

Coordenador: Fernando Aurelio Zilveti
Editor-chefe: Roberto Ferraz

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

34



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

Introducción al Modelo de Cumplimiento Tributario Cooperativo: Estudio de los Trabajos de la OCDE y Principales Experiencias Internacionales

A First Look to the Co-operative Tax Compliance Model: Study of the Work of the OECD and Major International Experiences

José Manuel Calderón Carrero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario Universidad de A Coruña (España).

E-mail: jose.calderon@udc.es.

Alberto Quintas Seara

Investigador FPU del Departamento de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de A Coruña (España).

E-mail: alberto.quintas@udc.es.

Resumen

Hace más de una década, sobre la base de la experiencia de algunos países y en el marco de la OCDE, comenzaron a sentarse las bases para articular un nuevo modelo de relación entre la Administración y los obligados tributarios, que buscaba una cierta superación del modelo tradicional, basado fundamentalmente en corregir los incumplimientos a través de procedimientos de comprobación y sanción, hacia otro más sofisticado de carácter preventivo que, sin renunciar a la comprobación, la disuasión y el castigo, lograra un mayor nivel de cumplimiento tributario por parte de los contribuyentes por la vía de la mejora del marco relacional que ordena todo el conjunto de relaciones entre las autoridades fiscales y dichos obligados tributarios (*responsive approach*); se trataba, por tanto, de abordar principalmente las causas y no tanto los síntomas del incumplimiento tributario. Surgía así el concepto de “relación cooperativa” (*enhanced relationship*), hoy rebautizado por la propia OCDE como modelo de “cumplimiento cooperativo” (*co-operative compliance*). El objetivo del presente trabajo no es otro que presentar y analizar sus elementos esenciales, así como algunos programas de cumplimiento cooperativo desarrollados por diferentes Administraciones tributarias en el ámbito internacional al objeto de identificar las fortalezas y debilidades de este nuevo modelo de cumplimiento de las obligaciones tributarias, y reflexionar acerca de su articulación en el contexto del proceso actual de reformulación del sistema de fiscalidad internacional que se está desarrollando a escala global en el marco del proyecto OCDE/G20 BEPS.

Palabras clave: relación cooperativa, cumplimiento voluntario, relación Administración-obligado tributario, programas de cumplimiento cooperativo.

Abstract

It has been more than a decade since the OCDE, on the basis of the international experience of some countries, laid the foundations for implementing a new model of relationship between the tax administration and taxpayers aimed to achieve a higher level of tax compliance by way of an improved relational framework (responsive approach). The idea was moving from the “traditional model”, based primarily on deterrence and punishment through tax audits and the imposition of tax penalties, to a more sophisticated and preventive model which addresses the causes rather than the symptoms of tax non-compliance, emerging the concept of “enhanced relationship” (now renamed by the OECD itself as “co-operative compliance”). This article is aimed to present its defining elements as well as some cooperative compliance programs implemented by different national tax administrations in order to identify the strengths and weaknesses of this new model of tax compliance in the context of the current process of reformulation of the international tax system that is being developed on a global scale within the OECD / G20 BEPS project.

Keywords: enhanced relationship, voluntary compliance, relationship tax administration-taxpayer, cooperative compliance programs.

1. Introducción

Las Administraciones tributarias de los diferentes Estados, ante la necesidad de cumplir con sus cometidos de una forma eficaz, se enfrentan constantemente a nuevos retos, algunos de los cuales derivan del conjunto de transformaciones que tienen que ver con el intenso proceso de globalización económica al que asistimos, y que ha traído consigo un notable incremento de la movilidad transfronteriza de los principales factores de producción y, muy en particular, del capital, de suerte que actualmente las inversiones directas y de cartera *inbound* y *outbound* han experimentado un crecimiento tal que constituyen un elemento con un peso sustancial en el PIB de la mayoría de países desarrollados¹.

Ciertamente, la globalización económica unida al desarrollo de la economía digital viene dificultando la labor de las Administraciones tributarias nacionales para garantizar el cumplimiento de sus respectivas normativas fiscales. Con el propósito de responder a estos nuevos desafíos, un buen número de países ha ido adoptando medidas unilaterales que se han manifestado ineficaces para resolver las cuestiones fiscales que resultan de un mundo y contribuyentes “globalizados”. Si bien es cierto que todas estas medidas unilaterales resultaban necesarias debido a las diferencias normativas, políticas y económicas propias de cada país, en realidad, el problema derivado de las dificultades existentes para asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en el plano internacional no puede abordarse de forma unilateral y descoordinada, sino que la colaboración entre los

¹ Vid. MATTHEWS, S., “What is a “competitive” tax system?”, *OECD Taxation Working Papers*, No.2, OECD, Paris, 2011, pp. 5 y ss.

diferentes Estados resulta clave para poder ofrecer una respuesta sólida ante las múltiples aristas que plantea tal problemática².

En este contexto, y más allá de la adopción de medidas legislativas o instrumentos de colaboración administrativa en el marco de las relaciones bilaterales/multilaterales entre Estados o en el seno de organizaciones supranacionales, pronto quedó de manifiesto la importancia del papel que la OCDE³ podría desempeñar en este ámbito como organización y foro internacional a través del cual propiciar la articulación de medidas y políticas fiscales coordinadas para lograr el objetivo de que en cada jurisdicción las empresas que operan a escala global contribuyesen al sostenimiento de los gastos públicos a través del correspondiente pago de sus impuestos⁴. Precisamente en el marco de los grupos de trabajo de la OCDE, empezaron a desarrollarse estudios dirigidos a determinar en qué medida el modelo de relaciones entre la Administración tributaria y los obligados tributarios podía influir en el nivel de cumplimiento de las obligaciones tributarias. De este modo, y de forma progresiva, comenzó a tomar forma un nuevo planteamiento en el que elementos tales como la transparencia, la confianza y la colaboración pasaban a ocupar un primer plano lo que, unido a una mejora de los servicios prestados al contribuyente⁵, permitiría alcanzar unas mayores cotas de eficiencia y eficacia para todos los sujetos implicados en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Tal y como hemos adelantado, la creciente preocupación de los países miembros de la OCDE por asegurar el cumplimiento de la legislación fiscal y mejorar los servicios prestados al contribuyente, dio como resultado la creación, en julio del año 2002, del “Foro OCDE sobre Administración Tributaria” (en adelante, FAT), como órgano dependiente del Comité de Asuntos Fiscales, y cuyas finalidades principales consistían en la consecución de un incremento de la eficacia, eficiencia y equidad en la organización y funcionamiento operativo de la Administración tributaria así como una reducción de los costes del cumplimiento de los contribuyentes⁶. En realidad, el FAT no constituye otra cosa que una nueva manifestación de la globalización de las Administraciones tributarias que tratan de ser

² Vid. BRAUNER, Y., “BEPS: An interim Evaluation”, *World Tax Journal*, vol. 6, nº1, 2014, pp. 35 y ss.; y MARTÍN JIMÉNEZ, A., CALDERÓN CARRERO, J.M., “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?”, *Quincena Fiscal*, nº 1-2, 2014, pp. 87 y ss.

³ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

⁴ En este sentido, vid. OECD, *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance (Guidance Note)*, Paris, 2004, p. 4. Este documento se encuentra accesible a través del enlace <http://www.oecd.org/site/ctpfta/37212610.pdf>.

⁵ Nótese como, en este ámbito, el uso de las nuevas tecnologías por parte de la Administración jugará un papel decisivo.

⁶ Este concepto, integrante de la carga tributaria total que soporta el contribuyente, podría definirse como el coste que tiene para las empresas llevar a cabo las tareas administrativas derivadas del cumplimiento de las normas que regulan el funcionamiento de los impuestos y que no tendrían que soportar en ausencia de regulación, no contribuyendo ni al incremento de la productividad del negocio ni a la de la economía en general, pues supone destinar recursos de diversa índole que podrían ser empleados en otras actividades que generasen valor para la empresa. Vid. OECD, *Programs to reduce the administrative burden of tax regulations (follow-up report)*, Paris, 2010, p. 9.

tan globales como los propios contribuyentes a efectos de adaptarse a este nuevo campo de juego que resulta de un mundo globalizado.

Desde su creación hasta la actualidad el FAT ha celebrado un total de nueve reuniones⁷ en las que, sobre la base de las experiencias de los propios países participantes, se han ido abordando cuestiones de diversa índole tales como: 1) el modo, nivel y efectividad de la comunicación existente entre la Administración y los contribuyentes, así como su relación con el nivel de cumplimiento; 2) la importancia de la gestión del riesgo fiscal por parte de la Administración; 3) las estrategias de éxito para alcanzar un equilibrio entre las actividades de servicio y de aplicación de las normas; 4) el trato con los profesionales fiscales para mejorar el cumplimiento de las leyes; o 5) el papel de los Consejos de administración en la formulación de la política fiscal de la empresa. De este modo, podría decirse que en el marco de estas reuniones del FAT de la OCDE se han ido configurando y perfilando progresivamente las líneas generales de un nuevo modelo de relaciones entre la Administración tributaria y los obligados tributarios, denominado originariamente como “relación cooperativa” (*enhanced relationship*)⁸.

2. Definición de la Relación Cooperativa y Elementos Esenciales del Modelo

A lo largo de los últimos años, se han elaborado un buen número de definiciones sobre el concepto de “relación cooperativa” (rebautizada recientemente por la OCDE como modelo de “cumplimiento cooperativo”)⁹, si bien, en nuestra opinión, una de las más completas es la elaborada en el año 2012 por la IFA en el sentido siguiente:

“La Relación Cooperativa hace referencia a una relación institucional específicamente definida, basada en intenciones expresadas mutuamente y no en reglas detalladas que los contribuyentes y las Administraciones tributarias asumen voluntariamente más allá de sus obligaciones legales básicas, en el entendimiento mutuo, el respeto y una verdadera cooperación, y que tiene como objetivo la aplicación de las leyes fiscales en relación con las actividades de los contribuyentes de la forma más eficiente y oportuna, asumiendo una revelación completa, oportuna y recíproca de la información tributaria relevante (incluyendo las posiciones adoptadas) y que conduce a la determinación de la cuantía correcta del impuesto correspondiente teniendo en cuenta el espíritu y el propósito de la ley tributaria (en lugar de simplemente la letra de la ley) respetando a su vez los derechos de cada una de las partes así como las obligaciones previstas en las leyes

⁷ La primera reunión del FAT OCDE se celebró en Sevilla en enero del año 2004 mientras que la última tuvo lugar en Dublín en octubre del año 2014.

⁸ De hecho, el germen conceptual del modelo de relación cooperativa puede establecerse en la Cuarta Reunión del FAT celebrada en el año 2008 en Ciudad del Cabo y en los importantes documentos de trabajo que en ella se presentaron entre los que destaca el titulado “*Study into the Role of Tax Intermediaries*”. En este sentido, no es baladí el hecho de que la expresión “relación cooperativa” aparezca reiteradamente en el documento final que integra el Comunicado del FAT OCDE de Ciudad del Cabo, a diferencia de los documentos finales de reuniones anteriores en los que no figuraba de forma tan explícita.

⁹ Vid. OECD, *Co-operative Compliance: A Framework from Enhanced relationship to co-operative compliance*, Paris, 2013, p. 16.

procesales en caso de desacuerdo acerca de lo que constituye la cuantía correcta del impuesto.”¹⁰

En línea con esta definición y los propios postulados del FAT OCDE, consideramos que los elementos esenciales de este nuevo modelo vendrían a ser los siguientes¹¹:

- La voluntariedad;
- El carácter institucional de la relación entre los obligados tributarios y la Administración tributaria;
- Su articulación a través de principios informales (en lugar de a través de un marco legal totalmente ordenado), y basado en un acuerdo de intenciones (formal o informal) estableciendo las reglas, principios, objetivos y expectativas de conducta de ambas partes en el marco de la relación cooperativa¹²;
- La confianza mutua, diálogo, transparencia y búsqueda del entendimiento sobre una base de reciprocidad;
- La resolución de las cuestiones planteadas por el contribuyente en tiempo real, o en tiempos aceptables desde un punto de vista empresarial, y, en todo caso, con carácter previo a la presentación de declaraciones tributarias. Ello implica que los contribuyentes deben revelar de forma activa sus operaciones de riesgo para obtener criterios que doten de seguridad jurídica a sus posiciones fiscales y permitan una toma de decisiones de riesgo más informada;
- La relación cooperativa no afecta ni tiene que ver con el nivel de tributación, ni puede ser entendida como un mecanismo de minimización de la carga fiscal material. Se trata de un modelo que no va referido a la modulación del impuesto sino a los procedimientos para su mejor determinación, reduciendo los riesgos de cumplimiento; dicho en otros términos, “it is not about fair share but fair play”¹³;

¹⁰ Traducción de los autores. *Vid.* COUZIN, R., DOMMES, S., DUNAHOO, C., LAMBOOIJ, M., NIKIEL, W., SCHWARZ, J., TRON, M., *IFA Initiative on the Enhanced Relationship*, Version 2.3, IFA, 2012, pp. 11-18, donde se describen los elementos estructurales de la relación cooperativa y los requisitos para que este mecanismo opere de forma exitosa. El documento se encuentra accesible a través del enlace <http://www.ifa-jb.com/media/ER%20Key%20Issue%20Report%20final.pdf>

¹¹ Un estudio más en profundidad acerca de los elementos definidores del nuevo modelo de cumplimiento tributario cooperativo puede encontrarse en CALDERÓN CARRERO, J. M., QUINTAS SEARA, A., *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS*, Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2015.

¹² En el informe IFA (2012) se ponen de relieve (p. 15) las dificultades que puede entrañar la articulación del modelo de relación cooperativa en países con una tradición jurídica y cultura legal muy formalista, dados los problemas que suscita concretar este modelo en una regulación legal o procedimental detallada al basarse más en un enfoque principalista de práctica fiscal por ambas partes que en reglas que delimiten con precisión el campo de juego, aunque lógicamente ello no impide el establecimiento de un marco legal que habilite el funcionamiento e implementación del nuevo modelo, particularmente habilitando legalmente estas actuaciones administrativas y fijando de forma general los principios estructurales y sus límites.

¹³ La expresión es de T. Poolen, y aparece recogida en CORREIA, F., REIBEL, R., “Change of climate in taxation: are you prepared for extended responsibilities?”, *European Taxation*, vol. 54, nº 6, 2014, p. 270.

- La relación cooperativa no puede ser vista como un mecanismo alternativo de resolución de conflictos, aunque lo normal es que reduzca el nivel de conflictividad fiscal entre los contribuyentes cooperativos y la Administración, ya que la mayoría de las cuestiones se resolverán por acuerdo y con carácter previo a la presentación de la declaración tributaria¹⁴;
- Por parte de los contribuyentes, conlleva la adopción de mecanismos de control de riesgos fiscales que deben conducir a su identificación y revelación a las autoridades fiscales (*self-risk assessment*)¹⁵. Esto es, deben demostrar que son contribuyentes de bajo riesgo. En cierta medida, la relación cooperativa opera como instrumento de segmentación de los contribuyentes, de manera que la Administración, en función de su más bajo nivel riesgo fiscal, adopta un enfoque distinto que se traducirá en comprobaciones más superficiales y dilatadas en el tiempo y una menor asignación de recursos destinados a inspección y control sobre estos contribuyentes cooperativos¹⁶;

¹⁴ A nuestro juicio, en este punto podría radicar uno de los aspectos más controvertidos del modelo cooperativo en el sentido de que puede ser percibido por los demás obligados tributarios como un régimen del que resulta una menor o una desigual/inferior tributación. Por ello, deben establecerse mecanismos de supervisión de su correcto funcionamiento, tal y como acontece en algunos países con los APAs o con las fórmulas de terminación convencional de procedimientos tributarios evitando el riesgo de que se conviertan en una suerte de *body of private tax law*. Asimismo, tanto desde un punto de vista de buena gobernanza administrativa, como desde los principios fiscales internacionales de competencia fiscal no perniciosos (Código de Conducta de fiscalidad empresarial de la UE, y Proyecto OCDE-G20 BEPS) se requiere que estos mecanismos de información y asistencia a los contribuyentes operen de forma tal que permitan un adecuado control de la actuación administrativa y un cierto nivel de transparencia que impidan “acuerdos fiscales a la carta”. A este respecto, junto a razones de buen gobierno, cabría referirse a las cada vez mayores demandas ciudadanas de mayor claridad y transparencia sobre el funcionamiento y aplicación del sistema tributario. Algún autor ha llegado a plantear la publicación de los acuerdos formalizados entre el fisco y los contribuyentes a efectos de garantizar que no resultan en la concesión de privilegios fiscales y se respeta el principio de igualdad (*vid.* VOLLEBREGT, H., “From Red Tape to Red Carpet: How the Netherlands Has changed the traditional dispute landscape for tax issues”, *ITPJ*, May/June 2009, p. 164, citando al profesor P.Essers). Posiblemente, algunas de las resoluciones interpretativas que las autoridades fiscales puedan dictar en el marco de programas cooperativos frente a los contribuyentes participantes quedarán sujetas al sistema de intercambio automático de “*tax rulings*” que están elaborando la OCDE y la UE (*vid.* CALDERON, J. M., “La modernización BEPS del marco de principios sobre prácticas fiscales perniciosas: las nuevas exigencias de transparencia (*rulings/APAs*) y de actividad sustancial aplicadas a IP regímenes”, *Avance Fiscal Ciss*, Noviembre 2014, pp. 5-11).

¹⁵ Algunas grandes corporaciones vienen adoptando Códigos de buenas prácticas dirigidos a informar a los inversores, de manera que incluyen la articulación de sistemas internos de control de cumplimiento de la normativa fiscal nacional y extranjera lanzando un claro mensaje de control de riesgos. Sin embargo, la práctica revela que tales compromisos no se han llevado hasta sus últimas consecuencias. Puede consultarse a estos efectos el *Google’s Investors Relations Code* (<http://investor.google.com/corporate/code-of-conduct-html>). *Vid.*, también, SANDELL, J., “The Double Irish and the Dutch Sandwich: How Some US Companies are Flummoxing the Tax Code”, *Tax Notes International*, vol. 67, nº 9, 2012, pp. 867 y ss.

¹⁶ A título de ejemplo podría citarse el denominado “risk differentiation framework” empleado por la Administración tributaria australiana para determinar el enfoque que debía adoptarse con los contribuyentes en función de su perfil de riesgo, elaborado sobre la base de la probabilidad y consecuencias potenciales del incumplimiento de sus obligaciones tributarias (*vid.* ATO, *Building Confidence*, 3 March 2015).

- Por el lado de las Administraciones tributarias, implica intensificar la labor asistencial suministrando criterios interpretativos y aplicativos sobre las cuestiones planteadas por los contribuyentes, garantizándoles la correspondiente protección jurídica si siguen la interpretación administrativa comunicada en el marco de la relación cooperativa;
- La relación cooperativa no debe afectar (negativamente) a los derechos y obligaciones establecidos por la normativa tributaria¹⁷; antes al contrario, se tratará de complementar e incluso intensificar el catálogo de derechos de los contribuyentes existente en el marco de la relación básica. No obstante, dado que la clave de bóveda del modelo pivota sobre la articulación de una “relación de confianza” entre las dos partes, no puede perderse de vista que ello se concretará en un “comportamiento” o actuaciones del contribuyente y de las autoridades fiscales que trascienden el marco jurídico coactivo establecido por la relación jurídico-tributaria de Derecho Público. Esto puede implicar, por ejemplo, que el contribuyente aporte o revele información a la Administración al margen de procedimientos tributarios reglados y más allá de lo estrictamente requerido por la legislación tributaria¹⁸;
- Todas las comprobaciones tributarias deberían centrarse en el sistema acordado de identificación de riesgos con finalidad confirmatoria (revisar que las revelaciones de riesgos fueron correctas y completas), de manera que las comprobaciones generales o de rastreo general, que tantos costes de cumplimiento generan, no deberían tener lugar.

En definitiva, el concepto de relación cooperativa pivota sobre una idea de mejora de los niveles de cumplimiento voluntario y al mismo tiempo posee una dimensión de sistema de gestión de riesgos fiscales de la Administración creando un modelo dual (*hide & seek model vs. enhanced relationship model*) que permite una más eficiente asignación de recursos y actividades vía segmentación de contribuyentes a partir de la calificación de su nivel de riesgo fiscal (*risk rating*). Asimismo,

¹⁷ En este sentido, conviene tener presente que la participación del contribuyente en un programa de cumplimiento cooperativo, en principio, no altera su estatuto jurídico en lo que se refiere a los derechos y obligaciones tributarias que derivan de la legislación tributaria, tanto desde el punto de vista material como procedimental. En este sentido, el contribuyente cooperativo únicamente puede obtener una cierta potenciación de determinados derechos de información y asistencia que resultan del propio ordenamiento tributario, así como soportar menores costes vinculados al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, sin que ello implique que queda liberado del cumplimiento de las mismas. De hecho, la participación del contribuyente en un programa cooperativo puede implicar para éste un plus de sujeción fiscal y de colaboración con la Administración tributaria tanto a la hora de establecer mecanismos internos de control de riesgos fiscales como a la hora de tener que revelar sus posiciones de riesgo (*Vid. VOLLEBREGT, H., “From Red Tape to Red Carpet: How the Netherlands Has changed the traditional dispute landscape for tax issues”, ITPJ, May/June 2009, p. 165*). La Administración tributaria australiana considera que el programa de cumplimiento cooperativo constituye un mecanismo complementario a la Carta de los Derechos de los contribuyentes, donde las dos partes operan dentro de tal marco de derechos y obligaciones (*vid. ATO, Cooperative Compliance. Working with large business in the new tax system, Canberra, 2000, p. 9 y ss.; y WHAIT, R., “Let’s talk about tax compliance: Building understanding and relationships through discourse”, eJournal of Tax Research, vol. 13, nº 1, 2015, pp. 134*).

¹⁸ Sobre este punto, *vid. SOLER ROCH, M.T., “Forum: Tax Administration versus Taxpayer - A New Deal?”, World Tax Journal, vol. 4, nº 3, 2012, pp. 293-294*.

la relación cooperativa viene a configurarse como una relación que favorece la colaboración frente a la confrontación, y se encuentra anclada más en la confianza mutua que en una dinámica relacional encorsetada en el marco legal procedimental general de la relación jurídico-tributaria básica construida sobre un modelo de sujeción fiscal general de los obligados tributarios que deben colaborar con la Administración a los efectos de la comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias¹⁹.

En este sentido, se ha apuntado que la aplicación de este nuevo modelo de relación constructiva, que profundiza en la comunicación, asistencia y servicio al contribuyente, puede contribuir a modelar la conducta de los contribuyentes mejorando el nivel de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias²⁰. La idea en cierta medida pasaría por introducir elementos de reequilibrio y racionalizar el actual modelo de gestión tributaria que, tras la generalización de las auto-liquidaciones como sistema de gestión en masa de los tributos, pivota excesivamente sobre una dinámica de control administrativo *ex post* del nivel de cumplimiento de la “función fiscal” que recae sobre las empresas²¹.

¹⁹ Vid. OECD, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, Paris, 2008, p. 39. En este mismo orden de cosas, la profesora Soler Roch ha enfatizado cómo la relación cooperativa pretende una mayor eficacia en la gestión tributaria y la aplicación de la normativa tributaria a través de un modelo articulado a través de la confianza mutua entre las partes de la relación jurídico tributaria alterando un modelo basado en la coactividad e instaurando otro basado en comportamientos cooperativos que trascienden dicho marco coactivo (a partir de un *soft-law*) a la hora de lograr el correcto cumplimiento con las obligaciones fiscales materiales que permanecerían inalteradas. Vid. SOLER ROCH, M.T., “Forum: Tax Administration versus Taxpayer - A New Deal?”, *World Tax Journal*, vol. 4, nº 3, 2012, pp. 293.

²⁰ Sobre esta cuestión, vid. GANGL, K., *et alter*, “How can I help you? Perceived service orientation of tax authorities and tax compliance”, *WU International Taxation Research Paper Series*, nº 2013-02; HOFMANN, E., *et alter*, “Enhancing tax compliance through coercive and legitimate power of authorities”, *WU International Taxation Research Paper Series*, nº 2013-01; KIRCHLER, E., HOELZL, E., “Modelling taxpayer’s behaviour as a function of interaction between tax authorities and taxpayers” en EFFERS, H., HUISMANN, W., VERBOON, P., *Managing and maintaining compliance*, Boom Legal Publishers, The Hague, 2006, para.3.1; HEL-VAN DIJK, E.C.J.M. van der, “The European Union and More Effective Tax Audits”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 65, nº 3, 2011, pp. 163-164; REIBEL, R., “A Developing Relationship: Tax Authority-Taxpayer-Tax Adviser”, *European Taxation*, vol. 51, nº 2-3, 2011, p. 100; y SEER, R., “Voluntary Compliance”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 67, nº 11, 2013, pp. 588-589.

