciones tributarias, los contribuyentes y los agentes intermediarios, que podría proponerse por una organización internacional de la naturaleza del Banco Mundial o el Fondo Monetario Internacional o cualquier organización internacional o europea, y documentarse a través de un instrumento multilateral (*soft law*) para su firma por los Estados convirtiéndolo en un instrumento *hard law*.

³⁹ Así lo indicó también IBÁÑEZ GARCÍA “La buena administración en materia tributaria”, en el blog *Almacén de Derecho*, 20 de agosto de 2020, pág. 4, cuando afirmó que estamos en presencia de un poliedro de múltiples caras cuya pacífica aplicación redundará en beneficio del ciudadano contribuyente.

⁴⁰ Antes de este año también existen algunas sentencias que se refieren a la buena administración, como, por ejemplo, las de 30 de abril de 2012 (RJ 2012\6446), RC núm. 1869/2011, ponente CONDE MARTÍN DE HIJAS, en la que se calificó el *derecho a una buena administración como un derecho de última generación*; 11 de julio de 2014 (RJ 2014\4320), RC núm. 5219/2011, 23 de julio de 2015 (RJ 2015\3613), RC núm. 2342/2013, y 20 de noviembre de 2015 (RJ 2015\6503), RC núm. 1203/2014, ponente de las tres SUAY RINCÓN, y 3 de noviembre de 2015 (RJ 2015\5171), Recurso contencioso-administrativo núm. 396/2014, ponente BANDRÉS SÁNCHEZ-CRUZAT.

⁴¹ Así fue denominado ya por PONCE SOLÉ “La lucha por el buen gobierno y la buena administración como vocación del Derecho administrativo del Siglo XXI. La discrecionalidad no puede ser arbitrariedad y debe ser buena administración”, *Civitas, Revista española de Derecho Administrativo*, núm. 175, 2016, que cito por Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2016\776, pág. 4.

2020 (RJ 2020\4069), RC núm. 1652/2019, ponente CUDERO BLAS; 15 octubre de 2020 (RJ 2020\5208), RC núm. 1434/2019, ponente DÍAZ DELGADO; 29 de octubre de 2020 (RJ 2020\4247), RC núm. 5442/2018, ponente MAURANDI GUILLÉN; 15 de marzo de 2021 (RJ 2021\1285), RC núm. 526/2020, ponente CÓRDOBA CASTROVERDE, y 14 de octubre de 2021 (RJ 2022\870), RC núm. 1293/2020, ponente MONTERO FERNÁNDEZ⁴².

9 BIBLIOGRAFÍA

- ALONSO GARCÍA, R. (2001). El soft law comunitario. *Revista de administración pública*, 154, 63–94.
- ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J (2022). El principio de buena administración como nuevo paradigma jurídico y su aplicación en el ámbito tributario: Régimen normativo, naturaleza jurídica y contenido. *Nueva fiscalidad*, 1, 23–66.
- ANDRÉS AUCEJO, E (2013). *Relaciones entre «Reglamento» y «Ley» en materia tributaria*. Marcial Pons.
- ANDRÉS AUCEJO, E (2014). “Derechos de los contribuyentes en el procedimiento tributario comparado: en particular Italia y EE.UU.”, en *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del Sector público, Homenaje al Profesor Dr. D. Javier LASARTE ÁLVAREZ*, VV.AA., Coordinadores: ADAME MARTÍNEZ, Francisco y RAMOS PRIETO, Jesús, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Instituto de Estudios Fiscales.
- ANDRÉS AUCEJO, E (2016). Sistemas de Resolución Alternativa de Conflictos (ADR) en derecho tributario español y comparado. Propuestas para Latinoamérica y España. *Revista Derecho del Estado*, 37, 3–68.
- ANDRÉS AUCEJO, E (2018). Aucejo, E. A. (2018). Towards an International Code for administrative cooperation in tax matter and international tax governance. *Revista Derecho Del Estado*, 40, 45–85.
- BARCIELA PÉREZ, JA (2017). La implementación del Plan de Acción BEPS en la UE. *Carta tributaria. Revista de opinión*, 32, 3, que cito por LA LEY 14337/2017.
- BARRENECHEA ELORRIETA, S. , GONZÁLEZ FERNÁNDEZ-MELLADO, F. y GONZÁLEZ DE LUIS, MC. (PWC TAX & LEGAL SERVICES, 2020). “La transparencia como exigencia de “buen gobierno”. Definición y alcance de la transparencia para el contribuyente y para la Administración. La reputación ligada al cumplimiento tributario y a la transparencia”, en *Gobernanza fiscal: una aproximación equilibrada*, VV. AA., (pp. 195–240). Fundación Impuestos y Competitividad, KPMG, S.L.P., Abogados como firma coordinadora del proyecto.
- BARRENO, M; BLASCO, AM; FERRAZ, G; FERRERAS, J; MAS, J; MUSILEK, A; PAREJO, B; RANZ, A; REOL, T (2016). El proyecto BEPS de la OCDE/G20: Resultados finales, *Crónica Tributaria*, 158(1), 7–53.
- BARRILAO GONZÁLEZ, PE (2015). ¿Es eficaz la Agencia Tributaria?: los derechos pendientes de cobro. *Revista Quincena Fiscal*, 10, 115–135.
- BERTRÁN ROCABERT, O, COTS MIR, P y DÍEZ NÚÑEZ, B (CUATRECASAS, 2020). “La respuesta de la empresa en términos de estructura de adopción de decisiones y procesos de “cumplimiento”. La función de gestión y control del riesgo tributario en cada organización”, en *Gobernanza fiscal: una aproximación equilibrada*, VV. AA., (pp. 291-320) Fundación Impuestos y Competitividad, KPMG, S.L.P., Abogados como firma coordinadora del proyecto.
- CALDERÓN CARRERO, JM (2006). Una introducción al Derecho Comunitario como fuente del Derecho Financiero y Tributario: ¿hacia un ordenamiento financiero “bifronte” o “dual”? *Civitas. Revista española de derecho financiero*, 132, 707–750.
- CALDERÓN CARRERO, JM (2021). Nueva doctrina del Tribunal Supremo sobre el beneficiario efectivo y los límites a la utilización del Soft-Law: El caso Colgate Palmolive. *Quincena fiscal*, 1-2, 147–155, que cito por Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2021\15.
- CALVO VÉRGEZ, J (2019). *El delito fiscal en las personas jurídicas*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor.
- CAMPANÓN GALIANA, L (2019). Análisis y aplicación práctica de la Norma UNE 19602 de Sistemas de Gestión de Compliance Tributario. *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, 49, 2019, que cito por LA LEY 4332/2019.

⁴² Analizo críticamente el contenido de las mismas en mi trabajo “El derecho a una buena administración en la esfera tributaria”, que se publicará en el Libro homenaje al profesor José Eugenio SORIANO GARCÍA, que se halla en fase de elaboración.

- CANDELA CASTILLO, J (2005). La buena gobernanza comprendida como integración de los principios de legitimidad, eficacia y justicia. (Especial referencia a la Unión Europea). *Revista Española de Derecho Europeo*, 14, 179-211, que cito por Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2005\1087.
- CANELO ÁLVAREZ, L y CUBILLO PÉREZ DE AYALA, C (BAKER MCKENZIE, 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 *Gobernanza fiscal: una aproximación equilibrada*, VV. AA., (pp. 89-124) Fundación Impuestos y Competitividad, KPMG, S.L.P., Abogados como firma coordinadora del proyecto.
- CARBAJO VASCO, D (2014). El Informe BEPS y el nuevo paradigma de la fiscalidad internacional. *Carta Tributaria. Monografías*, 5, 2-13, que cito por LA LEY 2606/2014.
- CARBAJO VASCO, D (2015). El plan de acción de la iniciativa BEPS. Una perspectiva empresarial. *Crónica Tributaria*, 154, 49-67.