²¹ Como puso de manifiesto J. Owens: “You don’t get good compliance just by enforcement. You need to have a better dialogue with taxpayers”; el referido autor, a su vez, conecta esta idea con la situación un tanto esquizofrénica a la que se enfrentan actualmente los Estados en un contexto de globalización y de crisis económica, en la medida en que deben contribuir a crear un marco jurídico-económico competitivo que incluye bajos impuestos y costes de cumplimiento proporcionados en un entorno de reducción progresiva de los tipos de gravamen y con tensiones recaudatorias que conducen a una mayor presión fiscal administrativa por la vía de un uso más intensivo y amplio del conjunto de cláusulas y mecanismos de lucha contra el fraude y la evasión fiscal. Estas tendencias de signo contrario concurren en la mayoría de los países, lo cual agrava la situación para los contribuyentes que se mueven en un escenario de gran incertidumbre, pues deben asumir riesgos fiscales de alto voltaje especialmente cuando realizan negocios o actividades transfronterizas, y al mismo tiempo se ven obligados a soportar un importante déficit de seguridad jurídica que ni el modelo de relación cooperativa ni los actuales mecanismos de coordinación fiscal internacional resuelven o mitigan suficientemente (vid. OWENS, J., “Trends and Challenges in the Tax Arena”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 66, nº 12, 2012, pp. 685 y ss.; y TRIVEDI, S., “More Business-Government Dialogue on Tax Reform Urged”, *Tax Notes International*, 15 October 2012, pp. 274-275). En este sentido, también se ha puesto de relieve cómo en la

3. Finalidad y Objetivos a la Luz de la Actualización del Modelo de Relación Cooperativa Realizada por la OCDE en el Año 2013

El último Informe de la OCDE sobre el modelo de cumplimiento cooperativo (OECD, *Co-operative Compliance: A Framework from Enhanced relationship to co-operative compliance*, Paris, 2013) reafirma los pilares del modelo en su formulación originaria, pero añade algunos elementos y matiza otros, como consecuencia del contexto actual y de las nuevas experiencias de un total de 24 países que han puesto en marcha alguna fórmula de implementación de este modelo (*v.gr.*, Australia, Sudáfrica, Reino Unido, Noruega, o Singapur), codificando y actualizando de esta forma el marco del modelo de cumplimiento cooperativo, tal y como exponemos a continuación.

Así, en primer lugar, se enfatiza que el objetivo del modelo es mejorar los niveles de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias (*payment of the right amount of tax at the right time*) y no articular un “régimen especial” o “privilegiado” de gestión tributaria para grandes contribuyentes que podría suscitar dudas sobre su compatibilidad con el derecho a la igualdad tributaria. A tal efecto se modificó la terminología y se abandona el término “enhanced relationship” en favor de “co-operative compliance”, si bien algunos países han optado por el uso de una terminología propia para referirse al nuevo modelo (“relation de confiance” en Francia, “horizontal monitoring” en Países Bajos, “tax monitoring” en Rusia, “deeper collaboration” en Suecia). En este mismo orden de cosas, se apunta la conexión del modelo de cumplimiento cooperativo con las más modernas técnicas administrativas de gestión de riesgos fiscales que conducen a una segmentación de contribuyentes en función de su conducta (transparente, de buena fe y dirigida al cumplimiento voluntario vs. comportamientos poco transparentes y con posiciones de alto riesgo fiscal) y determinan una diferente respuesta y acercamiento por parte de las autoridades tributarias²². En este sentido, cabría destacar cómo en algunos países pioneros a la hora de desarrollar este tipo de modelos o nuevos enfoques de relación entre los contribuyentes y las autoridades fiscales (p.ej. Australia), los orígenes de tales programas cooperativos tienen que ver no tanto con los grandes contribuyentes sino por el contrario con las graves dificultades que tenían los pequeños contribuyentes de determinados sectores económi-

hora actual confluyen un conjunto de factores (*v.gr.*, mayor complejidad de la normativa tributaria nacional e internacional, incremento significativo de riesgos fiscales y de obligaciones de transparencia, presión mediática y reputacional sobre las grandes empresas unido a mayores exigencias de gobernanza corporativa en materia fiscal) que están ejerciendo una fuerte presión sobre los grandes contribuyentes, lo que termina por forzar su participación en programas de cumplimiento cooperativo. Algún autor incluso ha destacado cómo tal tensión puede producirse también como consecuencia de “invitaciones formales” cursadas por las autoridades fiscales a grandes empresas para que participen en un programa cooperativo, surgiendo el siguiente dilema: “Participating in horizontal monitoring implies that the taxpayer hangs himself; not joining means it will be hanged” (*vid* VOLLEBREGT, H., “From Red Tape to Red Carpet: How the Netherlands Has changed the traditional dispute landscape for tax issues”, *ITPJ*, May/June 2009, p. 163, comentando las conclusiones de un seminario fiscal que tuvo lugar en Países Bajos en relación con esta cuestión).

²² *Vid.* OECD, *Co-operative Compliance: A Framework from Enhanced relationship to co-operative compliance*, Paris, 2013, pp. 42 y ss. De hecho, se llega a afirmar que “el cumplimiento cooperativo es totalmente consistente con las estrategias modernas de cumplimiento basadas en la gestión del riesgo fiscal” (*Ibid.*, p. 87).

cos en los que se opera fundamentalmente a través de pagos en efectivo (“cash sector”) para entender y cumplir sus obligaciones tributarias²³.

En todo caso, la idea de fondo que se trata de explicitar en relación con el fundamento del modelo, y frente a las críticas que cuestionaban la compatibilidad del mismo con el principio de igualdad tributaria, reside en que no estamos ante un régimen especial que permita tratar a un contribuyente de forma más ventajosa que a los demás obligados tributarios en términos de cuantía de su obligación tributaria, sino que es un modelo concebido y configurado para lograr un cumplimiento de las obligaciones tributarias más efectivo²⁴, aunque parece claro a nuestro juicio que un programa de cumplimiento cooperativo adecuadamente configurado y correctamente instrumentado por la Administración puede comportar ciertas ventajas de tipo procedimental derivadas del propio comportamiento del contribuyente y de la relación abierta, transparente y de mutua confianza articulada con las autoridades fiscales²⁵.

²³ Vid. WHAIT, R., “Let’s talk about tax compliance: Building understanding and relationships through discourse”, *eJournal of Tax Research*, vol. 13, nº 1, 2015, pp. 130-157. Según relata este autor, en los años 90, la ATO se enfrentó al problema y percepción social de incumplimiento masivo por parte del “cash sector” (negocios que operan intensivamente con dinero en efectivo) empleando a tal efecto la teoría desarrollada por John y Valerie Braithwaite que defiende afrontar e incumplimiento normativo a través de “persuasion models” que se proyectan sobre el cambio de comportamientos a través de la mejora del contexto relacional, superando el modelo puro de “punishment” y vertical de cumplimiento. La idea de fondo es que la mayor coerción no genera mayor cumplimiento sino mayor resistencia y, en tal sentido, se pretende adoptar una estrategia distinta dirigida a facilitar el cumplimiento voluntario a través de una Administración más asistencial, transparente y que genere relaciones de confianza (*trust and partnership*) con los obligados tributarios. Se trata, por tanto, de abordar las causas del incumplimiento tributario y no tanto los síntomas como hace el modelo tradicional (*cfr.* BRAITHWHITE, V., “Responsive regulation and taxation: Introduction”, *Law & Policy*, vol. 29, nº 1, 2007, pp. 3 y ss.). Este estudio revela las asimismo las dificultades y fuerte oposición interna experimentada en Australia para implementar el cambio de cultura administrativa que supone la articulación del modelo de cumplimiento cooperativo y cómo todavía es necesario seguir impulsando el modelo de Administración centrada en la idea de servicio (*service centered: help to comply*), destinando un importante conjunto de recursos y servicios para mejorar las relaciones con los obligados tributarios cooperativos. Así, este enfoque colaborativo tratar de mejorar los niveles de cumplimiento voluntario a través del desarrollo estructural de un conjunto de mecanismos de asistencia a los obligados tributarios: procedimientos tributarios inclusivos, abiertos, transparentes y colaborativos de elaboración y aplicación de la normativa y de los criterios interpretativos; claridad y calidad normativa; reducción de costes de cumplimiento y simplificación de los procedimientos; adaptación de los procedimientos a los diferentes sectores de obligados tributarios a través del co-diseño de los mismos; segmentación de contribuyentes a efectos de establecer un trato diferente según su nivel de riesgo y necesidades; organización y servicio de la ATO orientada al contribuyente (“customer centric”: *consultation, collaboration and codesign*); articulación de mecanismos que aseguren la buena gobernanza administrativa, etc. (*vid.* D’ASCENZO, M., “Modernising the Australian Taxation Office: Vision, people, systems and values”, *eJournal of Tax Research*, vol. 13, nº 1, 2015, pp. 361 y ss.; y LANGHAM, J., PAULSEN, N., “Effective engagement: Building a relationship of cooperation and trust within the community”, *eJournal of Tax Research*, vol. 13, nº 1, 2015, pp. 378 y ss.)

²⁴ *Ibid.*, pp. 45 y ss.

²⁵ Como veremos más adelante, las dudas sobre la compatibilidad del modelo con el principio de igualdad tributaria también surgen en relación con programas cooperativos que limitan su acceso a determinadas categorías de contribuyentes, aunque frente a tal crítica la OCDE argumenta que se trata de un modelo que sólo resulta aplicable frente a contribuyentes que han desarrollado mecanismos de control de riesgos fiscales (*Tax Control Framework*, TCF) que les permiten ir más allá de lo establecido en la normativa tributaria por lo se refiere a sus “obligaciones” de transparencia con las autoridades fiscales. *Ibid.*, pp. 46 y ss.

En segundo lugar, se destaca la relevancia de la transparencia y revelación de posiciones fiscales por ambas partes en el marco del cumplimiento cooperativo como medio para reducir la incertidumbre sobre las posiciones fiscales de las empresas de forma más eficiente y efectiva. A este respecto se hace referencia a la importancia de los sistemas de buen gobierno corporativo en materia fiscal de cara a poder desarrollar este modelo cooperativo de forma adecuada²⁶. Muy en particular, se pone de manifiesto que, en realidad, el modelo cooperativo no sólo precisa la implementación de sus cinco pilares tal y como se definieron en el año 2008²⁷, sino que también requiere la adopción de un enfoque sistemático de control de riesgos fiscales por parte de las grandes empresas.

La práctica de los últimos cinco años ha revelado precisamente la relevancia crítica que poseen estos sistemas de “Tax Control Frameworks” (TCFs)²⁸ de los grandes contribuyentes como instrumentos al servicio de la transparencia y revelación de información fiscal, pilares esenciales del modelo de cumplimiento cooperativo, hasta el punto que la ausencia de tales sistemas hace muy difícil la aplicación del mismo²⁹. Este tipo de mecanismos de gestión y control de riesgos fiscales ya vienen siendo empleados por algunas MNEs norteamericanas (y de otros países) sujetas a importantes exigencias de transparencia mercantil/financiera, por ejemplo allí donde resulta de aplicación la ley Sarbanes-Oxley y la US FIN 48 que requiere un análisis de las posiciones fiscales materiales en los estados financieros de acuerdo con la FASB nº 109 o cuando deben revelarse las posiciones fiscales inciertas (*Uncertain Tax Positions* o UTPs) en la declaración del impuesto sobre sociedades³⁰.

²⁶ Sobre esta cuestión nos remitimos a lo expuesto en CALDERÓN CARRERO, J.M., QUINTAS SEARA, A., *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS*, Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2015, pp. 166 y ss.

²⁷ Recordemos que el estudio de la OCDE sobre el papel de los intermediarios fiscales, elaborado en 2008, estableció los referidos pilares de la siguiente forma: “In dealing with taxpayers, revenue bodies demonstrating understanding based on commercial awareness, impartiality, proportionality, openness through disclosure and transparency, and responsiveness; and in dealing with revenue bodies, taxpayers providing disclosure and transparency.” *Vid.* OECD, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, Paris, 2008, p. 40.

²⁸ Este concepto hace referencia al conjunto de procesos establecidos por la empresa para identificar, controlar e informar de los riesgos fiscales, que no eliminarlos en su totalidad; con el objetivo de que la función fiscal dentro de la empresa merezca el calificativo de efectiva, eficiente y transparente. Sobre esta cuestión, *vid.* HOYNG, R., KLOOSTERHOF, S., MACPHERSON, A., “Tax Control Framework”, en BAKKER, A., KLOOSTERHOF, S. (ed.) *Tax Risk Management. From Risk to Opportunity*, IBFD, Amsterdam, 2010, pp. 21-71; BRONZEWSKA, K., VAN DER ENDEN, E., “Tax control framework. A conceptual approach: the six nuances of good tax governance”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 68, nº 11, pp. 635 y ss.; y GASCÓN CATALÁN, J., “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*, nº 155, 2015, pp. 87 y ss.

²⁹ De hecho, el Capítulo 4 del Informe OECD, *Co-operative Compliance: A Framework from Enhanced relationship to co-operative compliance*, Paris, 2013, pp. 57 y ss., está dedicado precisamente a destacar su importancia, emergiendo la idea de “transparencia a cambio de certeza” (“Transparency in exchange for certainty”). Curiosamente, ninguno de los países analizados por la OCDE ha regulado los TCFs, a diferencia de lo que acontece con las reglas de buena gobernanza corporativa y los controles internos que deben establecerse para su cumplimiento.

³⁰ En este sentido, el mero hecho de que una Administración como la de EEUU haya desarrollado este mecanismo de UTPs vinculado al registro de una reserva en los estados financieros puede servir de catalizador para su expansión internacional como ha acontecido con FATCA y el inter-

En este sentido, bien podría decirse que el sistema de TCF que la OCDE considera una premisa y exigencia básica del modelo de cumplimiento cooperativo tributario se inspira y coincide sustancialmente con los mecanismos de gestión y control de riesgos (fiscales) que forman parte del buen gobierno corporativo de las grandes empresas en los países más avanzados en esta materia. Ahora bien, no puede dejar de señalarse que las exigencias del buen gobierno corporativo (incluyendo la materia de los riesgos fiscales) ni tienen que coincidir exactamente con la articulación de un sistema de TCF establecido a efectos de participar en un programa de cumplimiento tributario cooperativo, ni la puesta en marcha de un TCF o de mecanismos de gestión y riesgos fiscales (exigidos por la normativa de buen gobierno corporativo) requiere la participación en uno de estos programas de cumplimiento tributario cooperativo³¹.

Posiblemente, este conjunto de circunstancias (la autonomía, singularidad y perfiles propios de los mecanismos de gestión y control de riesgos derivados de la normativa de buen gobierno corporativo, respecto de los TCF específicos de los programas de cumplimiento tributario cooperativo), unida a la limitada regulación mercantil-financiera en el ámbito del buen gobierno corporativo en materia fiscal haya conducido a la OCDE a postular una “regulación” específica de los TCF, al tratarse de un aspecto crítico del modelo de cumplimiento tributario cooperativo. A este respecto, cabe destacar cómo la OCDE apenas se ha referido al contenido del TCF en sus informes³², pero está previsto que durante el año 2015 se publique un informe específico en la materia a efectos de facilitar la puesta en marcha de TCF con los menores costes posibles para los contribuyentes. No obstante, algunas Administraciones tributarias nacionales, como la australiana o la neerlandesa, ya han elaborado algunas directrices sobre el contenido y funcionamiento del TCF³³.

cambio automático de información financiera, aunque en el caso de las UTPs se ha destacado la conveniencia de adaptar la propia contabilidad IFRS a lo establecido en la normativa contable americana para lograr que este mecanismo opere de forma consistente (*vid.* HARVEY, J.R., “FATCA and Schedule UTP: are these unilateral US actions doomed unless adopted by other countries?”, *eJournal of Tax Research*, vol. 10, nº 2, 2012, pp. 304 y ss.). Por otra parte, también se ha indicado que la regulación IFRS aporta muy poca información sobre el tipo de planificación fiscal que llevan a cabo las empresas, sin que el dato sobre la “tasa fiscal efectiva” (ETR) revele información suficiente a este respecto (*vid.* EBERHARTINGER, E., LEE, S., “The relevance of tax information in other comprehensive income”, *WU International Taxation Research Papers Series*, nº 7, 2014).

³¹ *Vid.* BRONZEWSKA, K., VAN DER ENDEN, E., “Tax control framework. A conceptual approach: the six nuances of good tax governance”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 68, nº 11, pp. 635-636.

³² *Cfr.* OECD, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, Paris, 2008, p. 26), y OECD, *Co-operative Compliance: A Framework from Enhanced relationship to co-operative compliance*, Paris, 2013, pp. 14, 58-61, y 87).

³³ *Vid.* BRONZEWSKA, K., VAN DER ENDEN, E., “Tax control framework. A conceptual approach: the six nuances of good tax governance”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 68, nº 11, pp. 635 y ss. En relación con Australia véase el documento ATO, *Large Business and Tax Compliance*, ATO 2014, p. 10, donde se recoge una check-list para realizar el *tax risk management*. Respecto de los Países Bajos, el Código de Buen Gobierno Corporativo de 2004 realiza una remisión al marco de gestión y control de riesgos elaborado por una organización privada dedicada a la mejora de la gobernanza y organización empresarial a través de mecanismos de control y prevención del fraude (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) a efectos de buen gobierno

En tercer lugar, se indica también que el cumplimiento cooperativo requiere el establecimiento de mecanismos de buena gobernanza por parte de la Administración tributaria, de manera que se garantice su buen funcionamiento y, en particular, que sus resultados sean acordes con su objetivo: la mejora de los niveles de cumplimiento de las obligaciones tributarias sin establecer diferencias de trato fiscal desde el plano interpretativo o material³⁴. A este respecto, se pone de relieve que son recomendables mecanismos de supervisión externa de los programas de cumplimiento cooperativo para garantizar su transparencia y legalidad³⁵. Como ya apuntamos más arriba, el buen funcionamiento de los programas cooperativos requiere que se adopten equilibrados mecanismos de supervisión y control de los mismos, que garanticen la legalidad de la actuación administrativa, la igualdad tributaria y que no operan como mecanismos al servicio de la articulación de prácticas fiscales preferenciales³⁶, sin perderse de vista que tales mecanismos deben proporcionar una adecuada protección de la información fiscal de los contribuyentes³⁷.

En cuarto lugar, queda constancia de la gran diversidad de fórmulas y programas desarrollados por los distintos países para implementar los pilares del modelo de cumplimiento cooperativo³⁸. De hecho, se aprecia una tendencia a

corporativo (COSO, *Integrated Framework*, disponible en www.coso.org/resources.htm); la Dirección General de Administración Tributaria de Países Bajos (DGB) también ha elaborado pautas sobre el TCF que deben implementar las grandes empresas como parte del acuerdo de participación en el programa de control horizontal (DGB, *Monitoring Guidelines for Large Enterprises*, 2013, pp. 27-28).

³⁴ El capítulo 5 del Informe OECD, *Co-operative Compliance: A Framework from Enhanced relationship to co-operative compliance*, París, 2013, pp. 65 y ss., está dedicado a esta cuestión, existiendo varios modelos en el Derecho comparado que articulan procedimientos internos de control de la actuación administrativa en el marco de programas de cumplimiento comparativo (v.gr. “checks and balances”, “second pair of eyes”, obligaciones de documentación reuniones y criterios fijados, informes anuales y rotación del inspector asignado, etc.). Nótese que no existen evidencias de que los programas o el modelo de cumplimiento cooperativo traigan consigo una reducción de los costes administrativos referidos al funcionamiento de la Administración tributaria (vid. WHAIT, R., “Let’s talk about tax compliance: Building understanding and relationships through discourse”, *eJournal of Tax Research*, vol. 13, nº 1, 2015, pp. 150 y ss.).

³⁵ El informe de la *House of Lords* del Reino Unido, *Tackling corporate tax avoidance in a global economy: is a new approach needed?*, publicado el 31 de julio de 2013, insiste en la necesidad de articular un mecanismo de control parlamentario sobre la Administración tributaria en sus relaciones con las MNEs (el documento resulta accesible a través del enlace <http://www.publications.parliament.uk/pa/ld201314/ldselect/ldconaf/48/48.pdf>). Nótese como este tipo de mecanismos de control ya existen en países como EE.UU. y Bélgica en relación con los *rulings* y los APAs.

³⁶ Destacados autores vinculados a la Administración tributaria española han insistido en la necesidad de que la aplicación de los principios del modelo de cumplimiento cooperativo requiere de un cambio de cultura administrativa, así como de la puesta en marcha de nuevos mecanismos de asistencia a los contribuyentes (v.gr. *rulings*), de medidas que garanticen la buena gobernanza administrativa y otras fórmulas para medir los resultados del personal encargado de funciones de comprobación (vid. GASCÓN CATALÁN, J., “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*, nº 155, 2015, pp. 107 y ss.).

³⁷ Sobre esta cuestión, vid., CALDERÓN CARRERO, J.M., *El derecho de los Contribuyentes al Secreto Tributario*, Net Biblo, A Coruña, 2009.

³⁸ Vid. OECD, *Co-operative Compliance: A Framework from Enhanced relationship to co-operative compliance*, París, 2013, pp. 21-22, Tabla 1, que aporta información sobre los diferentes países que han desarrollado programas de cumplimiento cooperativo. Por su parte, las pp. 30 y ss. del referido informe sintetizan las principales diferencias entre unos sistemas y otros, en relación con: a) re-

desarrollar programas de cumplimiento específicos (*customized approach of cooperative compliance*), existiendo por ejemplo algunos dirigidos a facilitar los procedimientos tributarios aplicables a trabajadores transfronterizos³⁹, aunque algunas Administraciones como la ATO han optado por elevar los principios del modelo de cumplimiento cooperativo hasta sus últimas consecuencias, poniéndolos al servicio de la configuración de un nuevo modelo de sistema fiscal. De hecho, el modelo de cumplimiento cooperativo para grandes contribuyentes establecido por la Administración tributaria australiana en realidad constituye una adaptación de su modelo de cumplimiento tributario⁴⁰ basado en nuevos estándares de “effective engagement”⁴¹.

En quinto lugar, se apunta la potencialidad de que el modelo de cumplimiento cooperativo pueda operar en un formato multilateral transfronterizo, involucrando normalmente a una gran empresa y a varias autoridades nacionales, a partir de la experiencia desarrollada entre Reino Unido y Países Bajos que trasciende de los APAs bilaterales/multilaterales⁴². No obstante, en un contexto como el actual donde cada vez son más frecuentes los conflictos fiscales internacionales (en muchos casos de alcance multilateral: *multijurisdictional international tax disputes*) y existe un déficit colaborativo entre las distintas Administraciones

gulación formal/informal; b) acceso por los diferentes segmentos de contribuyentes (normalmente grandes contribuyentes, salvando el caso de los Países Bajos que han articulado un programa abierto a todo tipo de empresas); c) inclusión en el programa por petición o invitación (Noruega, Suecia y Nueva Zelanda); y d) condiciones de aceptación (algunos países como Australia establecen ciertos requisitos en función del nivel de riesgo de la MNE, excluyendo los que tienen historial de alto riesgo salvo que adopten iniciativas de forma activa para reducir su nivel de riesgo).

³⁹ Sobre esta cuestión, *vid.* CLARKE, P., *et alter*, “Cooperative Compliance: the new frontier for global mobility programs”, *PWC Tax Policy Bulletin*, October 30, 2014.

⁴⁰ *Vid.* ATO, *Cooperative Compliance Working with large business in the new tax system*, Canberra, 2000, p. 8. En los años noventa se puso en marcha en Australia un programa para el “rediseño del sistema tributario”; los pilares fundamentales de este nuevo sistema (*integrated tax system*) coinciden a grandes rasgos con los principios del modelo de cumplimiento cooperativo, aunque su enfoque es más horizontal y estructural. Así, se estableció que para que el diseño integral fuera exitoso, todos los sujetos afectados por el mismo (*stakeholders*) deben trabajar cooperativamente para lograr: “1. Shared ownership of the issues; 2. Clear accountability; 3. Open communication; 4. A commitment to cooperation; 5. An ability to think systematically; and 6. An ability to work across organizational boundaries. In addition there must be feedback loops so that policy formulation, legislative drafting, administration (including systems design) all work together to ensure that the policy is effectively implemented”. Según algunos autores, la idea central del modelo de cumplimiento tributario australiano, basado en provocar un cambio de conducta de los contribuyentes a través de un marco relacional cooperativo y asistencial en sentido amplio, ha experimentado muchos vaivenes y convive con posiciones agresivas de la ATO en determinados temas, esto es, un complicado equilibrio y coordinación entre medidas cooperativas e inclusivas y otras de puro “enforcement” (*vid.* COLEMAN, C., Mc KERCHAR, M., “The Chicken or the Egg?: A Historical Review of the Influence of Tax Administration on the Development of Income Tax Law in Australia”, en TILEY, J. (ed.), *Studies in the History of Tax Law*, Hart Publishing, Oxford, 2004, pp. 310-312; y DIRKIS, M., “Observations on the development of Australia’s Income Tax Policy and Income Tax Law”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 56, nº 10, 2002, p. 522 y ss.).

⁴¹ *Vid.* D’ASCENZO, M., “Modernising the Australian Taxation Office: Vision, people, systems and values”, *eJournal of Tax Research*, vol. 13, nº 1, 2015, pp. 361 y ss.; y LANGHAM, J., PAULSEN, N., “Effective engagement: Building a relationship of cooperation and trust within the community”, *eJournal of Tax Research*, vol. 13, nº 1, 2015, pp. 378 y ss.).

⁴² *Vid.* OECD, *Co-operative Compliance: A Framework from Enhanced relationship to co-operative compliance*, Paris, 2013, pp. 32-33.

tributarias que está dificultando la resolución de tales conflictos a través de los mecanismos establecidos al efecto (MAPs, APAs, arbitrajes), resulta necesario articular nuevas fórmulas para fomentar “cooperative and collaborative competent authority relationships”, tal y como ha reconocido la propia OCDE, promoviendo el nuevo “foro de autoridades competentes” creado para fomentar buenas prácticas administrativas en materia de procedimientos amistosos (MAPs)⁴³. Tal mayor colaboración entre Administraciones tributarias debería igualmente trasladarse particularmente al ámbito de los programas cooperativos para que puedan cumplir con su finalidad última y resulten consistentes y válidos en un mundo globalizado.

En sexto, y último lugar, otra de las grandes aportaciones del informe consiste en la clarificación que incorpora en lo que concierne a la interrelación entre el modelo cooperativo y el denominado cumplimiento de acuerdo con el “espíritu del Derecho” (*Spirit of the law*)⁴⁴. Tal cuestión aparece mencionada en los principales documentos de la OCDE y de la UE sobre planificación fiscal agresiva⁴⁵, en el informe originario OCDE sobre el modelo cooperativo⁴⁶, en el propio Código de Conducta fiscal de los bancos establecido en el año 2009 en el Reino Unido, e incluso en la revisión de 2011 de las Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales.

En este contexto se había llegado a establecer una cierta distinción entre prácticas fiscales legales y cumplimiento de las normas tributarias de acuerdo con su espíritu, distinción que en algunos ordenamientos puede resultar extraña y que, en todo caso, requería una clarificación sobre su alcance, dado que el nuevo estándar de cumplimiento que se pretende que adopten las MNEs consiste precisamente en el cumplimiento de acuerdo con la letra y el espíritu de las normas, trazándose aquí la frontera con las prácticas de planificación fiscal agresiva que, en principio, no constituyen esquemas de elusión o fraude fiscal. Ahora se precisa que tal cumplimiento de acuerdo con el espíritu de la legislación fiscal consiste fundamentalmente en una interpretación teleológica donde el contribuyente lleva a cabo esfuerzos razonables y de buena fe por discernir y seguir las intenciones del legislador en relación con el establecimiento de una determinada normativa, lo cual, como indicamos más adelante, plantea problemas técnicos, prácticos y de seguridad jurídica nada despreciables, representando en tal sentido un cambio relevante que pretende limitar el margen de planificación fiscal de los contribuyentes, particularmente el de aquellos obligados a establecer mecanismos de control de riesgos fiscales de acuerdo con la normativa de buen gobierno corporativo⁴⁷.

⁴³ Vid. OECD, BEPS Action 14: *Make Dispute Resolution Mechanism more Effective*, December 16 2014; y VAN HERKSEN, M., “Can International Tax Dispute Resolution be Resuscitated? An analysis of comments to the OECD BEPS Action 14”, *Transfer Pricing Report 2015*.

⁴⁴ Vid. OECD, *Co-operative Compliance: A Framework from Enhanced relationship to co-operative compliance*, Paris, 2013, pp. 48-50.

⁴⁵ Sobre esta cuestión, *vid.*, CALDERÓN CARRERO, J. M., “La Estrategia Europea de lucha contra el fraude y la Evasión fiscal”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 363, 2013.

⁴⁶ Vid. OECD, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, Paris, 2008, pp. 10-11.

⁴⁷ Vid. OECD, *Co-operative Compliance: A Framework from Enhanced relationship to co-operative compliance*, Paris, 2013, p. 48.

A través de este estándar de cumplimiento reforzado podría pretenderse elevar el nivel de diligencia en relación con los esquemas de planificación y alterar en cierta medida el concepto de planificación legítima; a nuestro juicio tales objetivos requieren de medidas normativas *ad hoc* y que el legislador y las autoridades fiscales desarrollen paralelamente una política fiscal orientada a fundamentar y “causalizar” las reformas legislativas, dado que de otro modo la labor del contribuyente dirigida a discernir la finalidad de la norma puede resultar en ocasiones muy difícil en ausencia de estas memorias legislativas⁴⁸.

4. Sujetos Implicados en el Establecimiento y Aplicación del Modelo de Cumplimiento Cooperativo

El nuevo modelo impulsado por la OCDE se construye sobre la base de una relación tripartita integrada por:

a) Los obligados tributarios, especialmente personas físicas y jurídicas que la Administración califique como “grandes contribuyentes”, si bien parece que poco a poco se va dando entrada en el modelo a las PYMEs⁴⁹, aunque todo apunta a que tal extensión de los principios de la relación cooperativa a las PYMEs vendrá modulada y requerirá una adaptación específica a las particularidades de este tipo de contribuyentes⁵⁰;

⁴⁸ Por ejemplo, en el Reino Unido se han articulado un conjunto de medidas para mejorar el estándar de calidad tributaria en relación con la elaboración de iniciativas legislativas en materia fiscal, lograr un mayor nivel de transparencia, audiencia y colaboración pública, claridad y estabilidad normativa, y seguridad jurídica para los contribuyentes (*Vid. HMRC, Making a difference: clarity and certainty*, October 2007). El modelo de cumplimiento tributario australiano también incluye medidas de esta naturaleza como parte del nuevo marco relacional cooperativo que se quiere establecer con la comunidad (*vid. LANGHAM, J., PAULSEN, N., “Effective engagement: Building a relationship of cooperation and trust within the community”, eJournal of Tax Research*, vol. 13, nº 1, 2015, pp. 378 y ss.).

⁴⁹ De hecho, en la séptima reunión del FAT (Buenos Aires, 2012) ya se planteó la cuestión relativa a la implantación progresiva los avances obtenidos en la relación cooperativa a las pequeñas y medianas empresas aprovechando en la medida de lo posible las iniciativas puestas en práctica a lo largo de estos últimos años por algunos países miembros en relación con las grandes empresas, así como en materia de precios de transferencia, abordando de un modo particularizado la especial problemática que plantean en relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del contribuyente y cómo las Administraciones tributarias pueden hacerle frente (*vid. OECD, Right from the Start: Influencing the Compliance Environment for Small and Medium Enterprises*, Paris, 2012; accesible a través del enlace <http://www.oecd.org/dataoecd/41/14/49428016.pdf>). En este sentido, el profesor R. Seer ha puesto de relieve cómo el programa de control fiscal desarrollado en los últimos años por Alemania, y que establece un modelo de inspección anual a los grandes contribuyentes, ha provocado que los mayores niveles de incumplimiento de las obligaciones tributarias se produzcan en relación con las PYMES y profesionales autónomos, lo cual requiere se pongan en marcha medidas específicas para corregir el *tax gap* que se produce como consecuencia de este modelo (*vid. SEER, R., “Voluntary Compliance”, Bulletin for International Taxation*, vol. 67, nº 11, 2013, pp. 585-586).

⁵⁰ En la octava y novena reunión del FAT (Moscú, 2013; y Dublín, 2014) se reconocieron las diferentes necesidades de las pequeñas y medianas empresas respecto de los grandes contribuyentes como *principal target* de los trabajos sobre la relación cooperativa tratando de adaptar el modelo de cumplimiento cooperativo a efectos de involucrar a las PYMEs en los mecanismos que se establezcan para el cumplimiento de la normativa tributaria, esto es: una mayor audiencia y toma en consideración de estos contribuyentes a la hora de elaborar los modelos y formularios para la gestión tributaria en masa. El objetivo no es otro que las PYME puedan beneficiarse igualmente de la mayor seguridad jurídica y menores costes de cumplimiento a cambio de transparencia. En

b) Los intermediarios fiscales, definidos como aquellos sujetos o entidades dedicadas al asesoramiento o consultoría fiscal y que desarrollan un papel fundamental al ayudar a sus clientes a entender y cumplir con sus obligaciones fiscales pero que, además, en algunos casos, pueden participar activamente en complejas operaciones de planificación fiscal agresiva⁵¹; y

c) Las Administraciones tributarias, que deberán potenciar el uso de la “gestión de riesgos” como instrumento esencial orientado al mejor uso de los recursos de los que disponen, priorizando la inspección de aquellos nichos en los que se considere que existe una mayor probabilidad de incumplimiento de las obligaciones fiscales. Para ello será indispensable contar con información fiable y actualizada, siendo la mejor fuente el propio contribuyente y su asesor fiscal, los cuales podrán aportarla con mayor confianza dentro del aludido modelo de relación cooperativa.

Como venimos comentando a lo largo de este trabajo, el cumplimiento de las obligaciones tributarias no puede construirse sobre la base exclusivamente bilateral de las relaciones contribuyente-Administración, dejando al margen otros agentes como los asesores fiscales o los intermediarios financieros, que, aún de modo indirecto, pueden tener una notable influencia en el mismo. Por ello, y en el marco del desarrollo de un nuevo modelo de cumplimiento voluntario basado en la relación cooperativa, los intermediarios fiscales deben operar como interlocutores necesarios del proceso. En ese sentido, desde la OCDE se apunta que, si bien este colectivo no es parte directa en la relación básica que media entre la Administración y los contribuyentes, los intermediarios fiscales ejercen una influencia significativa sobre la conducta del contribuyente dentro de los límites de la relación jurídico-tributaria⁵². No debemos olvidar que, en un entorno fiscal cada vez más global y complejo, los profesionales fiscales se convierten en una pieza clave para que muchos contribuyentes (principalmente grandes empresas y *high networth individuals*) puedan cumplir con sus obligaciones en materia tributaria.

Asimismo, no puede dejar de señalarse la importancia de extender los programas de cumplimiento cooperativo a las entidades financieras habida cuenta, por una parte, de la especial relevancia que les confiere su doble condición de

este sentido, la OCDE alude a un nuevo modelo específico para las PYME denominado “Tax Compliance by Design”, que no coincide plenamente con el desarrollado previamente para los grandes contribuyentes (*vid.*, OECD, *Tax Compliance by Design. Achieving improved SME Tax Compliance by Adopting a System perspective*, OECD, Paris, 2014). Como ya indicamos más arriba, el origen del modelo de cumplimiento cooperativo en Australia en los años noventa está intrínsecamente conectado con las pequeñas empresas del “cash sector”, donde se producían incumplimientos tributarios en masa, entre otros factores, por la complejidad de la normativa fiscal y la desconexión entre los contribuyentes y la Administración tributaria (*vid.* WHAIT, R., “Let’s talk about tax compliance: Building understanding and relationships through discourse”, *eJournal of Tax Research*, vol. 13, nº 1, 2015, pp. 130-157).

⁵¹ Nótese como el concepto de intermediario fiscal debe ser entendido en un sentido amplio, incluyendo tanto a los asesores fiscales propiamente dichos como a las grandes firmas legales y de auditoría, así como a las instituciones financieras.

⁵² *Vid.* OECD, *Tax Intermediaries Study. Working Paper 6*, “The Enhanced Relationship”, 2007, p. 1.

grandes empresas e intermediarios fiscales y, por otra, de su participación, en algunos casos, en el asesoramiento de operaciones financieras complejas (más conocidas como CSFTs o *Complex Structured Finance Transactions*) para sus clientes, ya sean grandes patrimonios o grandes empresas, y que suelen tener como uno de sus aspectos más relevantes la minimización u optimización del coste fiscal⁵³. Ahora bien, la continua innovación en sus productos financieros, lo competitivo del mercado en el que se desarrollan, y la especial protección que la propia regulación del sector otorga a la información financiera constituyen limitaciones estructurales para llevar a cabo una política de transparencia y revelación de posiciones fiscales, lo cual dificulta la articulación de un modelo de cumplimiento cooperativo.

5. Mecanismos Dirigidos a la Instrumentación del Modelo de Cumplimiento Cooperativo

Las Administraciones tributarias de los distintos países que han puesto en marcha los principios de la relación cooperativa han desarrollado su propia versión de la misma adoptando programas formales o información de distinto corte y nivel de desarrollo. No obstante, a la hora de hacer efectivo o desarrollar el modelo de cumplimiento cooperativo, podrían identificarse tres grandes fórmulas que pasamos a enunciar a continuación⁵⁴.

La primera de ellas, de corte informal, consiste en que las Administraciones tributarias elaboran declaraciones de carácter unilateral que recogen sus aspiraciones en relación con la actitud y posición del contribuyente por lo que respecta a su nivel de transparencia y revelación de información así como las consecuencias en caso de incumplimiento, siendo éste último quien deberá decidir si “acepta o no las reglas de juego” y participa en el nuevo modelo de cumplimiento cooperativo.

La segunda consiste en la elaboración de forma conjunta por parte de todos los actores del nuevo modelo cooperativo de un documento marco, que normalmente tiene la forma de “Código de Conducta”, donde se recogen los aspectos básicos de la relación y las consecuencias que supone incumplir lo dispuesto en la misma⁵⁵.

⁵³ En este sentido, cabría destacar la celebración en Roma, los días 10 y 11 de octubre de 2011, del seminario “Developing the enhanced relationship in the banking sector” que contó con la participación de altos funcionarios de las distintas Agencias tributarias nacionales y de la OCDE, así como de directivos representantes del sector bancario. El objetivo no era otro que mejorar el nivel de cumplimiento fiscal por parte de estas entidades a través del desarrollo de diferentes medidas dentro del ámbito de la relación cooperativa, tratándose en el congreso las actuaciones que se habían llevado a cabo en los distintos países con la finalidad de valorar su efectividad y posibilidades de desarrollo.

⁵⁴ Vid. OECD, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, Paris, 2008, p. 43.

⁵⁵ La elaboración de este tipo de Códigos supone una suerte de exigencia de autolimitación del comportamiento por parte de aquellos contribuyentes y/o intermediarios que los suscriban con la expectativa de la obtención de una serie de beneficios, a la vez que introducen el concepto de “co-gestión” del riesgo fiscal derivado de las actuaciones encaminadas a optimizar el coste fiscal de la empresa. En este sentido, vid. ROSSIGNOL J. L., “Taxation: A New Corporate governance Instrument in France?”, *Intertax*, vol. 38, nº 8-9, 2010, p. 462.

La tercera y última fórmula, también de carácter bilateral, combina el marco de principios generales que inspiran el modelo de cumplimiento cooperativo con un acuerdo formal o informal entre las autoridades tributarias y cada contribuyente donde se establecen las reglas específicas de la relación cooperativa entre ambos y, en su caso, las causas de la eventual terminación de la misma; cabe referirse por ejemplo al *handhavingsconvenant* (*enforcement covenant*) o acuerdo marco que establecen la Administración neerlandesa y el contribuyente en el marco del programa de *horizontal monitoring* y que incluye un “sistema de control fiscal”. En algunos países, como Australia o Rusia, se ha regulado el contenido mínimo del acuerdo que deben concluir la Administración y el contribuyente participante, ordenando la dinámica de la relación cooperativa, incluyendo básicamente: a) los procedimientos para el suministro de documentos e información a la autoridad fiscal; b) la instrumentalización efectiva por parte del contribuyente de un mecanismo de control de riesgos fiscales (*Tax Control Framework*) y las condiciones de acceso al mismo por la autoridad fiscal; c) los procedimientos utilizados por el contribuyente para el registro de ingresos y gastos, a partir de diferentes obligaciones contables, mercantiles y fiscales; d) las condiciones de acceso directo de la autoridad fiscal a la contabilidad o al mecanismo de TCF; e) las facultades de la autoridad fiscal para solicitar información suplementaria, clarificaciones, etc.; f) el lugar de realización de las comprobaciones ordinarias (dentro del programa cooperativo: comprobaciones formales a través de los medios acordados y en las oficinas del Fisco; existiendo conflicto sobre la aplicación del acuerdo cooperativo: inspecciones ordinarias a través de procedimientos legalmente establecidos); g) los presupuestos de una terminación parcial o total del acuerdo; h) las consecuencias derivadas de la verificación de una vulneración del acuerdo por el contribuyente; i) los mecanismos de suministro de posiciones fiscales por parte de la Administración generadoras de seguridad jurídica para el contribuyente (materias incluidas y excluidas (*transfer pricing*)); j) las implicaciones derivadas de una conducta del contribuyente discrepante con la “opinión formal” de la Administración; k) los mecanismos de resolución de conflictos dentro del programa cooperativo; y l) los mecanismos que garantizan la buena gobernanza administrativa en la aplicación del acuerdo cooperativo (supervisión interna, publicidad parcial, etc.)⁵⁶.

Ciertamente, estos mecanismos no son ni mucho menos excluyentes y pueden combinarse en función de las necesidades de cada contribuyente, la cultura de cumplimiento de cada país en cuestión, y las capacidades de las propias Administraciones tributarias. Ahora bien, con independencia del mecanismo escogido cobrará especial relevancia la capacidad de cada una de las partes para evaluar el grado de cumplimiento de sus expectativas, y por ende, del éxito del modelo de cumplimiento cooperativo.

⁵⁶ Vid. REINHARDT, P. *et alter*, “Russian State Duma adopts draft tax monitoring law”, Global Tax Alert EY, 29 October 2014, p. 3. El IRS también ha elaborado un *Memorandum of understanding* en relación con el contenido mínimo del programa cooperativo *Compliance Assurance Process o CAP*, que puede consultarse en <http://irs.gov/pub/irs-utl/capmou-final.pdf>.

Con todo, no puede perderse de vista cómo la articulación del modelo de cumplimiento cooperativo puede ser muy heterogénea dependiendo del país, su tradición legal, cultura jurídica y administrativa, etc.⁵⁷ Por ello, posiblemente sea más correcto hablar de diversos modelos nacionales que articulan los principios y el concepto general de relación cooperativa. De hecho, lo que en realidad podría estar tratando de fomentar el Foro sobre la Administración Tributaria y la propia OCDE es la articulación de un nuevo modelo de relación entre las autoridades fiscales y los obligados tributarios basado en una serie de experiencias nacionales, y no tanto un nuevo modelo monolítico y estandarizado para lograr la mejora de los niveles de cumplimiento tributario.

6. Ventajas Derivadas de la Implantación del Nuevo Modelo de Cumplimiento Cooperativo y Algunas Críticas al Mismo

6.1. Análisis desde la perspectiva del contribuyente

Como ya hemos afirmado, la implantación del nuevo modelo de relación entre el contribuyente y la Administración, se asienta sobre la base de una cooperación abierta, estable y transparente, basada en la confianza mutua, cuyo correcto funcionamiento debe traer consigo una serie de ventajas y beneficios para las dos partes implicadas en la gestión de las obligaciones tributarias. Así, las principales ventajas para los contribuyentes vendrían a consistir en⁵⁸:

- 1) Mayor celeridad en la resolución de determinadas dudas sobre la interpretación y aplicación de las disposiciones de la normativa tributaria que, por su alcance, sean susceptibles de generar contingencias fiscales y que, por tanto, entrañan riesgos fiscales empresariales;
- 2) Mayor nivel de seguridad jurídica *ex ante* y potencial reducción significativa de los riesgos fiscales de las empresas;
- 3) Reducción de los costes de cumplimiento;
- 4) Menores controles fiscales de las declaraciones a cambio del establecimiento de un mecanismo pre-declaración de identificación y revelación de riesgos fiscales;
- 5) Mejora de los niveles de gobernanza corporativa, con todo lo que ello conlleva en términos reputacionales frente a los inversores, accionistas y *stakeholders*;
- 6) Mejor entendimiento por parte de las autoridades fiscales de estructuras empresariales complejas de grandes contribuyentes que operan globalmente (*commercial awareness*);
- 7) Menor duración de las comprobaciones fiscales;
- 8) Posibilidad de llamar la atención sobre problemas de cumplimiento que plantean determinadas disposiciones de la legislación fiscal.

Algunos comentaristas también han destacado el renovado interés que posee para los grandes contribuyentes su participación en programas de cumpli-

⁵⁷ Vid. COUZIN, R., DOMMES, S., DUNAHOO, C., LAMBOOIJ, M., NIKIEL, W., SCHWARZ, J., TRON, M., *IFA Initiative on the Enhanced Relationship*, Version 2.3, IFA, 2012, pp. 6 y ss.

⁵⁸ Vid. OECD, *Co-operative Compliance: A Framework from Enhanced relationship to co-operative compliance*, Paris, 2013, p. 34 y 83.

miento cooperativo considerando el actual contexto de “tormenta perfecta de controversias fiscales globales” al que están expuestos. La combinación de altas necesidades recaudatorias, las imperfecciones del sistema de fiscalidad internacional, la expansión de enfoques locales de aplicación de la normativa de fiscalidad internacional así como el desarrollo de forma descoordinada de mecanismos y cláusulas anti-abuso generales y específicas a nivel global está generando una “segunda ola de acciones agresivas de ejecución de la normativa tributaria a escala global” que ha multiplicado los riesgos fiscales de las MNEs y grandes contribuyentes, resultando aconsejable adoptar posiciones defensivas o cooperativas que garanticen una estrategia al más alto nivel de las decisiones de política fiscal de las empresas y la articulación de mecanismos internos de control de riesgos fiscales⁵⁹.

Por otra parte, conviene reiterar que, en el marco de este tipo de programas y salvo disposición legal en otro sentido, no se introduce una alteración del estatuto jurídico del contribuyente en lo que a sus derechos se refiere, lo cual lógicamente incluye su derecho a la planificación fiscal legítima que, formalmente, no se verá afectado, si bien su ejercicio deberá ser transparente a los ojos de la Administración, y en tal sentido la participación en un programa cooperativo sí puede traer consigo limitaciones adicionales a las posibilidades de planificación.

Ahora bien, no puede perderse de vista que el acceso y mantenimiento de un contribuyente dentro del programa cooperativo conlleva un cierto coste derivado de la gestión del propio sistema o acuerdo de cumplimiento⁶⁰. Posiblemente tuviera sentido coordinar estos programas de cumplimiento especial (con su propio sistema de identificación y revelación de riesgos fiscales) con los mecanismos generales de revelación de información y de posiciones fiscales inciertas (p.ej., documentación de precios de transferencia, UTPs, etc.)⁶¹. También se ha apuntado la necesidad de mejorar la coordinación administrativa entre los responsables de

⁵⁹ Vid. SVENSSON, D., “International Tax Audits and Disputes - The Second Wave is on the Horizon”, *TNI*, vol. 70, nº 10, 2013, pp. 989 y ss.; y SANGER, C., “The Outlook for Global Tax Policy in 2013”, *TNI*, vol. 70, nº 10, 2013, pp. 979 y ss. Una reciente encuesta realizada entre directores fiscales de grandes empresas europeas revela igualmente un renovado interés por mecanismos de cumplimiento cooperativo que permitan un cumplimiento tributario en condiciones simplificadas a través de un enfoque colaborativo con las autoridades fiscales donde éstas realizan sus funciones de control con una mentalidad más empresarial que trasciende del enfoque burocrático y estrictamente recaudatorio (vid. DELOITTE, *European Tax Survey 2014. Rising to the challenge*, pp. 2 y ss.).

⁶⁰ En este sentido, la ausencia en algunos programas de cumplimiento cooperativo de “entrance audits” que, inspiradas por el “clean slate principle”, permitan la resolución de los litigios y disputas existentes entre el contribuyente y la Administración tributaria con carácter previo a la entrada en el modelo cooperativo, podría desincentivar a determinados contribuyentes a participar en dichos programas.

⁶¹ Entre los inconvenientes destacados por los contribuyentes figura la problemática que podría derivarse del intercambio de la información sensible suministrada por la Administración tributaria en el marco de un programa cooperativo, a otra Administración que no aplica este modelo. Lógicamente este problema no se plantea cuando se opera con un modelo cooperativo a escala multi-jurisdiccional. Vid. COUZIN, R., DOMMES, S., DUNAHOO, C., LAMBOOIJ, M., NIKIEL, W., SCHWARZ, J., TRON, M., *IFA Initiative on the Enhanced Relationship*, Version 2.3, IFA, 2012, p. 18. La acción 12 del Plan BEPS, relativa a la articulación de nuevos mecanismos de revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva, ya contempla la coordinación con los trabajos en materia de cumplimiento cooperativo.

estos programas con las demás autoridades fiscales, así como perfeccionar los canales y procedimientos para suministrar criterios interpretativos a los contribuyentes en el marco de estos programas⁶².

En el Reino Unido, existen algunos estudios que reflejan como las empresas que se han adherido a estos programas cooperativos no han renunciado totalmente a la planificación fiscal, ni han llevado hasta sus últimas consecuencias los compromisos adquiridos (existiendo además discrepancia sobre el concepto de planificación fiscal agresiva y la concurrencia de un riesgo fiscal sujeto a obligación de revelación de acuerdo con normas de *disclosure*) al no visualizar ventajas significativas⁶³ para alterar su posición o conducta de planificación fiscal hacia una forzosamente conservadora basada en el “*risk rating*” por parte de la Administración⁶⁴, con lo cual el modelo no parece lograr sus objetivos ni desde el punto de vista de la Administración, ni desde el plano de los contribuyentes⁶⁵.

6.2. *Análisis desde la perspectiva de los intermediarios fiscales*

Tal y como hemos apuntado, la inclusión de los asesores fiscales en el marco de la relación cooperativa permitiría a las Administraciones tributarias obtener un mejor conocimiento del papel que desempeñan y su importancia en las decisiones fiscales de sus clientes, aportando, a su vez, una valiosa información que contribuiría a una mejora de las estrategias de cumplimiento con el consiguiente ahorro de recursos. Además, un mayor grado de diálogo y entendimiento con los asesores fiscales permitiría que estos pudieran ofrecer un mejor asesoramiento a los obligados tributarios, lo cual contribuiría, en última instancia, a mejorar los niveles de cumplimiento voluntario.