- CARBAJO VASCO, D (2016a). Reflexiones, ciertamente escépticas, acerca del post-BEPS. En *IV Encuentro de Derecho financiero y tributario* (3ª parte), VV.AA. (pp.29-38), Coordinadora: GARCÍA-HERRERA BLANCO, C, Documento de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, núm. 15.
- CARBAJO VASCO, D (2016b). La lucha contra la planificación fiscal agresiva y las obligaciones de información tributaria. *Crónica Tributaria*, 158, 109-128.
- CARBAJO VASCO, D (2016c). Algunas reflexiones sobre la era post-BEPS. *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, 2, 133-152, que cito por Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2016\2716.
- CARBAJO VASCO, D (2017). El futuro de BEPS: ¿aplicación uniforme, fragmentación o BEPS II?. *Crónica tributaria*, 162, 7-24.
- CARRASCO GONZÁLEZ, F (2015). “El derecho a una buena administración: la exigencia de plazos razonables en los procedimientos tributarios”, en *Derechos fundamentales y Hacienda Pública: una perspectiva europea*, VV.AA., (pp. 169-193) Dir.: GARCÍA BERRO, Florián, Civitas, Thomson Reuters.
- CARRILLO DONAIRE, JA (2010). “Buena Administración, ¿un principio, un mandato o un derecho subjetivo?”, en *Los principios jurídicos del Derecho administrativo*, VV.AA., (pp. 1137-1165) Dir.: SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso, La Ley, Madrid.
- CASAS AGUDO, D (2020). “Derecho a una buena administración y ordenamiento tributario”, *Nueva Fiscalidad*, número monográfico dedicado a *Derechos Fundamentales y Tributación*, 61-101.
- CASTILLO BLANCO, F (2015). Garantías del derecho ciudadano al buen gobierno y a la buena administración. *Revista española de derecho administrativo*, 172, 123-162, que cito por Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2015\4386.
- CASTRO DE LUNA, MJ (2019). Programa de Garantía de Cumplimiento o International Compliance Assurance Programme (ICAP). *Revista Quincena Fiscal*, 18, 15-24, que cito por Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2019\8649.
- CASTRO DE LUNA, MJ (2020). *Hacia un nuevo modelo de relación con la Administración tributaria*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor.
- CHAVES GARCÍA, JR (2016). Versiones y perversiones de los criterios de imposición de costas en lo Contencioso-Administrativo. *Revista técnica tributaria*, 115, 61-92.
- CHECA GONZÁLEZ, C (2004a). La injustificable obligatoriedad de la vía económico-administrativa previa a la contenciosa en la nueva Ley General Tributaria, *Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura*, 22, 15-28.
- CHECA GONZÁLEZ, C (2004b). Crítica del carácter obligatorio de la vía económico-administrativa en la nueva ley general tributaria española. *Revista de Derecho*, 16(1), 147-164.
- CHECA GONZÁLEZ, C (2012). “La responsabilidad patrimonial por daños ocasionados por incumplimiento del Derecho europeo”, en *Procedimiento Administrativo Europeo*, Civitas, VV.AA., Director: SORIANO GARCÍA, José Eugenio, Thomson Reuters.
- CHECA GONZÁLEZ, C (2019). *Persiguiendo la sombra de la justicia tributaria*, Cuadernos Civitas, Civitas Thomson Reuters, Cizur Menor.
- CHECA GONZÁLEZ, C (2020). La inseguridad jurídica en la esfera tributaria: causas de la misma y perniciosos efectos que genera. *Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura*, 36, 165-218
- CHICO DE LA CÁMARA, P (2021). “Compliance tributario & principio de buena fe: ¿cómo sentar unas sólidas bases para una mejora de las relaciones cooperativas?. Los dos extremos de una cuerda pueden estar muy alejados, pero son siempre la misma cuerda”, *Civitas, Revista española de Derecho Financiero*, 189, 41-80, que cito por Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2021\1126.