Sin embargo, así como en el caso de los contribuyentes era sencillo determinar cuál sería la contrapartida derivada de entrar en el nuevo modelo (mayor seguridad jurídica y menores costes de cumplimiento), estas ventajas, aun pudiendo ser también aplicables a los intermediarios fiscales, en nuestra opinión quedan

⁶² Vid. OECD, *Co-operative Compliance: A Framework from Enhanced relationship to co-operative compliance*, Paris, 2013, p. 80.

⁶³ Así, algunos grandes contribuyentes que se han adherido a programas de cumplimiento especial (como Vodafone en el Reino Unido) han constatado escasas ventajas de su participación en este tipo de programas cooperativos, en gran medida por las dificultades para llevar hasta sus últimas consecuencias tal “cultural shift” (*vid.*, PARILLO, K., “UK, Canada Highlight Collaborative Efforts”, *Tax Notes International*, 28 February 2011, p. 648).

⁶⁴ Nótese que la HMRC ofrece a los contribuyentes que adopten una posición cooperativa no sólo las ventajas propias de este modelo (mayor seguridad jurídica derivada del diálogo con la Administración y de la obtención de criterios administrativos informales de forma especialmente rápida, menores riesgos fiscales, menores costes de cumplimiento y un valor social-reputacional), sino también una fórmula para “resolver” los errores genuinos que puedan cometerse en la aplicación de áreas especialmente complejas de la normativa tributaria estableciendo mecanismos para que no se vuelvan a cometer. *Vid.* HMRC, *Tax in the BoardRoom*, p. 2 (disponible en www.hmrc.gov.uk/lbo/tax-in-the-boardroom.htm).

⁶⁵ *Vid.* FREEDMAN, J. *et al.*, “Corporate Tax Risk and Tax Avoidance: New Approaches”, *British Tax Review*, nº 1, 2009, pp. 76 y ss.; y LAVERMICOCCA, C. “Tax Risk Management Practices and their Impact on Tax Compliance Behaviour - The Views of Tax Executives from Large Australian Companies”, *eJournal of Tax Research*, vol. 9, nº 1, 2011, pp. 94 y ss. Por otra parte, aunque arrojando las mismas conclusiones *vid.* HMRC, *Research to Support the Implementation of proposals in the Review of Links with Large Business*, Research Report, nº 58, 2007, p. 27.

bastante diluidas, pudiendo producirse una ausencia de suficientes “incentivos” para su participación activa en el marco del modelo de relación cooperativa. En este contexto, el principal papel que pueden jugar las Administraciones tributarias consistiría en buena medida en hacer visibles las ventajas fundamentales del nuevo modelo de relación (mejora de la comprensión de sus actividades desde una visión comercial, consistencia e imparcialidad en sus decisiones, proporcionalidad, apertura y respuesta rápida)⁶⁶ con el objetivo de atraer al mayor número de intermediarios posible al marco de la relación cooperativa.

Por otra parte, la propia OCDE ha advertido que el análisis coste-beneficio de la implantación del nuevo modelo, puede sugerir que éste no resulta “rentable” ni para la Administración ni para los intermediarios fiscales, allí donde la captación y tratamiento de la información requiere colaborar con un gran número de pequeñas firmas de asesoría que operan en un Estado. Por ello, la OCDE aconseja que los estudios se centren en un diálogo entre la Administración, las entidades más relevantes de asesoría fiscal, aquellas otras que, por existir razones particulares, deban ser también tenidas en cuenta, y, de existir, las asociaciones profesiones que representen a las firmas más pequeñas o a los asesores tributarios individuales⁶⁷.

No obstante lo anterior, esta recomendación ha suscitado reparos importantes entre los profesionales del sector, algunos de ellos expuestos en la respuesta que el Consejo Europeo de la Abogacía (CCBE) ha dado al documento de trabajo de la OCDE sobre el papel de los intermediarios fiscales⁶⁸. Así, por un lado, el CCBE puso de manifiesto los perjuicios que la relación cooperativa establecida de ese modo puede conllevar para aquellos intermediarios fiscales de tamaño reducido que no se encuentran incluidos en el grupo de los grandes firmas legales⁶⁹; y, por otro lado, el CCBE advirtió del impacto que el suministro de información a la Administración por parte de los asesores tendría para este cuerpo de profesionales. A este respecto, se indica que si la gestión del riesgo fiscal recae sobre ellos, podría entenderse que existe una “lista negra” subjetiva configurada por todos aquellos asesores que desafíen legítimamente a la Administración tributaria, amenazando su independencia y teniendo un efecto comercial no deseado. Ciertamente, una clasificación de alto riesgo podría percibirse, en la práctica, como una sanción impuesta por la Administración tributaria a los asesores fiscales aunque estos recomienden a sus clientes operaciones y estructuras completamente legales⁷⁰.

Además, existe otra cuestión a la que no puede dejar de hacerse referencia cuando hablamos de un cuerpo de profesionales “informando” a la Administra-

⁶⁶ La identificación de estos cinco elementos constituye una de las conclusiones más relevantes del grupo de estudio encargado de elaborar el “Estudio sobre el papel de los intermediarios fiscales”. *Vid.* OECD, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, Paris, 2008, p. 53.

⁶⁷ *Vid.* OECD, *Tax Intermediaries Study. Working Paper 6*, “The Enhanced Relationship”, 2007, p. 11.

⁶⁸ *Vid.* CCBE, *CCBE Response to OECD Working Papers on the Role of Tax Intermediaries*, Brussels, 2007.

⁶⁹ En este sentido, se apunta la posible falta de imparcialidad de la Administración vinculada a su mayor grado de relación con los grandes despachos de asesores tributarios, que podría afectar a una evaluación objetiva del riesgo fiscal en perjuicio de firmas más pequeñas.

⁷⁰ *Vid.* CCBE, *CCBE Response to OECD Working Papers on the Role of Tax Intermediaries*, Brussels, 2007, p. 5.

ción sobre operaciones y actividades de sus clientes, como es el papel que el secreto profesional debe jugar en ese contexto. En ese sentido, y aunque desde la OCDE se aboga por una información relativa a los hechos más que a las conclusiones legales, parece difícil informar de los unos sin adelantar las otras. Asimismo, ha de tenerse en cuenta que en algunos Estados el secreto profesional alcanza a los hechos sobre los que existen conclusiones legales, de forma que tampoco aquellos pueden ser revelados a la autoridad tributaria.

Por otra parte, en algunos países, los clientes no pueden renunciar de ningún modo al secreto profesional (“legal professional privilege”), por lo que su voluntad de hacerlo en estos casos no sería viable salvo que, como apunta el CCBE, se establezca de manera explícita que cualquier revelación hecha en este contexto no se encuadre dentro de una renuncia al secreto profesional por parte del contribuyente⁷¹.

6.3. *Análisis desde la perspectiva de la Administración tributaria*

Por lo que respecta a las principales beneficios que pueden resultar de este modelo para las Administraciones tributarias, podrían identificarse las siguientes⁷²:

- 1) Reducción de los niveles generales de riesgo fiscal por parte de los contribuyentes adheridos a programas de cumplimiento especial;
- 2) Cambios positivos en los niveles de cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes⁷³;
- 3) Mayor eficiencia en la asignación de los recursos hacia los contribuyentes que optan por un modelo no cooperativo y que poseen una calificación preliminar de mayor nivel de riesgo fiscal, pues se reducirían los costes de supervisión fiscal sobre los contribuyentes cooperativos;
- 4) Mejora de los niveles de entendimiento de los modelos de negocio de los grandes contribuyentes;
- 5) Mejora del acceso de las autoridades fiscales a la alta dirección fiscal de las grandes empresas;
- 6) Mejora cualitativa en la clasificación de las grandes empresas en términos de niveles de riesgo fiscal;
- 7) Mejora de las estimaciones recaudatorias en relación con los contribuyentes que forman parte de estos programas;
- 8) Mejora de la percepción pública de la integridad y “fairness” del sistema tributario, como consecuencia de la mejora de los mecanismos de control fiscal sobre los grandes contribuyentes.

⁷¹ *Ibid.* p. 3.

⁷² *Ibid.*, pp. 76-81.

⁷³ En particular se destaca que la puesta en marcha de los mecanismos de control de riesgos fiscales permite a contribuyentes una determinación de sus bases imponibles que puede considerarse precisa, correcta, y, en cierta medida, protegida en relación con esquemas de erosión de bases imponibles. También se indica que todavía no existen datos suficientemente elaborados que permitan hacer un análisis cuantitativo de la eficiencia del modelo desde el plano estrictamente recaudatorio.

Sin embargo, para que la Administración tributaria pueda obtener estos beneficios debe adoptar una serie de mecanismos que aporten seguridad jurídica, resultando esencial contar con equipos de trabajo formados adecuadamente para una labor que implicará una interacción permanente entre aquella y los contribuyentes⁷⁴. A este respecto, se ha observado cómo uno de los puntos críticos para lograr los objetivos de un programa cooperativo consiste en articular un auténtico cambio de cultura administrativa a efectos de interiorizar los principios y dinámica de la relación cooperativa⁷⁵. Sólo a través de un auténtico plan de formación para implementar un programa cooperativo articulado a través de objetivos específicos y un plan de seguimiento puede lograrse tal imprescindible cambio de cultura⁷⁶.

7. Algunas Críticas al Modelo de Cumplimiento Cooperativo

En relación con las críticas al denominado modelo de cumplimiento cooperativo, lo cierto es que posiblemente sea pronto para realizar un análisis del mismo, considerando como su reciente puesta en marcha no permite hablar de un modelo maduro o completamente desarrollado sino más bien de una suerte de principios que pueden inspirar un nuevo marco relacional entre el Fisco y los obligados tributarios. No obstante, como principales objeciones al modelo cabría apuntar algunas dudas sobre su compatibilidad con los principios constitucionales de legalidad e igualdad tributaria. Nótese que en la mayoría de los países donde se ha puesto en marcha este modelo, su ámbito de aplicación subjetivo no es general, sino que el acceso a los programas cooperativos está limitado a una serie de contribuyentes (grandes empresas), lo cual incluso ha llegado a plantear dudas de compatibilidad con el Derecho Comunitario (en casos donde no se incluían a grandes contribuyentes extranjeros como filiales de grupos no residentes)⁷⁷, pero que en todo caso permite hablar de una diferencia de trato respecto de las PYME que algunos países ya están empezando a corregir (*v.gr.* Australia⁷⁸, Suecia o Países Bajos) y que la propia OCDE ya ha tomado en consideración a

⁷⁴ En ese sentido, se ha puesto de manifiesto la relevancia que tiene la existencia de equipos multidisciplinares de trabajo formados por funcionarios altamente cualificados (preferentemente con experiencia previa en el sector privado), ya que ello contribuye a crear una mayor afinidad con la comunidad empresarial. *Vid.* OECD, *General Administrative Principles: Corporate governance and tax risk management. Information Note*, Paris, 2009, p. 16.

⁷⁵ *Vid.* GASCÓN CATALÁN, J., “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*, nº 155, 2015, pp. 107 y ss.

⁷⁶ *Vid.* VAN DER ENDEN, E., BRONZEWSKA, K., “The concept of cooperative compliance”, *BIT*, vol. 68, nº 10, 2014, pp. 567 y ss.; WHAT, R., “Let’s talk about tax compliance: Building understanding and relationships through discourse”, *eJournal of Tax Research*, vol. 13, nº 1, 2015, pp. 130 y ss.; y D’ASCENZO, M., “Modernising the Australian Taxation Office: Vision, people, systems and values”, *eJournal of Tax Research*, vol. 13, nº 1, 2015, pp. 361 y ss.

⁷⁷ Partimos de una concepción de la relación cooperativa que no entraña en sí misma la concesión de privilegios fiscales y por tanto quedaría extramuros de la aplicación de la prohibición comunitaria de ayudas de estado recogida en el TFUE.

⁷⁸ *Vid.* LANGHAM, J., PAULSEN, N., “Effective engagement: Building a relationship of cooperation and trust within the community”, *eJournal of Tax Research*, vol. 13, nº 1, 2015, p. 397.

efectos de articular una variante del modelo cooperativo adaptado a las pequeñas y medianas empresas.

Por otro lado, se ha destacado que el modelo, tal y como está configurado, no permite controlar que este tipo de programas cooperativos, aplicado frente a un reducido grupo de contribuyentes sobre una base de mutua confianza y tratamiento casuístico, salvaguarde la uniformidad en la aplicación de la normativa tributaria y el propio principio de legalidad tributaria, considerando la falta de transparencia del funcionamiento de este tipo de programas⁷⁹. La ausencia de instrumentos específicos, creados por el legislador y regulados convenientemente, a través de los que se concrete el funcionamiento operativo de estos programas (por ejemplo, cómo se canalizan los criterios administrativos frente al contribuyente en el marco de consultas específicas o como consecuencia de la revelación de información, datos u operaciones por el contribuyente a “su inspector asignado”, o cómo se tratan los “errores históricos” del contribuyente que son revelados a la Administración) acentúa estas objeciones, siendo necesario profundizar en la regulación de estos programas así como garantizar una adecuada gobernanza administrativa que permita el control de su funcionamiento y de los instrumentos utilizados en el marco de los mismos (*v.gr.*, procedimientos amistosos, *rulings*, APAs, criterios administrativos informales, etc.), salvaguardando al mismo tiempo el derecho de los contribuyentes al “secreto tributario”.

Posiblemente sería recomendable que estos programas cooperativos fueran objeto de cierta regulación específica, ordenando los principales elementos que afectan a la aplicación de la relación jurídico-tributaria y estableciendo mecanismos de transparencia y buen gobierno administrativo, superando así el enfoque informal o de *soft-law* que en algunos países se ha utilizado para su puesta en marcha. Sólo cuando estos programas están configurados de forma equilibrada y son implementados por una Administración con auténtica cultura cooperativa, proporcionando un adecuado nivel de seguridad jurídica y *fair play* por parte de las autoridades fiscales a cambio de mayor transparencia en tiempo real, pueden operar satisfactoriamente tanto desde el plano público como desde la perspectiva de los contribuyentes⁸⁰. En particular, estos programas, cuando cumplen tales

⁷⁹ Cfr. PAHLSSON, R., “Enhanced Relationship Challenging the Swedish Model”, *Intertax*, vol. 41, nº 4, 2013, pp. 252 y ss., en relación con los problemas suscitados en Suecia con motivo del lanzamiento del programa sueco de “Deeper collaboration”, objeto de severas críticas en los medios y por la propia academia. En términos similares, cfr. FREEDMAN, J., “Responsive Regulation, Risk and Rules: Applying the Theory to Tax Practice”, *UBC Law*, vol. 44, 2011, pp. 649-650. La OCDE ha salido al paso frente a tales críticas argumentando que el modelo cooperativo sólo es apto para contribuyentes que estén en disposición de poder revelar de forma consistente sus riesgos fiscales y aportar información más allá de lo establecido en la normativa tributaria, lo cual requiere articular mecanismos de control de riesgos fiscales (*vid.* OECD, *Co-operative Compliance: A Framework from Enhanced relationship to co-operative compliance*, Paris, 2013, pp. 45 y ss.). No parece que tal argumentación sea suficiente para fundamentar una restricción de acceso a estos programas en función del tamaño o la cifra de negocios del contribuyente.

⁸⁰ *Vid.* VOLLEBREGT, H., “From Red Tape to Red Carpet: How the Netherlands Has changed the traditional dispute landscape for tax issues”, *ITPJ*, May/June 2009, p. 163. Este autor se hace eco de algunas opiniones doctrinales (Leijenhorst) que llegan a afirmar lo siguiente: “The author notes that the horizontal monitoring project requires mutual concessions: otherwise, the horizontal monitoring project will not become a compelling tango but a somniferous series of compulsory figures”.

características, pueden resultar especialmente idóneos para grandes contribuyentes sujetos a un cada vez más exigente marco de gobernanza corporativa en materia tributaria, en la medida en que el cumplimiento cooperativo no hace sino llevar hasta sus últimos términos el marco de transparencia y control de riesgos fiscales que se deriva del buen gobierno corporativo, pudiendo permitir en determinados casos que éste no se vuelva contra las propias empresas allí donde se utilizara de forma mecánica como un instrumento de supervisión fiscal por la Administración tributaria.

Otra de las críticas que se han formulado al modelo cooperativo incide en el riesgo de que pueda canalizar un régimen privilegiado para grandes contribuyentes, y que amplíe indebidamente las competencias de la Administración tributaria resolviendo los problemas de imprecisión, oscuridad y complejidad de la normativa tributaria a través de una vía dudosamente constitucional y difícilmente controlable, lo que plantearía problemas de igualdad, legalidad tributaria, y transparencia administrativa⁸¹. También se ha enfatizado la presión a la que se está sometiendo a los grandes contribuyentes para que participen en estos programas cooperativos que conllevan un ensanchamiento (de facto) de sus deberes de colaboración, un mayor nivel de transparencia fiscal y limitaciones adicionales de las posibilidades de planificación fiscal, todo ello a cambio de una expectativa de comportamiento de la Administración tributaria de acuerdo con principios de buena gobernanza administrativa. Existe, por tanto, un riesgo de que el modelo y los programas de cumplimiento cooperativos se articulen de forma poco equilibrada y respetuosa con los derechos básicos de los contribuyentes, convirtiéndolos en meros mecanismos de control fiscal intensivo que desdibujan su filosofía originaria y distorsionan las reglas básicas del sistema y del propio Estado de Derecho (*v.gr.*, legalidad tributaria y control judicial de la actividad administrativa).

Tal y como ya apuntamos anteriormente, la posición transparente y colaborativa adoptada por los contribuyentes y sus asesores será determinante para lograr el correcto funcionamiento de la relación cooperativa. Pero no es menos cierto que las Administraciones tributarias también deben adoptar una posición sensiblemente diferente a la articulada en el modelo tradicional de gestión tributaria (lato sensu), por más que la finalidad última permanezca inmutable (lograr el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes), a través de una fórmula parcialmente distinta: modificar la conducta de los contribuyentes mejorando el marco relacional. En ese sentido, la OCDE, al referirse a las fases por las que debería atravesar la implantación de la relación o modelo cooperativo, alude a la conveniencia de que se inicie mediante la firma de una declaración unilateral por parte de la Administración en la que se recoja su intención de adoptar los principios de tal relación, así como de trasladar a los contribuyentes e intermediarios fiscales los beneficios que derivan de su aplicación. Del mismo modo, para que el sistema funcione de forma adecuada, además de garantizarse dichas ventajas, resulta esencial establecer también las consecuencias del incum-

⁸¹ *Ibid.*, pp. 163-164.

plimiento de los compromisos acordados y ello, tanto por parte de los contribuyentes y sus asesores, como por parte de la Administración⁸².

8. Aproximación a las Diversas Estrategias de Cumplimiento Cooperativo Desarrolladas por Diferentes Administraciones Tributarias

8.1. Consideraciones generales

El objetivo común de los programas de cumplimiento cooperativo articulados por los diferentes países consiste en incrementar el nivel de cumplimiento voluntario por parte del contribuyente, especialmente por las grandes empresas, a través de un conjunto de medidas tales como: a) la mejora de los servicios prestados por parte de las Administraciones tributarias; b) la potenciación de los mecanismos de información y asistencia al contribuyente suministrando criterios interpretativos en tiempo real en aras de que las obligaciones tributarias a las que tengan que hacer frente estén meridianamente claras; c) el fortalecimiento de la cooperación y el trabajo conjunto, para lo cual se incide en la formación del personal al servicio de la Administración tributaria que se relacionará directamente con las grandes empresas; d) la utilización de mecanismos de gestión del riesgo fiscal; y e) la reducción de los costes de cumplimiento, por la vía de mejorar la legislación (calidad tributaria y reducción de la complejidad normativa), facilitar la aplicación del sistema fiscal a los contribuyentes a través de medidas y herramientas asistenciales *ad hoc*, y someter el sistema a un permanente mecanismo de revisión por parte de instituciones independientes a efectos de verificar su correcto funcionamiento y el del propio modelo de cumplimiento cooperativo⁸³.

Se trata, en esencia, de superar la desconfianza mutua y el tradicional “juego del gato y el ratón” (*lottery audit / hide & seek model*), elementos que bien pudieran ser calificados como intrínsecos en las relaciones grandes empresas-Administración. De hecho, el conjunto de las estrategias de cumplimiento cooperativo que detallaremos a continuación, muestran con carácter general como la transparencia⁸⁴, la confianza y el entendimiento mutuo, están muy presentes, aunque con variantes en función de cada país, en las actuaciones de las distintas Administraciones tributarias para mejorar el grado de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes.

⁸² Vid. OECD, *Tax Intermediaries Study. Working Paper 6*, “The Enhanced Relationship”, 2007. En torno a esta cuestión, especialmente desde la perspectiva del contribuyente a la hora de revelar información, vid. SEER, R., *Tax shelter Disclosure and Civil Penalties Rules*, 2006, accesible a través del enlace http://www.itdweb.org/documents/ITD_seer.pdf.

⁸³ Véase, por ejemplo, el reciente informe de la ATO, *Re.think. Tax Discussion Paper*, March 2015, Capítulos 10 y 11.

⁸⁴ Es conveniente resaltar cómo dentro del concepto de transparencia como marco general en el que debe desarrollarse la relación contribuyente-Administración pueden identificarse al menos tres dimensiones claramente interdependientes entre sí: en primer lugar, estaría la “dimensión cultural”, relativa a la visión que en los diferentes países cada parte de la relación tributaria tiene de la otra; en segundo lugar, tendríamos la “dimensión estructural”, referida al modo de articular la relación institucional de comunicación e intercambio de información *inter partes*; y por último, la “dimensión individual”, que desciende hasta el modo particular de relacionarse de cada contribuyente con los miembros de la Administración tributaria correspondiente.

No obstante, las Administraciones tributarias de los países OCDE son muy conscientes de que, a pesar de la relevancia que puede derivar del desarrollo de medidas dirigidas a fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, lo cierto es que los factores más decisivos a estos efectos siguen siendo los riesgos de detección (*random taxpayers audit risk*), la revelación de información por parte de terceros y el propio papel que juegan los intermediarios fiscales (notablemente, los asesores fiscales)⁸⁵.

8.2. Australia

Como hemos venido destacando a lo largo de este trabajo, Australia viene siendo uno de los países pioneros en el desarrollo de un nuevo modelo de relación contribuyente-Administración, apostando decididamente por el desarrollo de programas de cumplimiento cooperativo y la exigencia de implantación de prácticas fiscales de buen gobierno corporativo por parte de las grandes empresas⁸⁶.

Sin duda, una característica fundamental del modelo australiano es la comunicación fluida y el trabajo conjunto en aras de dar respuesta a las expectativas de las grandes empresas relativas a una mayor seguridad jurídica y a menores costes de cumplimiento⁸⁷. De hecho, desde el año 2006 vienen desarrollándose reuniones regulares con las 100 mayores empresas de ese país. En ellas participan tanto directivos como altos cargos de la Administración tributaria y su finalidad

⁸⁵ Vid. McKERCHAR, M., BLOOMQUIST, K., POPE, J., “Indicators of tax morale: an explanatory study”, *eJournal of Tax Research*, vol. 11, nº 1, 2013, pp. 18-19.

⁸⁶ vid. WHAIT, R., “Let’s talk about tax compliance: Building understanding and relationships through discourse”, *eJournal of Tax Research*, vol. 13, nº 1, 2015, pp. 130-157; D’ASCENZO, M., “Modernising the Australian Taxation Office: Vision, people, systems and values”, *eJournal of Tax Research*, vol. 13, nº 1, 2015, pp. 361 y ss.; y LANGHAM, J., PAULSEN, N., “Effective engagement: Building a relationship of cooperation and trust within the community”, *eJournal of Tax Research*, vol. 13, nº 1, 2015, pp. 378 y ss.

⁸⁷ Dicho diálogo, en el que también se incluye a los intermediarios fiscales, se articula fundamentalmente a través del “Grupo de Asesoramiento de Grandes Empresas” (*Large Business Advisory Group* o LBAG) y el “Grupo de enlace de Fiscalidad Nacional” (*National Tax Liaison Group* o NTLG), creando foros de debate donde se discuten todas las cuestiones e “inquietudes” fiscales relevantes para las grandes empresas, así como se desarrollan de forma conjunta las estrategias de cumplimiento. De manera sucinta, podríamos caracterizar al “Grupo de Asesoramiento de Grandes Empresas” como el organismo principal de relación con este grupo de contribuyentes a nivel estratégico donde se discuten aspectos que presentan un interés mutuo, como el desarrollo de nuevos servicios por parte de la Administración tributaria, formas de reducir los costes de cumplimiento, o mejorar los diversos procedimientos administrativos, entre otros. Este organismo, que se reúne con carácter trimestral, está integrado, por altos funcionarios de la ATO, directivos de grandes empresas, asesores fiscales, y organizaciones más representativas de las industrias o sectores clave (banca, telecomunicaciones, energía, etc.). Por otro lado, el “Grupo de enlace de Fiscalidad Nacional” se centra más en el diálogo y consulta de cuestiones relativas a procedimientos, políticas y actuaciones en materia fiscal, con el objeto de garantizar desde un enfoque cooperativo la correcta administración del sistema tributario en su conjunto (buenas prácticas administrativas y calidad tributaria). Para ello se divide en varios subgrupos de trabajo que abordan temas relativos a los diferentes impuestos nacionales, precios de transferencia o sanciones, entre otros, reuniéndose varias veces al año con una periodicidad variable dependiendo del subgrupo de que se trate. Este grupo está presidido por el máximo responsable de la ATO (*Commissioner of Taxation*) e integra representantes de las principales asociaciones profesionales en materia legal, fiscal y contable del país, así como altos funcionarios del Tesoro y de la Administración tributaria (vid. AUSTRALIAN TAXATION OFFICE (ATO), *Large Business and tax compliance*, Canberra, 2014, p. 12).

no es otra que debatir acerca de la evolución y efectividad de las políticas que se están desarrollando en el ámbito de la gestión de riesgo fiscal y de la buena gobernanza corporativa. Se genera así un *feedback* continuo entre la empresa y la Administración que favorece e intensifica los niveles de transparencia y confianza mutua, a la vez que posibilita el control y mejora del cumplimiento tributario.

El modelo de cumplimiento australiano se articula fundamentalmente en torno al grado de riesgo fiscal determinado por la Administración tributaria y la conducta del contribuyente⁸⁸. En virtud de la misma, la Administración elabora la estrategia a seguir, lo que finalmente termina por repercutir en los costes de cumplimiento que debe soportar el contribuyente⁸⁹, tal y como puede observarse en la siguiente tabla⁹⁰.

Tabla nº 1 - Estructura general del modelo de cumplimiento australiano

| <i>Actitud frente al cumplimiento por parte del contribuyente</i> | <i>Estrategia a seguir por la Administración</i> | <i>Costes de cumplimiento</i> |
|---|---|-------------------------------|
| Firmemente decidido a incumplir la normativa fiscal | Aplicación estricta de la ley | Muy elevados |
| Predispuesto a incumplir la normativa fiscal a la menor oportunidad | Disuasión a través de actividades inspectoras | Elevados |
| Predispuesto a cumplir la normativa fiscal aunque no siempre lo consiga | Implementación de ciertos mecanismos de ayuda al cumplimiento | Moderados |
| Firmemente comprometido a cumplir la normativa fiscal | Facilitar todo lo posible los trámites fiscales | Reducidos |

De este modo, partiendo del denominado modelo “Bisepts”⁹¹ y del análisis semestral de otros factores o indicadores de riesgo fiscal específicos de las grandes empresas⁹², se realiza una estimación de la probabilidad de incumplimiento y

⁸⁸ Sobre los orígenes y desarrollo de este planteamiento, *vid.* MURPHY, K., “Moving forward towards a more effective model of regulatory enforcement in the Australian Taxation Office”, *British tax review*, vol. 6, 2004, pp. 603-619.

⁸⁹ Nótese que en los mismos, se incluyen también los “costes potenciales” asociados a la posible apertura de un procedimiento inspector y de las consecuencias económicas que del mismo pudieran derivarse.

⁹⁰ *Vid.* Australian Taxation Office (ATO), *Large Business and tax compliance*, Canberra, 2014, p. 8.

⁹¹ Este modelo, que también emplean países como Reino Unido, Holanda, Nueva Zelanda o Dinamarca, se caracteriza por integrar factores relativos a la empresa (*Business*) y a la industria (*Industry*), así como factores de carácter sociológico (*Sociological*), económico (*Economical*), psicológico (*Psychological*), y sistemas de cumplimiento (*Systems of compliance*). Una descripción más detallada de estos factores puede encontrarse en ATO, *Cooperative Compliance. Working with large business in the new tax system*, Canberra, 2000, p. 17.

⁹² Entre estos indicadores de riesgo fiscal cabría destacar: a) Rendimientos fiscales o financieros sustancialmente distintos a los de la industria donde opera la empresa; b) Variaciones incongruentes entre la rentabilidad económica, la productividad y el rendimiento fiscal; c) Existencia de pérdidas sin explicación consistente; d) Situaciones en las que una empresa reiteradamente paga una cantidad muy pequeña de impuestos; e) Historial de planificación fiscal agresiva por

de las consecuencias del mismo (no exclusivamente en términos monetarios), clasificando a las empresas en cuatro categorías diferenciadas en función de su nivel de riesgo fiscal lo que finalmente determina, por una parte, la realización e intensidad de las inspecciones y, por otra, la postura o enfoque que adoptará la Administración para garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente, tal y como muestra la siguiente tabla⁹³.

Tabla nº 2 - “Marco de Diferenciación de Riesgo” (*Risk Differentiation Framework*)

| <i>Tipo de contribuyente</i> | <i>Probabilidad de incumplimiento</i> | <i>Consecuencias del incumplimiento</i> | <i>Control de sus actividades</i> | <i>Enfoque global de la Administración</i> |
|------------------------------|---------------------------------------|---|-----------------------------------|--|
| Empresas “alto riesgo” | Alta | Importantes | Inspección continua | Aplicación de la ley |
| Empresas “clave” | Baja | Importantes | Observación continua | Cooperativo |
| Empresas “riesgo medio” | Alta | Moderadas | Inspección periódica | Aplicación de la ley |
| Empresas “riesgo bajo” | Baja | Moderadas | Observación periódica | Cooperativo |

Ahora bien, la propia Administración tributaria, consciente de la posición pro-activa que debe adoptar en la construcción del nuevo modelo, ha venido desarrollando una serie de programas orientados a asistir a las grandes empresas en el control de los riesgos fiscales en los que incurren, incrementado la seguridad jurídica y reduciendo los costes de cumplimiento.

Así, en primer lugar, podríamos referirnos a los “Annual Compliance Arrangements” (ACAs), puestos en marcha en Mayo de 2008⁹⁴, y que sin duda constituye uno de los instrumentos más relevantes dentro de los mecanismos de cumplimiento cooperativo australianos. Los ACAs podrían definirse como acuerdos sujetos a revisión anual entre la Administración tributaria y las grandes empresas en virtud de los cuales estas últimas se comprometen por escrito a seguir las líneas de actuación marcadas por la ATO en lo relativo al cumplimiento de las

parte de la empresa, de los miembros del Consejo de administración o de los asesores fiscales; f) El hecho de que una empresa experimente rápidos crecimientos, o esté inmersa en procesos de fusión, absorción o reestructuración; g) Transferencia artificial de beneficios a través de precios de transferencia o estructuras de subcapitalización; h) Operaciones transnacionales con entidades vinculadas o con paraísos fiscales; i) Uso de estructuras complejas o transacciones intra-grupo para la generación de beneficios fiscales no relacionados con la actividad comercial de la empresa y, en general, la caracterización de productos y operaciones con fines fiscales en contradicción con su naturaleza económica. Una lista más detallada puede encontrarse en Australian Taxation Office (ATO), *Large Business and tax compliance*, Canberra, 2014, pp. 9 y 23.

⁹³ *Ibid.*, p. 23.

⁹⁴ En lo relativo a los participantes en el programa, estaba abierto, en el caso del impuesto de sociedades, a las 50 mayores empresas por volumen de negocios, y a todas en el caso de otros impuestos.

obligaciones tributarias, incluyendo la revelación voluntaria de posiciones fiscales inciertas, así como en lo referente al buen gobierno corporativo. Las empresas que los suscriban obtendrán, entre otras, las siguientes contrapartidas: 1) Resolución en tiempo real de cuestiones de interés para la empresa, tanto en relación con aspectos fiscales materiales como respecto de cuestiones de carácter procedimental, en el marco de los diferentes impuestos; 2) Comunicación *ex ante* por parte de la Administración tributaria de las cuestiones relativas a posiciones u operaciones fiscales adoptadas por la empresa, en aras de lograr su aclaración o, en su caso, consensuar estrategias de subsanación antes de que surja el conflicto; 3) Información continua acerca del estado de los procedimientos abiertos con la Administración; 4) Al final del ejercicio, se elaborará por parte de la Administración una “nota de cierre” (*sign-off letter*)⁹⁵ que impedirá posteriores revisiones de las actuaciones en materia fiscal de la empresa llevadas a cabo dentro del ejercicio cubierto por el acuerdo, salvo en lo relativo a aquellas cuestiones que estuviesen pendientes de resolución al término del mismo que podrán seguir siendo investigados; o 5) Tratamiento favorable en lo relativo a posibles sanciones y tipos de interés, que se contemplan como casos excepcionales.

Por otra parte, tendríamos los *Advance Pricing Arrangements* (APAs), que también gozan de notable importancia en países como EE.UU.⁹⁶, el Reino Unido⁹⁷, o incluso España⁹⁸, pudiendo definirse como un mecanismo de fijación conjunta de la valoración en materia de precios de transferencia mediante una fórmula que permite a la Administración y a los contribuyentes determinar *a priori* o *ex ante*, y de forma transparente y cooperativa, la mejor forma de aplicar el principio de plena competencia a una transacción vinculada⁹⁹. Estos acuerdos, caracterizados

⁹⁵ La elaboración de este documento se enmarca en el desarrollo de una reunión anual que se celebra al finalizar cada ejercicio con el objetivo de revisar las cuestiones planteadas y hacer balance del nivel de transparencia alcanzado, del cumplimiento de las obligaciones asumidas en el ACA y de la eficacia de los procesos de supervisión interna de la empresa en materia fiscal dentro del contexto del buen gobierno corporativo. Asimismo, esta reunión busca incrementar los niveles de seguridad jurídica, pues se examinan las posiciones fiscales inciertas reveladas por la empresa a lo largo del ejercicio y las estrategias de cumplimiento adoptadas, con el objetivo de que, en el caso de que “todo esté en orden”, dar por cerrado definitivamente el ejercicio a través de la “carta de cierre”.

⁹⁶ Sobre esta cuestión, *vid.* CALDERÓN, J. M., *Advanced Price Agreements*, Kluwer, London, 1998.

⁹⁷ En el Reino Unido esta iniciativa lleva desarrollándose desde el año 1999, pudiendo constatarse como en los tres últimos años se han concluido satisfactoriamente 94 APAs (35 en el período 2010/2011, 32 en el período 2011/2012, y 27 en el período 2012/2013), según datos de la HMRC accesibles en su portal web.

⁹⁸ Desde algunos años, la Administración tributaria española apuesta por estos acuerdos como instrumento para fomentar la relación cooperativa, tal y como consta en las Memorias Anuales de la AEAT.

⁹⁹ En algunos países como Chile, se han establecido, además de mecanismos para salvaguardar la transparencia en su aplicación, medidas dirigidas a identificar a los contribuyentes que concluyen APAs como “contribuyentes socialmente responsables”. La Administración chilena, previo acuerdo con el contribuyente, publicará cierta información económica, financiera y comercial, así como los métodos valorativos empleados en los APAs, y hará pública una lista de los firmantes como “contribuyentes socialmente responsables”. Otra idea interesante del modelo chileno radica en que se trata de APAs duales en el sentido de que su ámbito de aplicación comprende los impuestos directos y los aduaneros, como forma de evitar las asimetrías valorativas que con tanta frecuencia se plantean en este contexto (*vid.* KPMG, “Chile- Transfer Pricing Provisions passed under recent tax reform”, *TaxNewsFlash*, nº 60, Septiembre 2012).

por su gran complejidad técnica aportan seguridad y estabilidad jurídica, de tal suerte que su vigencia oscila entre los tres y cinco años (sujetos a posibles revisiones ante circunstancias materiales sobrevenidas relativas a su actividad económica), pudiendo proyectarse sobre operaciones internas o domésticas (empresas residentes-ATO) o internacionales (incluyendo a Administraciones tributarias extranjeras y contribuyentes no residentes), a través de APAs unilaterales o internacionales.

Mediante la conclusión de estos acuerdos, principalmente de aquéllos de naturaleza internacional, las empresas pueden reducir e incluso eliminar el riesgo de doble imposición con partes vinculadas en operaciones internacionales, así como reducir las comprobaciones en materia de precios de transferencia en aquellas operaciones cubiertas por el APA. Nuevamente, se observa como la dimensión *ex ante* de cumplimiento de las obligaciones tributarias se impone a la dimensión *ex post*.

Por otra parte, y al margen de estos dos grandes programas, la Administración tributaria australiana, pone a disposición de las grandes empresas una serie de servicios orientados a mejorar la comunicación a un nivel mucho más operativo y a facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, a saber: a) Servicio de asistencia telefónica en materia fiscal especialmente diseñado para las grandes empresas; b) Publicación de un boletín online de carácter trimestral con información relativa a las distintas figuras impositivas, novedades en materia legislativa, etc.¹⁰⁰; c) Publicación de guías y manuales orientados a facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como gestionar y controlar el riesgo fiscal (p.ej. “Large business and tax compliance booklet” o “GST governance and risk management guide”); d) Servicio de alertas a grandes empresas para aquellos casos en los que surgiera alguna cuestión urgente de interés para las mismas; o e) Desarrollo de un “espacio online” personal que sirva de plataforma de contacto con la Administración y desde el cual las grandes empresas puedan realizar diversos trámites de una forma rápida y segura¹⁰¹.

A su vez, existe la posibilidad, para aquellas compañías que así lo deseen, de acceder a una serie de servicios más especializados en función de sus características, como por ejemplo, la puesta a disposición de aquellas empresas con un elevado nivel de GST (*Good and Services Tax*) o de impuestos especiales, de un conjunto de profesionales de la Administración tributaria para ayudarles en todo lo relativo a estos impuestos (*Client relationship managers*); un programa de visitas periódicas por parte de altos funcionarios de la Administración a las grandes empresas para discutir cuestiones fiscales de interés; o incluso la posibilidad (sólo ofrecida a un grupo muy reducido de grandes empresas) de que sean los funcionarios de la ATO (*Lead relationship managers*) los que trabajen de forma conjunta con los responsables fiscales de las empresas para gestionar todos los aspectos relativos al cumplimiento de las obligaciones en materia fiscal. Sin duda, esta última opción constituye un claro ejemplo de enfoque cooperativo, toda vez que el funcionario

¹⁰⁰ También se ha desarrollado una variante de este servicio de alertas para las PYMES, bajo la denominación de “SME Communicator”, pero con una periodicidad mensual.

¹⁰¹ *Vid.* ATO, *Re:think. Tax Discussion Paper*, March 2015, Capítulos 10 y 11.

correspondiente opera como un “asesor privilegiado” de la empresa en materia fiscal, involucrándose en las cuestiones más relevantes del cumplimiento ordinario de las obligaciones fiscales y adoptando, por tanto, un papel mucho más proactivo en las mismas que deja a un lado su tradicional papel de mero consultor puntal o supervisor *ex-post*. No sorprende pues el dato de la inexistencia de evidencias significativas de *profit shifting* en Australia, que se ha tratado de explicar en gran medida trayendo a colación la aplicación de su modelo de cumplimiento cooperativo frente a los grandes contribuyentes¹⁰².

En definitiva, la práctica australiana revela que la aplicación de los privilegios y mecanismos propios del modelo de cumplimiento cooperativo podría haber permitido a las empresas involucradas una mejor valoración de sus riesgos fiscales (*early dialogue on tax risks/joint assessment*), lo cual, en algunos casos, habría conducido a su eliminación a través de acuerdos, así como a una reducción de cargas formales y costes de cumplimiento¹⁰³.

Por último, es importante destacar el esfuerzo que está haciendo la Administración australiana por involucrar a las PYME en este proceso de cambio, ya sea ampliando el ámbito de aplicación subjetivo de sus programas cooperativos (inicialmente pensados para las grandes empresas), o bien desarrollando instrumentos de colaboración específicos¹⁰⁴. Ciertamente éste es uno de los puntos clave que deberá orientar la evolución de los modelos de cumplimiento cooperativo a nivel internacional, y constituye una muestra más de la posición de vanguardia que, dentro de este movimiento, ocupa Australia cuyo sistema de cumplimiento tributario y mecanismos cooperativos están sirviendo de modelo a otros países situados en la misma región como Nueva Zelanda o China.

8.3. Irlanda

Una de las primeras manifestaciones de la relación o modelo cooperativo se llevó a cabo en Irlanda, cuando, en septiembre de 2005, la *Irish Revenue's Large Cases División (LCD)* puso en marcha un programa (“The Cooperative Approach to Tax Compliance”) dirigido a las grandes empresas que asumieron determinados riesgos fiscales y deseaban conseguir un mayor nivel de seguridad jurídica en materia de cumplimiento tributario. A tal efecto, la LCD optó por un nuevo enfoque de gestión del control del cumplimiento tributario (cumplimiento cooperativo) que, básicamente, partía de las siguientes premisas¹⁰⁵: 1) Promover un enfoque de colaboración y de beneficio mutuo en caso de cumplimiento; 2) Facilitar el uso

¹⁰² Vid. ATO, *Risks to the sustainability of Australia's Corporate Tax Base (Scoping Paper)*, July 2013, p. 55.

¹⁰³ Sobre esta cuestión, vid. NOLAN, D., FRANK, N., “Tax Dispute Resolution: a new Chapter Emerges”, *Tax Notes International*, vol. 62, nº 9, 2011, p. 738.

¹⁰⁴ En este sentido, podría citarse la implantación del “SME Community”, concebido como un foro *online* donde las PYMES pueden consultar en tiempo real sus dudas fiscales con funcionarios de la ATO a través del chat o debatir temas de interés en materia impositiva. Por otra parte, desde el ejercicio 2012-2013, se publica una guía específica para PYMES en materia de gobernanza y gestión del riesgo fiscal en relación con el “Good and Services Tax” (equivalente al IVA en la UE). Sobre esta cuestión, vid. LANGHAM, J., PAULSEN, N., “Effective engagement: Building a relationship of cooperation and trust within the community”, *Journal of Tax Research*, vol. 13, nº 1, 2015, pp. 397.

¹⁰⁵ Vid. OECD, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, Paris, 2008, p. 77.

más eficiente de los recursos de la empresa y de la Administración tributaria; 3) Reducir la incertidumbre fiscal; y 4) Priorizar la confianza mutua.

Por tanto, uno de los objetivos del programa era disponer de un conocimiento en tiempo real del negocio y de sus potenciales riesgos fiscales. En este sentido, se apuesta por el desarrollo conjunto de un plan global (pues busca integrar todos los impuestos exigibles a la empresa) de cumplimiento anual que puede ser adaptado a las necesidades de cada empresa, si bien existe una serie de requisitos mínimos impuestos por la Administración. Así, los funcionarios de la LCD bajo la dirección del *case manager* participarían activamente en la elaboración del mismo, aconsejando y resolviendo dudas sobre aquellas cuestiones relativas al riesgo fiscal de las transacciones u operaciones planificadas, comprometiéndose a respetar el criterio suministrado salvo que existieran evidencias de que se ha falseado información o aparecieran nuevas cuestiones que no hubieran sido tratadas. En este marco, las grandes empresas deben facilitar información acerca de sus actividades, resultados y posiciones fiscales, consultar cualquier duda de interpretación de la legislación tributaria y desarrollar sistemas de auditoría y control de riesgos fiscales a nivel interno.

Para llevar a cabo esta experiencia piloto, se dejaron al margen, en la fase inicial del programa, a las empresas calificadas como “de alto riesgo”, limitando la participación inicial en el mismo a aquellas que contaban con un adecuado historial de cumplimiento y perfil de riesgo más bajo. A finales de noviembre 2007 más de 80 grandes empresas ya habían acordado colaborar con la Administración en el marco de este programa cooperativo.

Por otra parte, ha de destacarse que el programa se enfocó de manera que no debilitara, en modo alguno, la relación entre los grandes contribuyentes y sus asesores fiscales, pues el diálogo con las empresas opera en un plano paralelo. De ese modo, se dejó claro que el grado de participación de los asesores fiscales en cualquier aspecto de la situación tributaria de una empresa, incluyendo el cumplimiento del acuerdo de cooperación, constituye una cuestión interna entre la empresa y sus asesores.

Además, en Irlanda el proceso se diseñó para ser flexible, adaptando en cada caso la relación a las circunstancias particulares de las grandes empresas y a los requisitos de la Administración, resultando determinante el permanente diálogo entre ambas partes. En este sentido habría que entender y contextualizar, por ejemplo, la iniciativa puesta en marcha por las autoridades fiscales irlandesas consistente en la implementación del programa “transfer pricing compliance review” (TPCR) que huye del modelo tradicional de supervisión fiscal articulada a través de un procedimiento administrativo de inspección al objeto de fomentar mayores niveles de cumplimiento voluntario de la normativa de precios de transferencia con la mínima intervención administrativa posible a través de un mecanismo de corte cooperativo¹⁰⁶.

¹⁰⁶ Sobre esta cuestión, véanse las *Irish Revenue Operational 35A-01-01*, de 26 de noviembre de 2012, a través de las que la Administración tributaria irlandesa desarrolla su programa de supervisión del cumplimiento con la normativa de precios de transferencia publicada en el año 2010.

Estamos pues ante un programa basado en la “auto-revisión” de la política de precios de transferencia por parte de las empresas “seleccionadas” por la Administración tributaria a partir de un análisis preliminar en aplicación de determinadas herramientas de gestión de riesgos fiscales. De forma sucinta, podría decirse que los objetivos del TPCRs vendrían a ser los siguientes: 1) Obtención de información y experiencia por parte de las autoridades fiscales sobre los enfoques prácticos desarrollados por las empresas en materia de precios de transferencia; 2) Obtención de información para evaluar de forma más precisa el riesgo fiscal de la empresa seleccionada para el TPCR, en virtud del análisis preliminar de riesgos fiscales; 3) Lograr una mayor conciencia y responsabilidad fiscal de las empresas, sus Consejos de administración y directores fiscales sobre su nivel de cumplimiento y de riesgo en materia de precios de transferencia, a los efectos de poder introducir cambios prospectivos; y 4) Fomentar “cambios voluntarios” en la política de precios de transferencia de las empresas donde las autoridades fiscales detectan una “situación no ortodoxa”, mediante el envío de la correspondiente carta a la empresa en respuesta al examen de la documentación remitida en el marco del TPCR¹⁰⁷.

Es decir, estamos ante un mecanismo de “soft-audit” que trata de fomentar mayores niveles de cumplimiento tributario voluntario de las empresas que realizan operaciones vinculadas de cierta consideración, a través de fórmulas un tanto atípicas (*soft-review*, *warnings*) que reducen los costes de gestión para la Administración y permiten un mayor margen de maniobra a los contribuyentes de cara a mejorar su cumplimiento con la normativa de precios de transferencia, y todo ello al margen del corsé de los procedimientos administrativos de inspección, donde la dinámica aplicativa es distinta¹⁰⁸. La Administración tributaria China (SAT) podría haberse inspirado en este modelo cuando implementó el procedimiento especial de pseudo-comprobaciones en precios de transferencia a través de las cuales antes de iniciar un auténtico procedimiento de inspección se insta al contribuyente a que realice un “auto-ajuste” incrementando su base imponible a efectos del IS, a lo que se añade un 5% adicional en concepto de intereses¹⁰⁹.

8.4. Países Bajos

Pasando a examinar el caso de Holanda, cabe señalar cómo en el año 2002 el Consejo Científico para la Política Gubernamental estableció que la relación

¹⁰⁷ Por lo que respecta al contenido del TPCR básicamente consiste en una suerte de *masterfile* de precios de transferencia donde la empresa revela la información esencial sobre sus operaciones vinculadas, estructura del grupo, asignación de funciones, activos y riesgos respecto de cada una de las operaciones relevantes, así como detalles sobre el cumplimiento del principio de plena competencia. Esta información debe ser remitida al Fisco en el plazo de 3 meses una vez recibida la carta que incluye a la empresa en un TPCR. Las autoridades fiscales remitirán con posterioridad una “post-review letter” con el siguiente contenido: 1) Posición sobre el “self-review”; 2) Necesidad de mayor revelación o revisión de la política de precios de transferencia; 3) Dudas que puede plantear la política de precios de transferencia de la empresa; y 4) Posibilidad de “escalamiento” del TPCR a una “real audit”.

¹⁰⁸ Sobre esta cuestión, *vid.* QUIGLEY, E., “Irish Transfer Pricing Compliance Reviews”, *KPMG Tax Update*, Ireland, November 2012.

¹⁰⁹ *Vid.* KPMG, “SAT’s issuance Announcement on taxpayer self-adjustments approach within China’s monitoring and administration system”, *China tax alert*, Issue 2, September 2014.

entre el gobierno y sus ciudadanos debía pasar de tener una estructura vertical a un sistema de seguimiento horizontal basado en la confianza mutua y en la cooperación con la Administración para mejorar el cumplimiento de sus leyes y reglamentos (meta-supervisión).

En el año 2005 la Administración tributaria holandesa (*Netherlands Tax and Customs Administration*) articuló, como experiencia piloto, un programa denominado “Horizontal Monitoring”¹¹⁰ que incluyó inicialmente a veinte contribuyentes corporativos de gran tamaño, ampliándose a otros veinte en 2006, con los que se celebraron acuerdos de supervisión, si bien a diferencia de lo que sucedía en el caso irlandés, las empresas participantes ostentaban la calificación de “alto riesgo”¹¹¹. El origen del programa de “Horizontal monitoring” de los Países Bajos se ha tratado de explicar a partir de la percepción por parte de las autoridades fiscales neerlandesas de que el modelo tradicional de gestión y control fiscal no les permitía entender la compleja estructura de las MNEs que operaban a escala global, de manera que sólo a través de una posición transparente y basada en la confianza mutua podría llegarse a un análisis fiscal completo de tales empresas¹¹².