- DAVIS, K (1973). The Case for and against Business Assumption of Social Responsibilities. *The Academy of Management Journal*, 16(2), 312–322. <https://doi.org/10.2307/255331>
- DE ABIEGA VALDIVIELSO, M (2020). El Paquete fiscal de la Comisión de Europea, de 15 de julio de 2020, para una fiscalidad más justa y simple de apoyo a la recuperación económica. *Revista Forum Fiscal*, 267, que cito por LA LEY 10823/2020.
- DEL TORO HUERTA, MI (2006). El fenómeno del *soft law* y las nuevas perspectivas del Derecho internacional. *Anuario Mexicano de Derecho Internacional*, VI, 513–549.
- ESPEJO POYATO, I (2015). La conflictividad tributaria y los medios para combatirla, en *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*, VV.AA. (pp. 16-44), Dir: CHICO DE LA CÁMARA, Praxis.
- FRANCH FLUXÀ, J (2008). La necesaria armonización de la fiscalidad empresarial como respuesta a la europeización de los mercados, empresas y economías. *Revista de Contabilidad y Tributación, Centro de Estudios Financieros*, 302, 61-98.
- FUENTETAJA PASTOR, JA (2008). El derecho a la buena administración en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. *Revista de derecho de la Unión Europea*, 15, 137–154.
- GALINDO JIMÉNEZ, R y MATAS ESPEJO, J (KPMG ABOGADOS, 2020): “Gobernanza fiscal: una aproximación equilibrada. Conclusiones generales”, en *Gobernanza fiscal: una aproximación equilibrada*, VV. AA., Fundación Impuestos y Competitividad, KPMG, S.L.P., Abogados como firma coordinadora del proyecto.
- GARCÍA-HERRERA BLANCO, C (2017). Buen gobierno fiscal y cumplimiento cooperativo con las grandes compañías. *Revista Quincena Fiscal*, 1-2, 117-148, que cito por Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2016\86013.
- GARCÍA NOVOA, C (2010). La necesaria modificación de la documentación de las operaciones vinculadas. *Revista Quincena Fiscal*, 1-2, 99-110.
- GARCÍA NOVOA, C (2015). *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)* y sus implicaciones en los ordenamientos domésticos. *Nueva Fiscalidad*, 3, 45-78
- GARCÍA NOVOA, C (31 de diciembre 2018). “El año del «compliance» y del cumplimiento cooperativo. La revolución fiscal silenciosa”, *Taxlandia, Blog fiscal y de opinión tributaria*. www.politicafiscal.es.
- GARCÍA NOVOA, C (2019). “Hacia un nuevo modelo de aplicación de los tributos (Reflexiones sobre el cumplimiento cooperativo)”, *Civitas, Revista española de Derecho Financiero*, núm. 183.
- GARCÍA NOVOA, C (28 de enero 2020). “Una nueva fiscalidad nada lampedusiana. Algo está cambiando y ya nada será igual”, *Taxlandia, Blog fiscal y de opinión tributaria*. www.politicafiscal.es.
- GARCÍA NOVOA, C (9 de diciembre 2020). “El Soft Law en su sitio”, *Taxlandia, Blog fiscal y de opinión tributaria*. www.politicafiscal.es.
- GARCÍA NOVOA, C y CABALLERO PERDOMO, R (2019). El *Compliance* tributario, la relación cooperativa y las nuevas relaciones fiscales. Su implantación en España y en América Latina. *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, 12, 13-40, que cito por Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2019\9530.
- GARCÍA PRATS, A (2006). “La Ley General Tributaria y el Derecho Comunitario atípico”, *Civitas, Revista española de Derecho Financiero*, 132, 751-780
- GARCÍA VALERA, A y RODRÍGUEZ PRIETO, C (EY ABOGADOS, 2020): “Situación actual de la relación cooperativa en España y en países de nuestro entorno”, en *Gobernanza fiscal: una aproximación equilibrada*, VV. AA., Fundación Impuestos y Competitividad, KPMG, S.L.P., Abogados como firma coordinadora del proyecto.