Entrando en su funcionamiento, lo primero que cabría destacar es que el acceso al programa tiene lugar mediante una invitación cursada por las autoridades fiscales, considerando el historial del contribuyente. A partir de este momento, el principio básico de la relación con las grandes empresas es la confianza mutua, la transparencia y el diálogo y mutuo entendimiento, evidentemente, siempre dentro de los límites de las leyes y reglamentos de los Países Bajos. Es importante destacar que la firma del acuerdo de supervisión no crea derechos u obligaciones nuevos para el contribuyente ni limita los ya existentes. De este modo, las empresas se comprometen a una total transparencia en materia fiscal,

¹¹⁰ Sobre la experiencia holandesa *vid.* OECD, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, Paris, 2008, pp. 79-82. No obstante, un análisis en profundidad sobre esta nueva estrategia de cumplimiento puede encontrarse en NTCA, *Horizontal Monitoring Guide: within the medium to very large business segment*, The Hague, november 2010, accesible en <http://www.indirecttaxfunctioneffectiveness.com/files/44482610.pdf>.

¹¹¹ *Id.* VAN CASTEREN, M., “Horizontal Monitoring in The Netherlands”, en CHESSMAN, S. *et al.*, “Governments and Information Gathering: Impact on MNE Planning”, *Tax Management International Journal*, vol. 39, nº 12, 2010, pp. 17 y ss.; y RUIBAL PEREIRA, L., *Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las administraciones tributarias en la lucha contra el fraude fiscal*, Documentos del IEF, nº 27, 2008, p. 5.

¹¹² El Informe de la OECD, *Co-operative Compliance: A Framework from Enhanced relationship to co-operative compliance*, Paris, 2013, p. 42 cita a este respecto el trabajo de HAPPÉ, R., “Multinationals, Enforcement Covenants and Fair Share”, *Intertax*, vol. 35, nº 10, 2007, pp. 537-547. Sin embargo, algunos autores han ofrecido una explicación alternativa al origen del programa neerlandés de *horizontal monitoring*; así, se ha vinculado la articulación del mismo a un movimiento más amplio del legislador en aras de establecer una relación más horizontal con los administrados que han adoptado una posición más colaborativa con el Estado, lo cual justificaría una posición de las autoridades públicas menos intervencionista que permita una mayor autorregulación y una supervisión pública más relajada (*meta-supervision*). El gobierno neerlandés, estaría adoptando un plan de “horizontalización de la sociedad” que alcanzaría también el ámbito de las relaciones entre el Fisco y los contribuyentes, y que durante sus primeros años de andadura informal suscitó un buen número de críticas llegándose a calificar como auténtica “revolución silenciosa” (*vid.* VOLLEBREGT, H., “From Red Tape to Red Carpet: How the Netherlands Has changed the traditional dispute landscape for tax issues”, *ITPJ*, May/June 2009, pp. 161 y ss.).

particularmente por lo que respecta a la revelación de operaciones o estructuras que planteen incertidumbres o riesgos fiscales. También se comprometen a articular mecanismos internos de control de riesgos fiscales y a mantener reuniones periódicas con las autoridades tributarias para dialogar de forma abierta sobre la política fiscal de la empresa, destacando, en este sentido, el grado de implicación que se exige a los Consejos de administración.

A cambio, la Administración tributaria se compromete a dar respuesta de forma rápida a las cuestiones que le planteen los contribuyentes. De hecho, y como ya hemos comentado, la clave que determinará el grado de control por parte de la Administración será el nivel de cumplimiento y transparencia, así como la eficacia de la gestión del riesgo fiscal en el seno de la propia empresa. En este sentido, es importante destacar la formación específica que recibió el personal de la Administración encargado de mantener relaciones con las empresas con el objetivo de incrementar sus habilidades de negociación y comunicación, así como comprender los diferentes intereses en juego de los contribuyentes y de la Administración tributaria.

Por tanto, las ventajas para las grandes empresas se pueden resumir en un incremento de la seguridad jurídica, un mayor control de sus riesgos fiscales a través de un fácil acceso a un interlocutor cualificado, la reducción de las cargas administrativas que soportan, así como la posibilidad de obtener una resolución acordada de las posiciones fiscales inciertas adoptadas en el pasado (“cleaning up the past”).

En definitiva, podría decirse que en los Países Bajos la relación cooperativa originariamente no se estructuró en torno a un plan excesivamente detallado¹¹³, sino que el comportamiento esperado debía ser un tema de diálogo permanente entre la empresa y la Administración tributaria, y de ahí que el denominado “Acuerdo de Supervisión”, tuviera que renovarse anualmente. Las evaluaciones realizadas hasta la fecha han mostrado que el programa de *horizontal monitoring* viene operando con un alto nivel de satisfacción por parte de los contribuyentes debido a que desde el punto de vista financiero y corporativo se reducen sustancialmente los riesgos fiscales presentes, pasados (*cleaning up the past*) y futuros, aunque desde una óptica más centrada en los derechos del contribuyente se aprecia una posición más débil que entraña una cierta renuncia a la planificación fiscal (no consensuada con el Fisco), esto es, una suerte de “tax taming”¹¹⁴, aunque en la práctica lo normal es que tal renuncia sólo afecte a posiciones extremas de evasión fiscal o determinados esquemas de planificación fiscal agresiva¹¹⁵.

No obstante, también se han puesto de manifiesto algunos defectos del sistema en relación con su escaso soporte administrativo, su naturaleza informal, la

¹¹³ De hecho, para hacernos una idea, basta reseñar como el modelo estándar de acuerdo de supervisión empresa-Administración ocupa poco más de un folio.

¹¹⁴ Vid. VAN CASTEREN, M., “Horizontal Monitoring in The Netherlands”, en CHESSMAN, S. *et al.*, “Governments and Information Gathering: Impact on MNE Planning”, *Tax Management International Journal*, vol. 39, nº 12, 2010, p. 19.

¹¹⁵ Vid. COUZIN, R., DOMMES, S., DUNAHOO, C., LAMBOOIJ, M., NIKIEL, W., SCHWARZ, J., TRON, M., *IFA Initiative on the Enhanced Relationship*, Version 2.3, IFA, 2012, p. 19.

extensión del modelo a las PYME¹¹⁶, la existencia de discrepancias con las autoridades administrativas en relación con la forma de implementación del programa, o la falta de mecanismos de control que permitan comprobar su efectividad y eficiencia¹¹⁷. También ha surgido alguna voz crítica vinculada al hecho de que el acceso al programa cooperativo está supeditado a la invitación por parte de las autoridades fiscales, o debido a la falta de una delimitación conceptual clara acerca de lo que constituye un “riesgo fiscal” a los efectos de su revelación, lo cual plantea problemas en la práctica, máxime cuando tampoco se ha establecido un mecanismo de resolución de las discrepancias a estos efectos¹¹⁸.

8.5. Estados Unidos

También en el año 2005 se inició en EE.UU un programa, denominado *Compliance Assurance Program* (CAP)¹¹⁹, que agrupaba en un primer momento a 17 compañías de bajo riesgo¹²⁰ con el objetivo de que éstas revelasen al *IRS* (*Internal Revenue Service*) todas las transacciones y operaciones que pudiesen ser de interés o suscitar dudas para éste, con la finalidad de resolver las posibles diferencias entre la Administración y las empresas antes de presentar sus declaraciones fiscales. En el año 2011, el número de empresas participantes, se había incrementado hasta 140, siendo una de las *conditio sine qua non* para poder entrar en la programa disponer de unos activos valorados en al menos 10 millones de dólares, y en vista de su éxito, se decidió que el CAP dejaría de ser un programa “piloto” para transformarse en permanente.

La motivación principal para poner en marcha este programa, fue la constatación por parte de las autoridades tributarias estadounidenses de que los procedimientos de inspección tradicionales, no resultaban eficaces ni eficientes en relación con las grandes empresas, debido principalmente a su excesiva duración.

¹¹⁶ A este respecto, se ha destacado como Países Bajos ha sido uno de los primeros Estados que ha extendido los programas de cumplimiento cooperativo a las PYMES. *Vid.* HEL-VAN DIJK, E. C. J. M. van der, POOLEN, T., “Horizontal Monitoring in The Netherlands: at the crossroads”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 67, nº 12, 2013, pp. 673 y ss.

¹¹⁷ En este sentido, *vid.* HEL-VAN DIJK, L. van der, PHEIJFFER, M., “A tailor-made approach to fiscal supervision: an evaluation of horizontal monitoring”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 66, nº 10, 2012, pp. 578-581. No obstante, cabe apuntar la existencia de una encuesta realizada por la Administración neerlandesa en relación con los participantes en el programa que revela un notable grado de satisfacción con el funcionamiento del modelo (*Vid.* VOLLEBREGT, H., “From Red Tape to Red Carpet: How the Netherlands Has changed the traditional dispute landscape for tax issues”, *ITPj*, May/June 2009, pp. 161 y ss.). A pesar de todo, la cuestión sobre la efectividad y eficacia del programa, tanto desde la perspectiva pública como privada sigue siendo controvertida (*vid.* VAN DER ENDEN, E., BRONZEWSKA, K., “The concept of cooperative compliance”, *BIT*, vol. 68, nº 10, 2014, p. 570).

¹¹⁸ *Vid.* VAN CASTEREN, M., “Horizontal Monitoring in The Netherlands”, en CHESSMAN, S. *et al.*, “Governments and Information Gathering: Impact on MNE Planning”, *Tax Management International Journal*, vol. 39, nº 12, 2010, p. 19.

¹¹⁹ *Vid.* OECD, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, Paris, 2008, pp. 83-86.

¹²⁰ Debe tenerse en cuenta que la incorporación al CAP estaba supeditado al cumplimiento de unos requisitos, entre los que se encontraban: tener un historial de transparencia y colaboración con el IRS, no haber empleado *tax shelters* o, en su caso, trabajar activamente para su identificación y eliminación, no haber utilizado “malas prácticas” contables a la hora de elaborar sus cuentas anuales, y no estar inmerso en litigios tributarios de una cierta entidad.

El funcionamiento del programa CAP resulta aparentemente sencillo: las empresas adheridas trabajan conjuntamente con un equipo de la Administración tributaria para identificar aquellas cuestiones fiscales potencialmente conflictivas con carácter previo a la presentación de la declaración del impuesto. Así, las posibles comprobaciones e inspecciones a las que *a posteriori* podría verse sometida la empresa serían de menor intensidad y amplitud, lo cual no excluye en absoluto su realización, ya que pueden haber quedado cuestiones fiscales sin comprobar o abordar. Esta colaboración queda plasmada en un documento denominado “Memorandum de Entendimiento” (*Memorandum of Understanding*), que no resulta jurídicamente vinculante para las partes¹²¹.

A lo largo de estos últimos años el programa se ha ido perfeccionando, y actualmente consta de tres fases diferenciadas, a saber:

- 1) La primera de ellas (*Pre-CAP phase*), está orientada a “cerrar” o dar por comprobados definitivamente desde un enfoque cooperativo los ejercicios fiscales con declaraciones presentadas recientemente, o sobre los que existan procedimientos de inspección abiertos, lo que permite al *IRS* calibrar la posición del contribuyente a efectos de incorporarse al programa;
- 2) La segunda (*CAP phase*) es donde comienza la relación cooperativa propiamente dicha, al caracterizarse por el trabajo conjunto entre las partes orientado a que la Administración no cuestione posteriormente las operaciones fiscales reveladas por el contribuyente sobre las que se haya alcanzado un acuerdo antes de presentar la declaración tributaria; y
- 3) La tercera y última fase (*Compliance Maintenance Phase*), que requiere una cierta permanencia en el programa con un buen historial de transparencia, comunicación y colaboración, tiene como finalidad realizar un ajuste progresivo del nivel de comprobación y los recursos invertidos en cada contribuyente en función de su nivel de riesgo fiscal percibido por la Administración.

Por último, en EE.UU, bajo la denominación de “New Industry Issue Focus”, la gestión del riesgo fiscal da un paso más, pues ya no sólo se analiza el riesgo fiscal de cada contribuyente, sino que se estudia el sector o industria en cuestión para identificar los riesgos fiscales más importantes. Además se están desarrollando nuevas iniciativas para reducir el tiempo y complejidad de las inspecciones (con programas como el *Joint Audit Planning Process*, el *Limited Issue Focused Examination*, el *Accelerated Issue Resolution* o los *Fast Track Settlements*¹²²), impulsar la publicación de guías sectoriales sobre cuestiones fiscales de interés (*Industry Issue Resolution*) o fomentar la colaboración y el acuerdo antes de presentar la declara-

¹²¹ El *IRS* también ha elaborado un “Memorandum of understanding” en relación con el contenido mínimo del programa cooperativo *Compliance Assurance Process* o *CAP*, que puede consultarse en <http://irs.gov/pub/irs-utl/capmou-final.pdf>.

¹²² Una breve descripción de estos programas puede encontrarse en PETOLICK, G., “United States”, en BAKKER, A., KLOOSTERHOF, S. (ed.) *Tax Risk Management. From Risk to Opportunity*, IBFD, Amsterdam, 2010, pp. 459-460.

ción de impuestos correspondiente para evitar en la medida de lo posible inspecciones *a posteriori* (*Pre-Filing Agreements*)¹²³.

La implementación de estos programas, caracterizados por el trabajo conjunto entre los contribuyentes y el *IRS*, contribuyen de modo significativo a incrementar el nivel de certeza del contribuyente por cuanto permiten abordar las cuestiones fiscales “problemáticas” con carácter previo a la presentación de la autoliquidación. La disminución del número de inspecciones que resulta de estos programas tiene como objetivo la reducción de los costes de cumplimiento tanto para los contribuyentes como para la Administración. A este respecto, cabe señalar la existencia de estudios que hacen dudar de la eficiencia y efectividad del CAP, considerando como, por un lado, las “CAP audits” están consumiendo más recursos administrativos que las tradicionales inspecciones¹²⁴ y, por otro, que tan solo un porcentaje muy reducido de grandes contribuyentes participan en el CAP¹²⁵.

8.6. Otros países

Al margen de los países a los que nos hemos referido anteriormente (Irlanda, Holanda y EE.UU), que junto con Australia podrían ser considerados como los máximos exponentes de la implementación temprana de los programas de cumplimiento cooperativo, no podemos dejar de mencionar sucintamente algunas iniciativas que en este ámbito se han puesto en marcha en otras jurisdicciones.

Así, la Administración tributaria canadiense, apuesta, entre otras medidas, por facilitar información a los contribuyentes de alto y bajo riesgo fiscal sobre su situación y cómo existe un plan de acción dirigido a transferir los recursos invertidos en perseguir el incumplimiento desde los segundos hacia los primeros. También se trabaja en la línea de fomentar la revisión en “tiempo real” de aquellas cuestiones fiscales de interés para las grandes empresas con carácter previo a la cumplimentación de la pertinente declaración, así como en la puesta en funcionamiento de los denominados “Centres of Expertise” cuya función reside en

¹²³ El programa del PFA, regulado en la *Rev. Procedure 2009-14*, permite a un contribuyente bajo la competencia de la División Internacional y de Grandes Contribuyentes (*Large Business and International Division*) solicitar al *IRS* su posición sobre una cuestión concreta de índole fiscal antes de presentar la autoliquidación. No obstante, quedan excluidas del ámbito del PFA algunas materias tales como: cambios en el método de contabilidad, *tax shelters*, precios de transferencia, y aquellas cuestiones relativas a sanciones administrativas y penales. Por tanto, el objetivo esencial de este programa consiste en tratar de reducir las fuentes de conflicto y potencial litigiosidad. En este contexto, el *IRS* y el contribuyente pueden resolver de forma conjunta la cuestión planteada, plasmándose el acuerdo en un “closing agreement” vinculante. El procedimiento es rápido y requiere un alto nivel de transparencia y colaboración entre las partes, así como el pago de una tasa de 50.000 dólares, pudiendo cualquiera de las partes abandonar el PFA antes de la ejecución del acuerdo. *Vid.* BROWN, K. *et al.*, “’Tis the season to obtain certainty”, *PWC IRS Hot Topics*, 14 October 2013, p. 1. La Administración tributaria australiana también ha puesto en marcha un programa de *pre-filing returns*, pero no limitado a grandes empresas (*vid.* ATO, *Re:think. Tax Discussion Paper*, March 2015, Capítulos 10 y 11).

¹²⁴ *Vid.* US Treasury Inspector General for Tax Administration, *Highlights, Final Report*, Issued on February 2013.

¹²⁵ *Vid.* US General Accountancy Office, *Corporate Tax Compliance*, August 2013.

identificar las actuaciones de planificación fiscal agresiva y desarrollar estrategias para combatirla.

En Francia se ha desarrollado un nuevo modelo de “Rescrit” (que supera el mecanismo original similar a un “ruling”), en virtud del cual las empresas facilitan a la Administración sus decisiones o acuerdos en materia fiscal, para que ésta les informe si son o no conformes con la normativa tributaria. De este modo, las empresas pueden evitar la imposición de sanciones *a posteriori*, incluso cuando no hay resolución expresa¹²⁶. También en Francia se han adoptado recientemente (abril de 2015) medidas dirigidas a lograr que las inspecciones fiscales sean más cooperativas y eficientes. En concreto, la Administración tributaria ha asumido una serie de compromisos con el objetivo de que los procedimientos de inspección tengan en cuenta en mayor medida las circunstancias de los contribuyentes y resulten igualmente más predecibles. A este respecto, la Administración tributaria francesa asumió los siguientes diez compromisos¹²⁷: 1) Celebrar una reunión inicial para informar al contribuyente de los documentos que deberá aportar a la Administración; 2) Definir de mutuo acuerdo las particularidades de la inspección fiscal (p.ej., el momento de celebración de las reuniones, información relevante, etc.); 3) Dedicar la primera reunión a entender el modelo de negocio del contribuyente; 4) Asegurar la calidad del diálogo mediante la celebración de reuniones periódicas después las inspecciones fiscales; 5) Indicar, siempre que sea posible, los principales objetivos de la inspección fiscal para ayudar al contribuyente a preparar la documentación que le será solicitada en el marco de la misma; 6) Asegurar la coherencia y solidez jurídica del posicionamiento de la Administración, a través de la adopción de decisiones homogéneas en relación con las empresas que operan en el mismo sector; 7) Establecer plazos para facilitar al contribuyente los resultados de la inspección fiscal, dar respuesta a sus alegaciones, y resolver los posibles recursos que frente a la misma pudieran plantearse; 8) Proporcionar un procedimiento de revisión especial frente al superior inmediato del actuario, facilitando su información de contacto; 9) Mantener la confidencialidad y el secreto fiscal impuesto por la ley; y 10) Nombrar a un funcionario de la Administración tributaria para proporcionar apoyo a los contribuyentes en los procedimientos que se desarrollen con posterioridad a la inspección fiscal.

En Noruega, por su parte, entienden que los principales incumplimientos de la normativa tributaria tienen su origen en diferencias en la interpretación de la ley, ambigüedad de la propia ley, o falta de conocimiento de la misma. Por ello, las medidas para facilitar el cumplimiento se sitúan en la línea de hacer públicas las opiniones y posiciones de la Administración tributaria sobre determinadas

¹²⁶ Nótese, no obstante, que el funcionamiento del “Rescrit” depende en gran medida de una buena práctica administrativa, toda vez que la legislación adoptada impone pocas obligaciones a la Administración tributaria francesa que ostenta un amplio margen de discrecionalidad en la aplicación de este mecanismo (*vid.* CASIMIR, J.P., “L’évolution du rescrit fiscal en France”, en AA.VV., *Liber Amicorum Jacques Malherbe*, Bruyillant, Bruxelles, 2006, pp. 209-222).

¹²⁷ *Vid.* PWC, “French government announces measures to increase transparency and promote trust between the French tax authorities and taxpayers during tax audits”, *Tax Insights from Tax Controversy and Dispute Resolution*, April 30, 2015, p. 2.

cuestiones de interés, así como fomentar el debate en “tiempo real” sobre la norma y su desarrollo.

Por su parte, en el año 2012, Suecia puso en marcha el programa “Deeper Collaboration” que, a grandes rasgos, sigue el modelo neerlandés de cumplimiento cooperativo, sustentándose en los principios básicos codificados por la OCDE¹²⁸. Aunque el programa sueco está en una fase muy inicial, y la Administración sueca tan solo lo ha puesto en marcha respecto de un grupo muy reducido de contribuyentes que son elegidos por las propias autoridades suecas, ya se han puesto de manifiesto algunos problemas vinculados a cómo articular la relación cooperativa en la práctica sin infringir los principios constitucionales de legalidad e igualdad tributaria, o cómo resolver los denominados “errores históricos” del contribuyente que debe revelar al Fisco a efectos de cumplir con sus obligaciones de transparencia, toda vez que la estricta aplicación de la legislación conllevaría regularizaciones tributarias (y en algunos casos intereses de demora e incluso sanciones, aunque sería discutible la imposición de estas últimas en este contexto). En este sentido, la Agencia Tributaria sueca fue requerida a comparecer ante el Parlamento para explicar cómo puede operar este modelo frente a un reducido grupo de contribuyentes salvaguardando al mismo tiempo la uniformidad en la aplicación de la normativa tributaria y el propio principio de legalidad tributaria, considerando la falta de transparencia que rodea el funcionamiento de este tipo de programas cooperativos.

En julio de 2013, Italia lanzó un programa piloto para grandes contribuyentes (cifra de negocios o beneficios no inferiores a 100 millones de euros)¹²⁹ que hubieran implementado mecanismos internos para el control y gestión de los riesgos fiscales (*Tax Control Framework*). Ahora bien, habida cuenta de que el número de empresas que, aun cumpliendo los requisitos señalados, pueden participar en el programa es limitado, se han establecido una serie de requisitos adicionales a los efectos de que la Administración tributaria italiana disponga de elementos de juicio suficientes para valorar si una empresa puede o no incorporarse al programa, a saber: a) la pertenencia a un grupo de empresas multinacional o el desarrollo de su actividad a través de establecimientos permanentes; b) la participación en programas cooperativos o la suscripción de Códigos de conducta propios de jurisdicciones extranjeras; o c) la participación en otras iniciativas de cumplimiento cooperativo llevadas a cabo en Italia. Por lo que respecta a su contenido, podría decirse que sigue los estándares propios de la OCDE en la materia, es decir, compromiso con el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias desde la transparencia y la revelación de posiciones a la Administración tributaria, a cambio de una resolución efectiva y en tiempo real de las cuestiones

¹²⁸ Sobre esta cuestión *vid.* PAHLSSON, R., “Enhanced Relationship Challenging the Swedish Model”, *Intertax*, vol. 41, n° 4, 2013, pp. 252 y ss.

¹²⁹ Es importante tener presente que a lo largo de todos estos años, la OCDE ha seguido insistiendo en la necesidad de articular este tipo de programas cooperativos entre la Administración tributaria y los grandes contribuyentes, de ahí que países que en un primer momento se mostraron más reacios a adoptar el nuevo modelo de cumplimiento, se decidan poco a poco a sumarse a lo que ya podemos definir como una tendencia extendida en el ámbito de la fiscalidad internacional.

fiscales planteadas por el contribuyente, una reducción de los costes de cumplimiento y un mayor nivel de seguridad jurídica¹³⁰.

Más recientemente, en julio de 2014, Rusia ha dado un paso más en lo que a la configuración de los programas de cumplimiento cooperativo se refiere mediante la aprobación del Proyecto de Ley nº 529630-6, cuyo objetivo principal reside en el establecimiento de una base legislativa para el desarrollo de la relación cooperativa entre los grandes contribuyentes y la Administración tributaria, a través de la implantación de un sistema de “horizontal tax monitoring”¹³¹. En el marco de este programa, orientado a la reducción de los costes de cumplimiento del contribuyente y a una asignación más eficiente de los recursos de la Administración (“risk-oriented approach”), las empresas que voluntariamente decidan participar en el mismo y sean aceptadas por la Administración podrán, a cambio de facilitar a las autoridades fiscales rusas el acceso online a sus estados financieros así como a la información sobre determinadas operaciones relevantes, obtener una serie de beneficios tales como: a) la no realización de inspecciones fiscales en sus oficinas y/o instalaciones, ya que, en el marco del acuerdo de “Tax Monitoring” y salvo en una serie de supuestos excepcionales, el sistema de control fiscal pivotará sobre el análisis de la documentación e información a la que tiene acceso online la Administración, así como la interacción continua y en tiempo real con los contribuyentes; b) la notificación de posibles vulneraciones de la legislación fiscal; o c) la posibilidad de obtener, en un plazo de dos meses desde su solicitud, una “opinión razonada” (“reasoned opinion”) por parte de las autoridades tributarias en aquéllos supuestos en los que las empresas tengan dudas acerca de la interpretación o aplicación práctica de una determinada disposición contenida en la legislación fiscal que, por consiguiente, incida en la determinación de la cuantía y pago de los impuestos asociados a una determinada operación o posición fiscal¹³².

¹³⁰ Toda la información relativa a este programa se encuentra disponible en la página web de la *Agenzia delle Entrate* a través del enlace <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/nsilib/nsi/documentazione/regime+di+adempimento+collaborativo+-+grandi+contribuenti/pilot+project+-+english+version>.

¹³¹ Este programa, que lleva en fase de prueba desde diciembre de 2012 y se implantará previsiblemente a lo largo del año 2015, está orientado a grandes empresas que cumplan de forma acumulativa los siguientes requisitos: 1) los impuestos federales pagados en el ejercicio anterior deben superar los 500 millones de rublos (aprox. 10,6 millones de euros); 2) la cifra de ingresos obtenidos en el ejercicio anterior deberá ser superior a 5.000 millones de rublos (aprox. 106 millones de euros); 3) el valor total de los activos de la empresa deberá ser superior a 10.000 millones de rublos (aprox. 212 millones de euros); y 4) las empresas que pretendan participar en el programa no podrán ser miembros de un grupo de consolidación fiscal.

¹³² En relación con este instrumento, a saber una de las principales novedades que aporta el modelo ruso, convendría precisar, por una parte, que la autoridades fiscales también pueden proceder de oficio a su emisión cuando estén en desacuerdo con la posición fiscal adoptada por el contribuyente, así como modificar su contenido y, por otra parte, que los contribuyentes, de no estar conformes con la “opinión razonada” en cuestión, podrán discutir su contenido en el marco de un procedimiento especial en el que participarían altos funcionarios de la Administración tributaria. De este modo, la adecuación de las posiciones fiscales del contribuyente a las directrices recogidas en la “opinión razonada” vendría a cerrar la puerta a la imposición de sanciones por parte de la Administración tributaria, si bien en caso contrario, ésta quedaría facultada para la realización de inspecciones fiscales *in situ*. Nos encontramos pues ante un instrumento que se

No obstante, a pesar de su marcado carácter innovador y de sus potenciales ventajas para contribuyentes y Administración, se han apuntado una serie de cuestiones problemáticas en relación con el funcionamiento de este programa entre las que cabría destacar, entre otras, el hecho de que las autoridades fiscales puedan de forma unilateral rescindir el acuerdo de “Tax Monitoring”; la falta de establecimiento de un “clean slate principle” en relación con las disputas y litigios existentes antes de la incorporación al programa de cumplimiento cooperativo y que, por consiguiente, deberán resolverse en el marco del mismo; la combinación y solapamiento de medidas de control fiscal durante el periodo de vigencia del acuerdo de “Tax Monitoring” (p.ej., duplicidades en las solicitudes de información, imposición de multas y sanciones, relación con las inspecciones en materia de precios de transferencia, etc.); el limitado periodo de validez de las “opiniones razonadas”, o las consecuencias efectivas de un cambio *a posteriori* en el contenido de las mismas por parte de la Administración tributaria¹³³.

9. España y la Puesta en Marcha del Código de Buenas Prácticas Tributarias

El desarrollo en nuestro país de un Código de Buenas Prácticas Tributarias constituye el primer resultado relevante de un largo proceso dirigido a introducir las nuevas tendencias internacionales en materia de gestión de riesgos fiscales y de los principios del modelo de cumplimiento tributario cooperativo. Los primeros pasos de este proceso se remontan a la actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal, de 19 de noviembre de 2008, que recogía en su apartado referido al “Fomento del Cumplimiento Voluntario”, las tendencias internacionales en la materia, haciendo referencia, en particular, a la necesidad de crear un nuevo marco de relación con los grandes contribuyentes. En este sentido, una de las medidas allí apuntadas, consistía en la “creación de un Foro de discusión con los grandes contribuyentes en el que se analizasen, a través de reuniones conjuntas o sectoriales, los principales problemas que se plantean en la relación entre las grandes empresas y la Administración tributaria y se valorase la extensión del modelo de relación cooperativa”¹³⁴. Surgía así en el año 2009, el “Foro de Grandes Empresas” en cuyo marco se fraguó la elaboración del Código de Buenas Prácticas Tributarias¹³⁵, siendo aprobado definitivamente el día 20 julio de 2010.

Nótese, sin embargo, que, a nuestro modo de ver, el Código de Buenas Prácticas Tributarias constituye un mecanismo concebido para iniciar el proceso de

aparta de las tradicionales *tax rulings* por cuanto las “opiniones razonadas” no se emiten *a priori* sino en relación con posiciones fiscales ya adoptadas u operaciones ya realizadas.

¹³³ Sobre este programa de cumplimiento cooperativo, *vid.* SAFARYAN, G., SMOUROVA, J., “New rules of the game in taxpayers’ relations with the Russian tax authorities”, *CMS tax alert*, 19 June 2014, y REINHARDT, P., RODIONOV, I., GURYEV, R., “Plans for new cooperative compliance program for large taxpayers in Russia”, *Global tax alert*, EY 10 July 2014; y REINHARDT, P. *et alter*, “Russian State Duma adopts draft tax monitoring law”, *Global Tax Alert* EY, 29 October 2014.

¹³⁴ *Vid.* Actualización del Plan de Prevención contra el fraude fiscal, de 19 de noviembre de 2008, p. 12.

¹³⁵ En este sentido, *vid.* ROMANÍ SANCHO, A., “La nueva relación Hacienda-contribuyente auspiciada por la OCDE: la relación cooperativa. El Foro de Grandes Empresas y el Código de Buenas Prácticas Tributarias”, *Cuadernos de Formación IEF*, colaboración 41/10, Volumen 11, 2010, p. 276.

articulación de los principios del modelo de cumplimiento cooperativo, y en tal sentido tan sólo constituye una pieza muy básica en términos de ordenación del modelo, que requiere de un mayor desarrollo tanto a nivel de principios como desde el punto de vista normativo e institucional. A este respecto, cabe apuntar la existencia de unas *Conclusiones del Grupo de Trabajo del Foro de Grandes Contribuyentes sobre el Nuevo Modelo de Relación Cooperativa entre la Agencia Tributaria y las Empresas Adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias, de 29 de octubre de 2013*, las cuales, en principio, parecen pretender servir de complemento al referido Código, aunque no nos consta su adopción formal por el Pleno del referido Foro de Grandes Empresas.

Nos encontramos, por tanto, ante una iniciativa de la Administración tributaria española que, a través de este Código con naturaleza de *soft-law*¹³⁶, establece un marco general de reglas inspirado en los principios del modelo de cumplimiento cooperativo a efectos de dar los primeros pasos para su articulación en nuestro ordenamiento tributario. La principal idea de fondo del referido modelo reside, como ya hemos avanzado, en la cooperación recíproca donde ambas partes colaboran (asumen voluntariamente compromisos de comportamiento en el marco de la relación tributaria) para lograr el cumplimiento de la normativa tributaria en un marco más transparente, flexible, basado en la buena fe y la confianza legítima¹³⁷, que posibilite un incremento de la seguridad jurídica y una reducción de la litigiosidad¹³⁸.

Por tanto, la articulación del Código de Buenas Prácticas Tributarias parece pensado como un nuevo mecanismo administrativo dirigido a reforzar el cumplimiento voluntario y gestionar más eficazmente los riesgos fiscales de los contribuyentes que hayan optado por adherirse a este Código, de acuerdo con los principios de transparencia, buena fe y confianza mutua propios del modelo de cumplimiento cooperativo y que van más allá de los derivados del modelo tradicional de cumplimiento tributario previsto en la LGT y normativa para su desarrollo. De esta forma, y en línea con lo que hemos expuesto más arriba, cabe destacar que, desde el plano de la Administración tributaria, el modelo de relación cooperativa se incardina en un movimiento más amplio que pasa por el desarrollo de “compliance programs” que fomentan, a través de diversos mecanismos, el cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes cooperativos y que conlleva igualmente una planificación de la actividad de control fiscal basada en la “segmentación de obligados tributarios” (contribuyentes e intermediarios fiscales) a partir de una serie de criterios (como su historial, el tipo de renta/actividad, el

¹³⁶ Vid. GARRIGUES, “El código de buenas prácticas tributarias”, *Novedades Fiscal*, 1-2010, julio de 2010, p. 1, accesible a través del siguiente enlace: http://www.garrigues.com/es/Publicaciones/Novedades/Documents/Novedades_Fiscal_1_2010_30072010134314.pdf.

¹³⁷ Los grandes principios en los que se inspira el Código ya habían sido esbozados por la AEAT en la actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal, de 19 de noviembre de 2008, cuando definió los nuevos cauces de relación con los grandes contribuyentes.

¹³⁸ Ciertamente, esta última cuestión resulta especialmente relevante al constituir una pieza clave del modelo cooperativo aportando una de sus principales ventajas al permitir la resolución, a través de un mecanismo alternativo, de los cada vez más frecuentes conflictos fiscales en la aplicación de las normas tributarias.

sector, y los potenciales riesgos fiscales derivados de todo ello). De este modo, la Administración tributaria concentra sus recursos y actividad fiscalizadora sobre aquellos contribuyentes no cooperativos (*disengaged taxpayers*) que presenten un perfil de riesgo fiscal más alto considerando su menor nivel de transparencia y posición colaborativa con las autoridades fiscales, mientras que los contribuyentes cooperativos que presentan por ello un menor riesgo fiscal pueden beneficiarse (más intensamente) de los mecanismos de corte asistencial desarrollados por la Administración tributaria que deben resultar en una reducción de los costes de cumplimiento¹³⁹.

Ciertamente, desde una perspectiva de gestión tributaria el modelo de cumplimiento cooperativo podría ser entendido como un instrumento que mejora el cumplimiento tributario, fomentando el desarrollo de políticas fiscales de bajo riesgo por parte de los grandes contribuyentes, por la vía de enmarcar su relación con el Fisco en un contexto de mayor transparencia sobre su política y nivel de cumplimiento fiscal y, en particular, sobre sus operaciones de planificación fiscal.

Desde la perspectiva de los contribuyentes, la adhesión a un programa de cumplimiento cooperativo, implica desarrollar un modelo cualificado de cumplimiento con las obligaciones tributarias que intensifica la aplicación de técnicas de responsabilidad tributaria y gestión y control de riesgos fiscales, a través de un conjunto de mecanismos que pueden trascender de los articulados a efectos del buen gobierno corporativo. Precisamente, el nuevo marco de buen gobierno corporativo, unido a la dimensión social, ética y reputacional que está ganando el cumplimiento tributario, y sus repercusiones financieras/empresariales en relación con los accionistas y *stakeholders* está impulsando una cierta reconfiguración de la “función fiscal” que se traduce en que ésta sea más visible, alcance una relevancia corporativa al máximo nivel, de manera que los Consejos de administración participan de forma más activa en la formulación y supervisión de la política y estrategia fiscal, y se implementen nuevos mecanismos de control del riesgo fiscal¹⁴⁰. Asimismo, este modelo parte de la premisa de que la empresa renuncia a esquemas de “planificación fiscal agresivos” (reducción nivel de riesgo fiscal asumido) y además adopta una posición transparente basada en la buena fe y el diálogo permanente con las autoridades fiscales en relación con las principales decisiones u operaciones que impliquen riesgos fiscales.

Entendemos que, en línea de principio, todos estos elementos estructurales se encuentran integrados en el Código de conducta adoptado en nuestro país,

¹³⁹ En este sentido, resulta de interés el denominado “Informe Varney” elaborado por la Administración tributaria del Reino Unido (HMRC, *2006 Review of Links with Large Business*, HMRC, 2006, www.hmrc.gov.uk/large-business/review-report.pdf). Vid. también JENSEN, J., WÖHLBIER, F., “Improving Governance in the EU Member States: Criteria for successful policies”, *European Economy. Occasional papers*, nº 114, European Commission, Brussels, 2012.

¹⁴⁰ A este respecto, véanse los trabajos de GASCÓN CATALÁN, J., “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*, nº 155, 2015, pp. 87 y ss.; y “Los Consejos de Administración como máximos responsables de la estrategia fiscal de las sociedades cotizadas”, *Documentos del IEF*, nº 19/2014, pp. 7-29; y CALDERÓN CARRERO, J. M., QUINTAS SEARA, A., *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS*, Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2015, pp. 79, 167, y 198.

siguiendo los principios establecidos por el FAT de la OCDE¹⁴¹. No obstante, el modelo adoptado hasta la fecha en España no se configura, en nuestra opinión, como un auténtico programa de cumplimiento cooperativo ante la falta de ordenación una serie de elementos o aspectos que conformen un auténtico régimen de los contribuyentes cooperativos¹⁴², sino que podría haberse establecido una fórmula más abierta dirigida a introducir paulatinamente en nuestro ordenamiento y cultura tributaria los principios del modelo de cumplimiento cooperativo, poniendo el mayor énfasis en la transparencia y la gobernanza corporativa en materia tributaria, sin profundizar suficientemente en la dimensión de la relación cooperativa que más beneficios aporta los contribuyentes y que se refiere a los mecanismos dirigidos a instrumentar un mayor nivel de seguridad jurídica y la reducción de los costes formales derivados del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Así, desde una perspectiva de práctica tributaria, las principales medidas derivadas de la aplicación del Código se concretan a través de los siguientes elementos y previsiones:

- a) La articulación de cauces y procedimientos informáticos para que las empresas trasladen y compartan sus dudas o problemas interpretativos y aplicativos de la normativa tributaria (*ex ante*), que se suman a los existentes hasta la fecha (consultas tributarias, APAs, acuerdos de calificación/valoración, planes de amortización, etc.), los cuales también poseen una función en este contexto que puede ser potenciada o maximizada en el marco de programas cooperativos.
- b) La Administración tributaria se compromete a adoptar buenas prácticas en materia de transparencia y aplicación de las normas tributarias a través de la publicidad de los criterios que emplea en sus procedimientos de control en tanto sean susceptibles de ser aplicados con carácter general¹⁴³.
- c) En el plano procedimental, se establecen una serie de principios en el marco del procedimiento de Inspección dirigidos a intensificar la transparencia, audiencia, diálogo entre las autoridades fiscales y el contribuyente, más allá de lo previsto en la actual normativa tributaria, fomentándose igualmente los acuerdos o finalización convencional del procedimiento inspector (Actas conformidad y Acta con Acuerdo). También se contempla la posibilidad de que junto a las autoliquidaciones se acompa-

¹⁴¹ En este sentido, *vid.* SANZ GOMEZ, R., "Hacia la relación cooperativa en España: el nuevo Código de Buenas Prácticas Fiscales a la luz de los estudios de la OCDE", *Revista Técnica Tributaria*, abril-junio 2011, p. 74.

¹⁴² Por ejemplo, los acuerdos de cumplimiento, el sistema de regularización del pasado, los controles fiscales a adoptar, los mecanismos de información y asistencia específicos que proporcionen seguridad jurídica, los sistemas específicos de resolución de incidencias y controversias, el tratamiento de la información suministrada en el marco del programa cooperativo, el propio concepto de planificación fiscal agresiva que quedaría extramuros del programa, etc.

¹⁴³ *Vid.* apartado 2.2 del Código de Buenas Prácticas Tributarias. El apartado 2.1 también pretende articular mecanismos para lograr la unidad de criterio en la actuación administrativa, partiendo de la base de la interpretación fijada por la jurisprudencia y la doctrina administrativa, allí donde ésta exista.

ñen informes explicativos de la toma de decisiones fiscales, al objeto de poder invocar determinadas eximentes de responsabilidad tributaria por sanción (diligencia debida y no ocultación).

Es decir, la idea que subyace es que las empresas que se adhieran al Código de Buenas Prácticas Tributarias y adopten una posición cooperativa recibirán un trato fiscal que tenga en cuenta la posición transparente y los mecanismos de control de riesgos fiscales adoptados por el contribuyente. En la práctica, ello debería traducirse en unos menores costes de cumplimiento derivados de comprobaciones de menor frecuencia o alcance una vez verificada la efectividad del compromiso de transparencia y el rigor de los mecanismos de control fiscal interno. Lo llamativo es que en gran medida, las fórmulas que instrumentan tales ventajas se articulan y operan de forma informal o “paralegalmente”, lo cual no acaba de encajar con nuestra tradición, principios y cultura jurídica¹⁴⁴. A su vez, cabe destacar en línea con lo expuesto, como otros países que han desarrollado programas de cumplimiento cooperativo han ordenado determinados aspectos de los mismos como, por ejemplo, los mecanismos específicos para obtener seguridad jurídica, el “acuerdo marco” que delimita los compromisos asumidos y las consecuencias de su inobservancia, el alcance de los sistemas de controles fiscales que deben articular los contribuyentes, etc. El correcto funcionamiento de un programa de cumplimiento cooperativo, como ya hemos indicado a lo largo de esta obra, requiere establecer un marco regulatorio específico que debe venir acompañado del correspondiente desarrollo institucional y de protocolos de buena gobernanza administrativa, requiriendo igualmente de un cambio de cultura administrativa a efectos de su efectiva implementación¹⁴⁵.

Desde otro punto de vista, una cuestión que merece cierta atención tiene que ver con la dimensión reputacional derivada de la correcta aplicación del Código, pues se pretende que las empresas que se adhieran y sigan este Código de Conducta en el marco de la relación cooperativa se beneficien de la “publicidad positiva” derivada de ello. No puede perderse de vista la importancia que tiene un buen gobierno corporativo, con todo lo que ello implica respecto de los accionistas y *stakeholders*. De hecho, las empresas adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias aparecen en una lista que se hace pública a través de la página web de la AEAT (Foro de Grandes Empresas); en tal lista, a fecha de 12 de mayo de 2015, figuraban 85 empresas, en su mayoría grandes empresas que cotizan en el IBEX, aunque también aparecen como adheridas empresas no cotizadas de menor tamaño. Con todo, no parece que la adhesión al Código de Buenas Prácticas Tributarias haya traído consigo beneficios reputacionales relevantes para las empresas, ni que se haya producido una asimilación, desde el plano administra-

¹⁴⁴ Conviene resaltar como las autoridades italianas se están moviendo en la misma dirección, pero han optado por una mayor concreción legal de estos programas de cumplimiento. *Vid.* VALENTE, P., “Cabinet Approves Draft Tax Reform Bill”, *Tax Notes International*, vol. 66, nº 4, 2012, pp. 334 y ss.; y VALENTE, P., VICENTI, F., “Italy’s measures against tax evasion and aggressive tax planning”, *TNI*, vol. 69, nº 11, 2013, pp. 1.043 y ss.

¹⁴⁵ En parecidos términos, *vid.* GASCÓN CATALÁN, J., “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*, nº 155, 2015, pp. 107 y ss.

tivo, de tal adhesión con un estatus cualificado de “empresa responsable fiscalmente” que adopta una posición cooperativa, transparente y de bajo riesgo fiscal, aunque también cabe apuntar que no se ha utilizado el Código como un instrumento de *name & shame* (como en el Reino Unido) a efectos de ejercer una mayor presión sobre el efectivo desarrollo de buenas prácticas fiscales por parte de las empresas¹⁴⁶. En gran medida todo ello puede achacarse al propio “modelo” de programa cooperativo que se ha instrumentado en nuestro país, carente de un auténtico marco regulatorio e institucional.

De hecho, el propio sistema de adhesión al Código de Buenas Prácticas Tributarias resulta revelador y constituye una característica singular del caso español, toda vez que la mayoría de los países que han puesto en marcha programas cooperativos viene limitando, cuando menos en las fases iniciales de estos programas, el acceso a los mismos a grandes empresas que cumplieran una serie de requisitos adicionales¹⁴⁷. No obstante, durante los últimos cuatro años (período 2010-2014) cabe observar una evolución en este punto, en la medida en que los países de referencia en la materia (EE.UU, Países Bajos, Suecia, Australia o Reino Unido) han trabajado en la línea de ampliar el ámbito de aplicación de sus respectivos programas cooperativos a las PYMEs, aunque siempre estableciendo un marco regulatorio e institucional específico.

Ciertamente, a la vista de estas previsiones del Código de Buenas Prácticas Tributarias no es fácil apreciar cuál es la ventaja o beneficio adicional (respecto de los derechos de los obligados tributarios ya previstos en la LGT) que las empresas adheridas al referido Código obtienen efectivamente como resultado de su sujeción al régimen cooperativo, aunque no es difícil entrever los inconvenientes que pueden derivarse de la falta de adhesión de las grandes empresas españolas al mismo (v.gr. el efecto reputacional). Téngase en cuenta que muchas de las previsiones del Código que comentamos “deben aplicarse con carácter general y no solo a las empresas que lo suscriban, ya que las obligaciones que se imponen a la Administración tributaria constituyen las pautas de lo que debería ser el marco general de relaciones con los contribuyentes. Esto es, la Administración tributaria no se está comprometiendo a nada que no debiera ser el modo normal de proceder en un ordenamiento tributario moderno y desarrollado”¹⁴⁸, aunque no puede perderse de vista como los programas de cumplimiento cooperativo implican un

¹⁴⁶ Existen estudios empíricos que empiezan a mostrar un cierto impacto, derivado de la difusión pública o mediática de “malas prácticas fiscales” por parte de grandes empresas, sobre la conducta de los consumidores de sus productos o servicios, aunque ello no determina su sustitución por productos de peor calidad o de mayor precio comercializados por otras empresas que no han sido identificadas como “malos contribuyentes”. Asimismo, este estudio muestra como las grandes corporaciones apenas tienen en cuenta el riesgo fiscal reputacional cuando definen su política y estrategia fiscal (*vid.* LAVERMICOCCA, C., BUCHAN, J., “Role of reputational risk in tax decision making by large companies”, *eJournal of Tax Research*, vol. 13, nº 1, 2015, pp. 5-50).

¹⁴⁷ En este sentido, *vid.* NOLAN, D., FRANK, N., “Tax Dispute Resolution: a new Chapter Emerges”, *Tax Notes International*, vol. 62, nº 9, 2011, pp. 733-743.

¹⁴⁸ *Vid.* MARTÍN FERNÁNDEZ, J., “El Código de buenas prácticas tributarias”, publicado en *Cinco Días*, 24 de enero de 2011; y en el mismo sentido SANZ GOMEZ, R., “Hacia la relación cooperativa en España: el nuevo Código de Buenas Prácticas Fiscales a la luz de los estudios de la OCDE”, *Revista Técnica Tributaria*, abril-junio 2011, pp. 76 y ss.

compromiso por parte de la Administración tributaria en el sentido de potenciamiento efectivo de sus obligaciones asistenciales y de buena gobernanza administrativa que se corresponde con el mayor nivel colaborativo y de transparencia que deben desarrollar los contribuyentes en este contexto y que puede superar los deberes de colaboración establecidos legalmente.

En todo caso, aun resaltando lo positivo de la creación de un marco general para el desarrollo de prácticas de cumplimiento cooperativo entendemos que, tal y como ya se ha señalado, “el camino a recorrer en el futuro debe ser el de la reforma de la Ley General Tributaria y del Reglamento de Aplicación de los tributos, al objeto de incorporar de manera generalizada lo que hoy es el fruto de una suerte de pacto entre la Administración y el contribuyentes”¹⁴⁹, sin que resulte suficiente a estos efectos la mención que recoge el Proyecto de Reforma de la LGT, aprobado por el Consejo de Ministros el 17 de abril de 2015, a la colaboración social (art. 92.2) a través de acuerdos de la Administración tributaria con colegios y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal en aras de potenciar el cumplimiento cooperativo.

En suma, la iniciativa puesta en marcha en España a través del Código de Buenas Prácticas Tributarias, el Foro de Grandes Empresas, y el Foro de Asociaciones y Colegios Profesionales Tributarios, ha abierto el camino para articular fórmulas o programas de cumplimiento cooperativo entre la Administración tributaria y los contribuyentes en línea con los trabajos del FTA y las tendencias internacionales en materia de gestión de riesgos fiscales y fomento y mejora de los mecanismos de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Sin embargo, a nuestro modesto entender, el marco general adoptado a través del Código de Buenas Prácticas Tributarias a estos efectos resulta fragmentario e incompleto desde el plano normativo e institucional (organizativo-administrativo) aportando escasas ventajas para los obligados tributarios, y en este sentido pensamos que una verdadera apuesta por este nuevo modelo requeriría un desarrollo integral del mismo siguiendo la guía elaborada por la OCDE y los modelos establecidos por los países que más han avanzado en la puesta en marcha y desarrollo de programas de cumplimiento cooperativo (Australia, EE.UU., Irlanda, Nueva Zelanda, Países Bajos, o Reino Unido).

10. Conclusiones

A la vista de lo expuesto en este trabajo, podría afirmarse que la idea central del modelo de cumplimiento tributario cooperativo consiste en superar un modelo de supervisión fiscal represivo que pivota sobre una relación de plano inclinado, comprobaciones retrospectivas en un marco de dialéctica enfrentada entre las autoridades fiscales y los contribuyentes donde no existe cooperación ni confianza mutua, articulando un modelo basado en principios de buena gobernanza administrativa así como en la confianza, transparencia, diálogo, y presunción de buena fe de los contribuyentes donde la supervisión fiscal opera a través de canales más informales y *ex ante*, y se establecen mecanismos dirigidos a reducir los

¹⁴⁹ *Ibid.*

coste de cumplimiento a efectos de facilitar la aplicación de la normativa tributaria por parte de los contribuyentes.