- GASCÓN CATALÁN, J (2014). *Los consejos de administración como máximos responsables de la estrategia fiscal de las sociedades cotizadas*, Documento de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, núm. 19.
- GASCÓN CATALÁN, J (2015). Estrategias fiscales y marcos de control interno y de gestión de riesgos fiscales en las sociedades cotizadas. Impacto de la Ley 31/2014. *Crónica Tributaria*, 155(2), 87-110.
- GIROLA MARIÑO, JM, ROMERO STEENSMA, S y MEDINA ARENCIBIA, A (DELOITTE LEGAL, 2020): “La relación cooperativa. Ventajas e inconvenientes para los contribuyentes. Obligaciones de la Administración tributaria”, en *Gobernanza fiscal: una aproximación equilibrada*, VV. AA., Fundación Impuestos y Competitividad, KPMG, S.L.P., Abogados como firma coordinadora del proyecto.
- GONZÁLEZ ALONSO, A (2011). Los principios del Derecho administrativo comunitario. *Revista Aranzadi Unión Europea*, 2011(6), 25-44, que cito por Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2011\5234.

- GONZÁLEZ DE LARA MINGO, S (2021). “El derecho fundamental a la buena administración”, *Actualidad Administrativa*, 7, que cito por LA LEY 7853/2021.
- GUERVÓS MAÍLLO, MA (2020). Buenas prácticas y transparencia fiscal, *Revista Quincena Fiscal*, 2020 (22), 85-112, que cito por Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2020\37475.
- HERRERA MOLINA, P (2020). Gobernanza fiscal: de las empresas a la Administración, en *Gobernanza fiscal: una aproximación equilibrada*, VV. AA., Fundación Impuestos y Competitividad, KPMG, S.L.P., Abogados como firma coordinadora del proyecto.
- HERRERA MOLINA, P y TANDAZO RODRÍGUEZ, A (2019). Justicia y claridad de las normas: la mejor estrategia global para prevenir la conflictividad en materia tributaria, en *VII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario. Una estrategia global al servicio de la reducción de la conflictividad en materia tributaria*, VV.AA., Coordinadora: GARCÍA-HERRERA BLANCO, C, Documento de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, núm. 11.
- HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, J (4 de marzo de 2021). Poder tributario y transparencia, *Taxlandia, Blog fiscal y de opinión tributaria*, www.politicafiscal.es.
- IBÁÑEZ GARCÍA, I (20 de agosto de 2020) La buena administración en materia tributaria. *Almacén de Derecho*.
- IGLESIAS CARIDAD, M (2018). Los costes de la conflictividad para los litigantes tributarios, en *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*, VV.AA., LAGO MONTERO, JM (director), ALFONSO GALÁN, R y GUERVÓS MAÍLLO, MA (coordinadoras), Thomson Reuters Aranzadi.
- IGLESIAS GÓMEZ, JV y SOLERA MORALES, I (GARRIGUES, 2020). “La regulación de los tributos. Su incidencia en el cumplimiento del obligado tributario”, en *Gobernanza fiscal: una aproximación equilibrada*, VV. AA., Fundación Impuestos y Competitividad, KPMG, S.L.P., Abogados como firma coordinadora del proyecto.
- LACUNZA, J y ZARRAONANDIA, I (2019) La cultura *Compliance* en general en la empresa. La llegada del *Tax Compliance*, *Revista Forum Fiscal*, 258, que cito por LA LEY 13211/2019.
- LAGO MONTERO, JM (2015). Planificación fiscal agresiva, *BEPS* y litigiosidad, *Ars Iuris Salmanticensis*, 3(2), 55-73
- LAGO MONTERO, JM (2018). Del estado actual de la litigiosidad y sus causas determinantes. La escasa mutabilidad de los factores que la generan, en *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*, VV.AA., LAGO MONTERO, JM (director), ALFONSO GALÁN, R y GUERVÓS MAÍLLO, MA (coordinadoras), Thomson Reuters Aranzadi.
- LAGO MONTERO, JM (2021). *La simplificación de la imposición sobre la renta*, Editorial Reus.
- LAMPREAVE MÁRQUEZ, P (2016). La transparencia como criterio fundamental para erradicar los regímenes lesivos. *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, 3, 101-117, que cito por Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2016/85511.
- LITAGO LLEDÓ, R (2021). Eficacia práctica del «principio» de buena administración formulado por el Tribunal Supremo. *Revista Técnica Tributaria*, 133, 127-154, que cito por el texto recogido en la sección *Documentos de la AEDAF*.
- MANCILLA I MUNTADA, F (4 de septiembre 2020). “Breves reflexiones sobre la buena administración y el buen gobierno”, *Diario La Ley*, núm. 9689, que cito por LA LEY 9003/2020.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J (2020). El *compliance* tributario y la exención de responsabilidad administrativa, en *El compliance tributario en el proceso penal*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A y CALDERÓN CARRERO, JM (2014). El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (“BEPS”): ¿el final, el principio del final o el final del principio?, *Revista Quincena Fiscal*, 1, 87-115 que se cita por Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2014\267.
- MARTÍN LÓPEZ, J (2006). *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*, Tirant lo Blanch.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Y (2021). *Compliance* fiscal y responsabilidad por ilícitos tributarios. *Crónica Tributaria*, 179, 35-62.
- MCLURE, Jr. (2007). “Método legislativo, judicial, de *soft law* y cooperativo para armonizar los impuestos sobre sociedades en los Estados Unidos y en la Unión Europea”, *Civitas, Revista española de Derecho Financiero*, 136, 845-943
- MUÑOZ MACHADO, S (2004). *Constitución*, Ed. Iustel.
- NASTRÌ, MP, ROZAS VALDÉS, JA y SONETTI, E (2018). La dimensión fiscal en la gobernanza corporativa: entre Italia y España. *Crónica Tributaria*, 166, 189-212

- NOCETE CORREA, FJ (enero 2011). “El diverso alcance del *soft law* como instrumento interpretativo en la fiscalidad internacional y europea” *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*.
- NOCETE CORREA, FJ (2016). ¿Es posible una planificación fiscal lícita y socialmente responsable en la UE?. (Acerca del concepto europeo de planificación fiscal agresiva). *Revista Quincena Fiscal*, 5, 113-149, que cito por Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2016\810.
- PATÓN GARCÍA, G (2016). La documentación sobre precios de transferencia y el informe «*Country by Country*» en el escenario Post-BEPS. *Revista Quincena Fiscal*, 15, 19-56, que cito por Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2016\80145.
- PATÓN GARCÍA, G (2021). Cumplimiento cooperativo y buenas prácticas en los procedimientos de aplicación de los tributos: la conflictividad evitable y el principio de buena administración, en *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración y los contribuyentes*, VV.AA., Directores: MORENO GONZÁLEZ, S y CARRASCO PARRILLA, PJ, Thomson Reuters, Aranzadi, Cizur Menor.
- PÉREZ DE AYALA, JL (2006). *El régimen fiscal de las «economías de opción» en un contexto globalizado*, Documento de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, 22, 1-23.
- RIBES RIBES, A (2022). “Retos del *International Compliance Assurance Programme* (ICAP) permanente de la OCDE como modelo de cumplimiento cooperativo multilateral”, *Crónica Tributaria*, 182, 91-124.
- ROCHE LAGUNA, I (2000). *La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros. (Armonización de la imposición directa en la Comunidad Europea)*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- RODRÍGUEZ-ARANA, J (2013). La buena administración como principio y como derecho fundamental en Europa. *Misión Jurídica, Revista de Derecho y Ciencias Sociales*, 6, 23-56.