Se pretende desplazar la idea de control *a posteriori* por parte de la Administración, en favor de una gestión en tiempo real de los riesgos fiscales que permita una rápida identificación de los mismos, y posibilite una actuación cooperativa entre los agentes implicados en el cumplimiento de las obligaciones tributarias en orden a la resolución de aquellas cuestiones vinculadas al mismo. No en vano, la gestión del riesgo fiscal se erige, desde el plano administrativo, como una de las piedras angulares que impulsa el desarrollo e informa el funcionamiento del modelo de cumplimiento cooperativo, toda vez que los programas de cumplimiento cooperativo permiten un mayor control fiscal de los grandes contribuyentes que participan en los mismos y a la vez traen consigo una cierta segmentación de contribuyentes (*low risk/high risk*) que permite una mejor asignación de recursos (materiales y humanos) a las Administraciones tributarias.

De este modo, podría afirmarse que la idea de la relación cooperativa posee una estrecha conexión con algunas de las líneas maestras del cambio de modelo de gestión tributaria, pero no puede perderse de vista que los desafíos a los que se enfrenta la Administración trascienden los propios objetivos y fundamento del modelo de cumplimiento cooperativo. Así, las Administraciones tributarias deben afrontar una problemática compleja en la que confluyen diversas coordenadas que, a su vez, inciden sobre el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, a saber: a) la globalización económica que trae consigo una alta internacionalización de la actividad empresarial y de todo tipo de contribuyentes en un contexto de sistemas fiscales y Administraciones tributarias escasamente globales; b) el surgimiento de un nuevo tipo de contribuyentes (empresas transnacionales y *High Net Worth Individuals*) cuyo control fiscal es especialmente complejo; c) la existencia de importantes restricciones presupuestarias que limitan los recursos humanos y materiales de la Administración, y d) el creciente activismo fiscal por parte de los ciudadanos y las organizaciones no gubernamentales, exigiendo una mayor integridad y justicia tributaria (*fairness*) del sistema tributario, “tolerancia cero” con el fraude, la evasión fiscal y la economía sumergida, e incluso exigiendo comportamientos a los grandes contribuyentes que van más allá de lo exigible de acuerdo con la normativa tributaria (clima de “moral fiscal”).

En este marco hay que contextualizar las tendencias internacionales dirigidas a impulsar los principios del modelo de cumplimiento cooperativo, y los cambios dirigidos a instaurar un nuevo modelo de Administración tributaria más eficaz, más global (coordinación y cooperación internacional vía asistencia mutua en el intercambio de información y en la recaudación tributaria) y más sofisticada en sus funciones de control fiscal y lucha contra toda forma de incumplimiento de la normativa tributaria. La posible justificación y fundamento de este enfoque cooperativo podría residir en las evidencias empíricas que revelan cómo los programas y mecanismos de gestión tributaria, que profundizan en la comunicación, asistencia y servicio al contribuyente, han dado como resultado importantes mejoras en los niveles de cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes.

Ciertamente, a pesar de que contribuyentes y Administración no comparten idéntica visión y objetivos en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, ello no implica que no existan objetivos comunes como la búsqueda de un mayor nivel de seguridad jurídica, un descenso del número de litigios o unos menores costes de cumplimiento, que puedan alcanzarse a través de principios como la transparencia, la confianza, la asistencia mutua, el diálogo y el trabajo conjunto, y permitan desarrollar un modelo beneficioso para todas las partes. No obstante, en último término, el beneficio que puede resultar para los contribuyentes derivado de su participación en programas de cumplimiento cooperativo, más allá del elemento reputacional y la buena gobernanza corporativa, dependerá de si la Administración tributaria ha articulado un modelo adecuado en el sentido de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias a través de la adopción de medidas de simplificación o que aporten seguridad jurídica en tiempo real sin cercenar de forma excesiva el derecho de los contribuyentes a la planificación fiscal legítima.

Ahora bien, el hecho de que un obligado no se adhiera a un programa de cumplimiento cooperativo no significa necesariamente que nos encontremos ante un sujeto que adopta una posición no colaborativa que puede identificarse con una suerte de resistencia al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias o dirigida al desarrollo y aplicación de prácticas fiscales de minimización fiscal agresiva. Es decir, debe dejarse claro que pueden desarrollarse modelos de cumplimiento tributario responsables y buenas prácticas fiscales al margen de la participación en un programa de cumplimiento cooperativo.

Por otra parte, y de acuerdo con lo expuesto, queda patente la relevancia que poseen los intermediarios fiscales para el buen funcionamiento del modelo de relación cooperativa por cuanto constituyen una pieza clave de cualquier sistema de gestión tributaria. Más controvertida, resulta la identificación de los beneficios que pueden resultar de este nuevo modelo para los intermediarios fiscales. Es cierto que el modelo cooperativo reduce el nivel de riesgo para los profesionales, pudiendo, a su vez, beneficiarse de una potenciación de los servicios de información y asistencia a los obligados tributarios, incrementando el nivel de seguridad jurídica y reduciendo sus costes de cumplimiento. Sin embargo, no resulta claro, posiblemente por falta de desarrollo de esta parcela del modelo, hasta qué punto tales beneficios compensan los inconvenientes del nuevo modelo. En este sentido, cabe apreciar un déficit de desarrollo del modelo cooperativo frente a los intermediarios fiscales, considerando como, hasta la fecha, las principales líneas de acción respecto de los mismos se limitan a intensificar las obligaciones de revelación de información acerca de productos fiscales y el deber de colaboración en general, pero con escaso énfasis en la simplificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias y restantes ventajas del modelo cooperativo.

Si bien es cierto que el modelo de cumplimiento cooperativo presenta *a priori* beneficios para las principales partes implicadas, no puede perderse de vista que su correcto funcionamiento requiere de un equilibrio entre las expectativas de las partes y el grado en que éstas son satisfechas, resultando clave para el éxito de estos programas que exista una percepción por parte de contribuyentes e intermediarios sobre los beneficios derivados de su participación en los mismos,

pero también de la aplicación de todos los medios al alcance de la Administración para identificar, perseguir y, en su caso, sancionar a aquéllos que opten por permanecer al margen excediendo los límites de la planificación fiscal legítima.

En nuestra opinión, desde la óptica de la mejora de los niveles de cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, el enfoque “tradicional” o modelo basado en la “relación jurídico-tributaria básica”, que apuesta por la vía del cumplimiento de la legislación tributaria a través de la supervisión *ex post* y el control estricto a través de las inspecciones y las sanciones, y el “modelo de cumplimiento cooperativo”, que pretende lograr el mismo objetivo a través del cumplimiento voluntario, la colaboración y la construcción de una verdadera *enhanced relationship* o *co-operative compliance*, no resultan contrapuestos sino más bien están llamados a complementarse. Ciertamente, adoptar un enfoque monista centrado en un único modelo puede tener resultados indeseados; por una parte, el modelo tradicional no ha logrado resolver satisfactoriamente los principales problemas y desafíos que, en relación con el cumplimiento tributario, resultan de un mundo más complejo desde la perspectiva de las Administraciones tributarias y los contribuyentes; y, por otra, centrar todos los esfuerzos en los programas cooperativos obviando las actuaciones sistemáticas de control, regularización y sanción, no resultaría consistente considerando cómo el modelo cooperativo no está concebido como un modelo universal, general y autónomo de gestión tributaria.

De hecho, como ya hemos indicado, los programas de cumplimiento cooperativo requieren de los instrumentos y procedimientos tributarios ordinarios o regulares, que deben ser aplicados en casos donde se produce una vulneración de los términos del acuerdo o incluso para resolver conflictos o discrepancias técnicas que surgen en el marco de relaciones cooperativas. Incluso allí donde se opera con una concepción más avanzada y estructural de los principios del modelo de cumplimiento tributario cooperativo, como el que se ha adoptado en Australia, tal concepción conduce a un modelo dual basado en la colaboración entre la Administración tributaria y los contribuyentes a partir de parámetros de calidad tributaria, buena gobernanza administrativa y mecanismos de asistencia, donde también se requiere de la existencia y articulación de procedimientos inquisitivos y represivos a efectos de regularizar incumplimientos tributarios y controlar y sancionar conductas de fraude y evasión fiscal.

Por lo que respecta a España, bien pudiera decirse que estamos a una distancia considerable de los países de referencia en la materia (Australia, EE.UU, Países Bajos, Irlanda o Reino Unido), pero en la línea de otros países de nuestro entorno (p.ej. Portugal, Francia, o Italia). Téngase en cuenta que fue en el año 2008 cuando empezaron a introducirse en nuestro país los principios y prácticas del modelo de cumplimiento cooperativo, mientras que en los países de referencia antes mencionados en el año 2008 ya estaban evaluando los resultados de los programas cooperativos puestos en marcha años atrás. En el lado positivo de la balanza, debe señalarse el interés que ha venido mostrando últimamente la AEAT por el desarrollo de la relación cooperativa, tal y como muestra la creación del “Foro de Grandes Empresas” (2009) y el “Foro de Asociaciones y Colegios Profesionales Tributarios” (2011). En este orden de cosas, la elaboración del “Código de

Buenas Prácticas Tributarias” (2010) debe ser valorada positivamente al constituir un primer paso en la dirección correcta a efectos de la articulación de mecanismos de cumplimiento cooperativo entre la Administración y los obligados tributarios.

Sin embargo, resulta evidente que su contenido no normativo autoregulatorio (*soft-law*) es incompleto y fragmentario, de suerte que la mayoría de los mecanismos que pretenden articular beneficios en el plano procedimental al servicio de la seguridad jurídica y la reducción de costes de cumplimiento de los contribuyentes se delimitan de forma imprecisa sin haberse establecido medios adecuados para lograr su aplicación efectiva, al margen de que este tipo de instrumentos de *soft-law* no terminan de encajar con nuestra tradición, principios y cultura jurídica. A este respecto, existen programas de cumplimiento cooperativo más acabados y que podrían tomarse como modelo como el desarrollado por la Administración tributaria australiana a través de los *Annual Compliance Agreements* (ACAs).

Considerando la experiencia de los países que hemos analizado en este trabajo, podría afirmarse que a nivel nacional, las primeras iniciativas dirigidas a una mejora de las relaciones entre los grandes contribuyentes, los intermediarios fiscales y la Administración tributaria, a través de la introducción de los principios del modelo de cumplimiento cooperativo en España, se alinean con las tendencias internacionales y representan la puerta de entrada de un modelo y programas de cumplimiento de las obligaciones tributarias que está todavía en su infancia en lo relativo a su definición y posibilidades. Así, el modelo adoptado hasta la fecha en España (que pivota sobre el Código de Buenas Prácticas Tributarias de 2010), no se configura, a nuestro modesto entender, como un auténtico programa de cumplimiento cooperativo, sino que se ha establecido un mecanismo más abierto y de menor intensidad que podría estar dirigido a introducir paulatinamente en nuestro ordenamiento y cultura tributaria los principios del modelo de cumplimiento cooperativo, poniendo el mayor énfasis en la transparencia y la gobernanza corporativa en materia tributaria, sin profundizar suficientemente en la dimensión de la relación cooperativa que atañe a los elementos relativos a la seguridad jurídica y la reducción de costes formales derivados de procedimientos tributarios de baja intensidad, considerando los propios mecanismos de control de riesgos fiscales que deben implementar los contribuyentes en este contexto.

En este mismo sentido, a nuestro juicio, la transición hacia el “nuevo modelo” y el progresivo desarrollo del modelo y los programas de cumplimiento cooperativo, que necesariamente coexistirá con el tradicional (de ahí su carácter complementario y su vertiente instrumental al servicio de la gestión de riesgos fiscales), requerirá décadas, toda vez que nos encontramos ante un cambio estructural con múltiples implicaciones y que, en el fondo, entraña un cambio de “cultura jurídico-tributaria” que afecta tanto a la Administración (en el plano organizativo, institucional y procedimental) como a los propios contribuyentes e intermediarios fiscales, que verán alterada su posición y nivel de transparencia y que afecta a su propia política y desarrollo de la función fiscal.

Tal evolución hacia nuevos modelos de cumplimiento tributario no puede limitarse a mecanismos que profundicen en la transparencia y la articulación por

parte de los contribuyentes de mecanismos reforzados de gestión y control de riesgos fiscales que operen al servicio de las autoridades fiscales, sino que debe desarrollarse de forma coordinada y consistente un marco normativo e institucional de calidad tributaria y asistencia a los contribuyentes en el desarrollo de las nuevas funciones que les asigna el modelo, que preserve en todo caso los derechos básicos de los contribuyentes y los elementos del actual sistema que articulan la legalidad tributaria, la separación de poderes y el control (interno y externo) de la actividad administrativa.

Bibliografía

- ATO, *Cooperative Compliance. Working with large business in the new tax system*, Canberra, 2000.
- ATO, *Risks to the sustainability of Australia's Corporate Tax Base (Scoping Paper)*, Canberra, July 2013.
- ATO, *Large Business and Tax Compliance*, Canberra, 2014.
- ATO, *Building Confidence*, Canberra, 3 March 2015.
- ATO, *Re:think. Tax Discussion Paper*, Canberra, March 2015.
- BRAITHWHITE, V., "Responsive regulation and taxation: Introduction", *Law & Policy*, vol. 29, nº 1, 2007.
- BRAUNER, Y., "BEPS: An interim Evaluation", *World Tax Journal*, vol.6, nº1, 2014.
- BRONZEWSKA, K., VAN DER ENDEN, E., "Tax control framework. A conceptual approach: the six nuances of good tax governance", *Bulletin for International Taxation*, vol.68, nº11, 2014.
- BROWN, K. *et al*, "Tis the season to obtain certainty", *PWC IRS Hot Topics*, 14 October 2013.
- CALDERÓN, J.M., *Advanced Price Agreements*, Kluwer, London, 1998.
- CALDERÓN CARRERO, J.M., *El derecho de los Contribuyentes al Secreto Tributario*, Net Biblo, A Coruña, 2009.
- CALDERÓN CARRERO, J.M., "La Estrategia Europea de lucha contra el fraude y la Evasión fiscal", *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 363, 2013.
- CALDERON, J.M., "La modernización BEPS del marco de principios sobre prácticas fiscales perniciosas: las nuevas exigencias de transparencia (rulings/APAs) y de actividad sustancial aplicadas a IP regimes", *Avance Fiscal Ciss*, Noviembre 2014.
- CALDERÓN CARRERO, J.M., QUINTAS SEARA, A., *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS*, Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2015
- CASIMIR, J.P., "L'évolution du rescrit fiscal en France", en AA.VV., *Liber Amicorum Jacques Malherbe*, Bruyllant, Bruxelles, 2006.
- CCBE, *CCBE Response to OECD Working Papers on the Role of Tax intermediaries*, Brussels, 2007.
- CLARKE, P., *et alter*, "Cooperative Compliance: the new frontier for global mobility programs", *PWC Tax Policy Bulletin*, October 30, 20.
- COLEMAN, C., Mc KERCHAR, M., "The Chicken or the Egg?: A Historical Review of the Influence of Tax Administration on the Development of Income

- Tax Law in Australia”, en TILEY, J. (ed.), *Studies in the History of Tax Law*, Hart Publishing, Oxford, 2004.
- CORREIA, F., REIBEL, R., “Change of climate in taxation: are you prepared for extended responsibilities?”, *European Taxation*, vol.54, nº6, 2014.
- COUZIN, R., DOMMES, S., DUNAHOO, C., LAMBOOIJ, M., NIKIEL, W., SCHWARZ, J., TRON, M., *IFA Initiative on the Enhanced Relationship*, Version 2.3, IFA, 2012
- D’ASCENZO, M., “Modernising the Australian Taxation Office: Vision, people, systems and values”, *eJournal of Tax Research*, vol.13, nº 1, 2015.
- DIRKIS, M., “Observations on the development of Australia’s Income Tax Policy and Income Tax Law”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol.56, nº10, 2002.
- EBERHARTINGER, E., LEE, S., “The relevance of tax information in other comprehensive income”, *WU International Taxation Research Papers Series*, nº 7, 2014.
- FREEDMAN, J. *et al*, “Corporate Tax Risk and Tax Avoidance: New Approaches”, *British Tax Review*, nº 1, 2009.
- FREEDMAN, J., “Responsive Regulation, Risk and Rules: Applying the Theory to Tax Practice”, *UBC Law*, vol.44, 2011.
- GANGL, K., *et al*, “How can I help you? Perceived service orientation of tax authorities and tax compliance”, *WU International Taxation Research Paper Series*, nº 2013-02.
- GARRIGUES, “El código de buenas prácticas tributarias”, *Novedades Fiscal*, 1-2010, julio de 2010.
- GASCÓN CATALÁN, J., “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*, nº 155, 2015.
- HAPPÉ, R., “Multinationals, Enforcement Covenants and Fair Share”, *Intertax*, vol. 35, nº 10, 2007.
- HARVEY, J. R., “FATCA and Schedule UTP: are these unilateral US actions doomed unless adopted by other countries?”, *eJournal of Tax Research*, vol. 10, nº 2, 2012.
- HEL-VAN DIJK, E. C. J. M. van der, “The European Union and More Effective Tax Audits”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 65, nº 3, 2011.
- HEL-VAN DIJK, L. van der, PHEIJFFER, M., “A tailor-made approach to fiscal supervision: an evaluation of horizontal monitoring”, *Bulletin for International Taxation*, vol.66, nº 10, 2012.
- HEL-VAN DIJK, E.C.J.M. van der, POOLEN, T., “Horizontal Monitoring in The Netherlands: at the crossroads”, *Bulletin for International Taxation*, vol.67, nº 12, 2013.
- HMRC, *2006 Review of Links with Large Business*, HMRC, 2006.
- HMRC, *Making a difference: clarity and certainty*, October 2007.
- HMRC, *Research to Support the Implementation of proposals in the Review of Links with Large Business*, Research Report, nº 58, 2007.

- HOFMANN, E., *et alter*, “Enhancing tax compliance through coercive and legitimate power of authorities”, *WU International Taxation Research Paper Series*, nº 2013-01.
- HOYNG, R., KLOOSTERHOF, S., MACPHERSON, A., “Tax Control Framework”, en BAKKER, A., KLOOSTERHOF, S. (ed.) *Tax Risk Management. From Risk to Opportunity*, IBFD, Amsterdam, 2010.
- JENSEN, J., WÖHLBIER, F., “Improving Governance in the EU Member States: Criteria for successful policies”, *European Economy. Occasional papers*, nº 114, European Commission, Brussels, 2012.
- KIRCHLER, E., HOELZL, E., “Modelling taxpayer’s behaviour as a function of interaction between tax authorities and taxpayers” en EFFERS, H., HUISMANN, W., VERBOON, P., *Managing and maintaining compliance*, Boom Legal Publishers, The Hague, 2006
- KPMG, “Chile- Transfer Pricing Provisions passed under recent tax reform”, *TaxNewsFlash*, nº 60, Septiembre 2012.
- KPMG, “SAT’s issuance Announcement on taxpayer self-adjustments approach within China’s monitoring and administration system”, *China tax alert*, Issue 2, September 2014.
- LANGHAM, J., PAULSEN, N., “Effective engagement: Building a relationship of cooperation and trust within the community”, *eJournal of Tax Research*, vol. 13, nº 1, 2015.
- LAVERMICOCCA, C. “Tax Risk Management Practices and their Impact on Tax Compliance Behaviour - The Views of Tax Executives from Large Australian Companies”, *eJournal of Tax Research*, vol. 9, nº 1, 2011.
- LAVERMICOCCA, C., BUCHAN, J., “Role of reputational risk in tax decision making by large companies”, *eJournal of Tax Research*, vol.13, nº 1, 2015.
- McKERCHAR, M., BLOOMQUIST, K., POPE, J., “Indicators of tax morale: an explanatory study”, *eJournal of Tax Research*, vol. 11, nº 1, 2013.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J., “El Código de buenas prácticas tributarias”, publicado en *Cinco Días*, 24 de enero de 2011.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A., CALDERÓN CARRERO, J. M., “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?”, *Quincena Fiscal*, nº 1-2, 2014.
- MATTHEWS, S., “What is a “competitive” tax system?”, *OECD Taxation Working Papers*, No. 2, OECD, Paris, 2011.
- NOLAN, D., FRANK, N., “Tax Dispute Resolution: a new Chapter Emerges”, *Tax Notes International*, vol. 62, nº 9, 2011.
- OECD, *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance (Guidance Note)*, Paris, 2004.
- OECD, *Tax Intermediaries Study. Working Paper 6*, “The Enhanced Relationship”, 2007.
- OECD, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, Paris, 2008.
- OECD, *General Administrative Principles: Corporate governance and tax risk management. Information Note*, Paris, 2009.

- OECD, *Programs to reduce the administrative burden of tax regulations (follow-up report)*, Paris, 2010.
- OECD, *Right from the Start: Influencing the Compliance Environment for Small and Medium Enterprises*, Paris, 2012.
- OECD, *Co-operative Compliance: A Framework from Enhanced relationship to co-operative compliance*, Paris, 2013.
- OECD, BEPS Action 14: *Make Dispute Resolution Mechanism more Effective*, December 16 2014.
- OECD, *Tax Compliance by Design. Achieving improved SME Tax Compliance by Adopting a System perspective*, OECD, Paris, 2014.
- OWENS, J., “Trends and Challenges in the Tax Arena”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 66, nº 12, 2012.
- PAHLSSON, R., “Enhanced Relationship Challenging the Swedish Model”, *Intertax*, vol. 41, nº 4, 2013.
- PARILLO, K., “UK, Canada Highlight Collaborative Efforts”, *Tax Notes International*, 28 February 2011.
- PETOLICK, G., “United States”, en BAKKER, A., KLOOSTERHOF, S. (ed.) *Tax Risk Management. From Risk to Opportunity*, IBFD, Amsterdam, 2010.
- PWC, “French government announces measures to increase transparency and promote trust between the French tax authorities and taxpayers during tax audits”, *Tax Insights from Tax Controversy and Dispute Resolution*, April 30, 2015.
- QUIGLEY, E., “Irish Transfer Pricing Compliance Reviews”, *KPMG Tax Update*, Ireland, November 2012.
- REIBEL, R., “A Developing Relationship: Tax Authority-Taxpayer-Tax Adviser”, *European Taxation*, vol. 51, nº 2-3, 2011.
- REINHARDT, P., RODIONOV, I., GURYEV, R., “Plans for new cooperative compliance program for large taxpayers in Russia”, *Global tax alert*, EY 10 July 2014.
- REINHARDT, P. *et alter*, “Russian State Duma adopts draft tax monitoring law”, *Global Tax Alert EY*, 29 October 2014.
- ROMANÍ SANCHO, A., “La nueva relación Hacienda-contribuyente auspiciada por la OCDE: la relación cooperativa. El Foro de Grandes Empresas y el Código de Buenas Prácticas Tributarias”, *Cuadernos de Formación IEF*, colaboración 41/10, Volumen 11, 2010.
- ROSSIGNOL, J. L., “Taxation: A New Corporate governance Instrument in France?”, *Intertax*, vol. 38, nº 8-9, 2010.
- RUIBAL PEREIRA, L., *Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las administraciones tributarias en la lucha contra el fraude fiscal*, Documentos del IEF, nº 27, 2008.
- SAFARYAN, G., SMOUROVA, J., “New rules of the game in taxpayers’ relations with the Russian tax authorities”, *CMS tax alert*, 19 June 2014.
- SANDELL, J., “The Double Irish and the Dutch Sandwich: How Some US Companies are Flummoxing the Tax Code”, *Tax Notes International*, vol. 67, nº 9, 2012.
- SANGER, C., “The Outlook for Global Tax Policy in 2013”, *TNI*, vol. 70, nº 10, 2013.

- SANZ GOMEZ, R., “Hacia la relación cooperativa en España: el nuevo Código de Buenas Prácticas Fiscales a la luz de los estudios de la OCDE”, *Revista Técnica Tributaria*, abril-junio 2011.
- SEER, R., *Tax shelter Disclosure and Civil Penalties Rules*, 2006.
- SEER, R., “Voluntary Compliance”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 67, nº 11, 2013.
- SOLER ROCH, M.T., “Forum: Tax Administration versus Taxpayer - A New Deal?”, *World Tax Journal*, vol. 4, nº 3, 2012.
- SVENSSON, D., “International Tax Audits and Disputes - The Second Wave is on the Horizon”, *TNI*, vol. 70, nº 10, 2013.
- TRIVEDI, S., “More Business-Government Dialogue on Tax Reform Urged”, *Tax Notes International*, 15 October 2012.
- VAN CASTEREN, M., “Horizontal Monitoring in The Netherlands”, en CHESSMAN, S. *et al.*, “Governments and Information Gathering: Impact on MNE Planning”, *Tax Management International Journal*, vol. 39, nº 12, 2010.
- VAN DER ENDEN, E., BRONZEWSKA, K., “The concept of cooperative compliance”, *BIT*, vol. 68, nº 10, 2014.
- VAN HERKSEN, M., “Can International Tax Dispute Resolution be Resuscitated? An analysis of comments to the OECD BEPS Action 14”, *Transfer Pricing Report 2015*.
- VALENTE, P., “Cabinet Approves Draft Tax Reform Bill”, *Tax Notes International*, vol. 66, nº 4, 2012.
- VALENTE, P., VICENTI, F., “Italy’s measures against tax evasion and aggressive tax planning”, *TNI*, vol. 69, nº 11, 2013.
- VOLLEBREGT, H., “From Red Tape to Red Carpet: How the Netherlands Has changed the traditional dispute landscape for tax issues”, *ITPJ*, May/June 2009.
- WHAIT, R., “Let’s talk about tax compliance: Building understanding and relationships through discourse”, *eJournal of Tax Research*, vol. 13, nº 1, 2015.