- ROZAS VALDÉS, JA (2016). *Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva de derecho comparado desde el sistema tributario español*, Documento de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, 6, 1-102
- RUIBAL PEREIRA, L (2002). “La fiscalidad de las empresas en la Unión Europea. La necesidad de una cierta coordinación de la imposición sobre sociedades y la lucha contra la competencia fiscal”, *Revista Quincena Fiscal*, 17, 41-53.
- SÁNCHEZ ARCHIDONA HIDALGO, G (2017). La delimitación conceptual de la «erosión» de las bases imponibles: un problema internacional. *Nueva Fiscalidad*, 2017(2), 139-158.
- SÁNCHEZ HUETE, MA (2010). Hacia una planificación fiscal socialmente responsable. La planificación ultrafiscal. *Revista Quincena Fiscal*, 2010(7), 61-86, que cito por Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2010\436.
- SÁNCHEZ HUETE, MA (2017). La Administración tributaria ¿puede ser socialmente responsable?. *Nueva Fiscalidad*, 2017(2), 71-99.
- SÁNCHEZ HUETE, MA (2020). La planificación potencialmente agresiva y el nuevo deber informativo de los intermediarios. *Revista Quincena Fiscal*, 2020(12), 51-72, que cito por Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2020\33413.
- SÁNCHEZ LÓPEZ, ME (2017). La lucha contra la planificación fiscal agresiva. La obligación de información y los programas de cumplimiento cooperativo. *Crónica tributaria*, 162, 91-112.
- SÁNCHEZ LÓPEZ, ME (2020). Seguridad jurídica y producción normativa en materia tributaria. Incidencia sobre el cumplimiento cooperativo. *Crónica Tributaria*, 175, 167-198.
- SÁNCHEZ LÓPEZ, ME (2022). El principio de buena administración y el *compliance* fiscal: una relación necesaria, *Civitas, Revista española de Derecho Financiero*, 193, 159-198, que cito por Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2022\476.
- SANZ CLAVIJO, A (2015). La obligación de revelar mecanismos de planificación fiscal agresiva: su posible configuración atendiendo al plan BEPS y a la experiencia de otros Estados. *Revista Quincena Fiscal*, 2015(20), 117-139, que cito por Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2015\17117.
- SANZ GÓMEZ, R (2011). Hacia la relación cooperativa en España: el nuevo Código de Buenas Prácticas Tributarias a la luz de los estudios de la OCDE. *Revista Técnica Tributaria*, 93, 59-80
- SANZ GÓMEZ, R (2016). Entre el palo y la zanahoria: la comunicación obligatoria de esquemas de planificación fiscal agresiva y su interacción con las iniciativas de cumplimiento cooperativo. *Crónica tributaria*, 2016 Extraordinario 1, 39-54.
- SANZ GÓMEZ, R (2016). Cumplimiento cooperativo tributario y grandes empresas en España. *Crónica tributaria*, 161, 209–238.
- SANZ GÓMEZ, R (2019). “Derecho sancionador y fomento del cumplimiento voluntario: una propuesta de reforma”, en *VII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario. Una estrategia global al servicio de*



- la reducción de la conflictividad en materia tributaria*, VV.AA., Coordinadora: GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina, Documento de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, núm. 11.
- SOLER ROCH, MT (2019). Los retos tributarios del siglo XXI. *Civitas. Revista española de derecho financiero*, 183, 31–46, que cito por Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2019\8152.
- SORIANO GARCÍA, JE (2011). El Derecho Administrativo y los desafíos del siglo XXI. *Civitas, Revista española de Derecho Administrativo*, 150, 247-276, que cito por Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2011\622.
- SORIANO GARCÍA, JE: *El Poder, la Administración y los Jueces (A propósito de los nombramientos por el Consejo General del Poder Judicial)*, Editorial Iustel, Madrid, 2012.
- SOTO BERNABEU, L (2020) *Los programas de cumplimiento voluntario como estímulo a la regularización tributaria*, Tirant lo Blanch.
- VV.AA.(2018): *Declaración de Granada*, *Civitas, Revista española de Derecho Financiero*, 179, 17-34, que se cita por Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2018\11504.