



**CUADERNOS DE FISCALIDAD  
LEFEBVRE**

**Revelación de esquemas  
de planificación fiscal  
agresiva: directiva  
de intermediarios  
fiscales**

Actualizado a mayo de 2018

Esta monografía de la Colección  
**CUADERNOS DE FISCALIDAD LEFEBVRE**  
es una obra editada por iniciativa y bajo  
la coordinación de  
**Francis Lefebvre**

**JESÚS RODRÍGUEZ MÁRQUEZ**  
*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario (exc.)*  
*Socio Director de Práctica Tributaria en Ideo Legal*

© Francis Lefebvre  
Lefebvre-El Derecho, S. A.  
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: 91 210 80 00.  
Fax: 91 210 80 01  
[www.efl.es](http://www.efl.es)  
Precio: 32,24 € (IVA incluido)  
ISBN: 978-84-17317-44-7  
Depósito legal: M-19224-2018  
Impreso en España por Printing'94  
Paseo de la Habana, 9-11. 28036 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, [www.cedro.org](http://www.cedro.org)) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

## Plan general

	<b>nº marginal</b>
<b>Capítulo 1.</b> Revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva como instrumento al servicio de la transparencia .....	100
<b>Capítulo 2.</b> Revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva desde una perspectiva constitucional .....	500
<b>Capítulo 3.</b> Modelo de la Directiva de intermediarios fiscales ..	700
<b>Capítulo 4.</b> Obligación de revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva en España.....	2000
<b>Anexos</b> .....	3500

  

	<b>Página</b>
<b>Bibliografía</b> .....	149
<b>Tabla Alfabética</b> .....	153
<b>Índice Analítico</b> .....	161

## Abreviaturas

<b>AEAT</b>	Agencia Estatal de la Administración Tributaria
<b>art.</b>	artículo
<b>BEPS</b>	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>
<b>CBPT</b>	Código de Buenas Prácticas Tributarias
<b>CDA</b>	Código Deontológico de la Abogacía Española
<b>CEDH</b>	Convenio Europeo de Derechos Humanos
<b>Const</b>	Constitución
<b>CP</b>	Código Penal
<b>DGT</b>	Dirección General de Tributos
<b>DOTAS</b>	<i>Disclosure of Tax Avoidance Schemes</i>
<b>ECCI</b>	Estándar Común de Comunicación de Información.
<b>ECOFIN</b>	Consejo de asuntos económicos y financieros de la UE
<b>EDJ</b>	El Derecho Jurisprudencia
<b>Informe 12</b>	Informe final de la Acción 12 de BEPS
<b>IS</b>	Impuesto sobre Sociedades
<b>IVA</b>	Impuesto sobre el Valor Añadido
<b>LGT</b>	L 58/2003 General Tributaria
<b>LOPJ</b>	LO 6/1985 del Poder Judicial
<b>LPAC</b>	L 39/2015 de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas adelante.
<b>LSC</b>	RDLeg 1/2010 texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital
<b>MAIN</b>	Memoria del Análisis de Impacto Normativo.
<b>MOCDE ECCI</b>	estructuras extraterritoriales y su comentario.
<b>OCDE</b>	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
<b>RGGI</b>	RD 1065/2007 Reglamento General de Gestión e Inspección
<b>RTC</b>	<i>Requeriment to Correct</i>
<b>SECBLAC</b>	Servicio Ejecutivo de la Comisión del Blanqueo de Capitales
<b>TCo</b>	Tribunal Constitucional
<b>TEDH</b>	Tribunal Europeo de Derechos Humanos
<b>TJUE</b>	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
<b>TOIs</b>	<i>transactions of interest</i>
<b>TS</b>	Tribunal Supremo
<b>UE</b>	Unión Europea

## Capítulo 1. Revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva como instrumento al servicio de la transparencia

A. Configuración general.....	130	<b>100</b>
1. Objetivos .....	135	
2. Efectos básicos .....	165	
B. Relación entre los regímenes obligatorios de revelación y otros instrumentos al servicio de la transparencia.....	220	
1. Instrumentos al servicio de la transparencia .....	225	
2. Ventajas de los regímenes de revelación obligatoria .....	340	
C. Relación entre los regímenes obligatorios de revelación y las cláusulas generales antiabuso .....	400	

La transparencia constituye una exigencia ineludible para el buen funcionamiento de los sistemas tributarios. En especial, ello es así en las relaciones con las grandes compañías, que actúan globalmente y mediante estructuras y modelos de negocio de muy difícil conocimiento y control por parte de las Administraciones tributarias nacionales. De hecho, la mejora de la transparencia ha sido considerada como uno de los pilares de la iniciativa *Base Erosion and Profit Shifting* (en adelante, BEPS) de la OCDE/G20, ahora en fase de implantación. **105**

En esta línea, existen posibilidades de actuación a nivel nacional que pueden incorporarse a los ordenamientos tributarios. Es el caso de las **obligaciones de revelación** de esquemas de planificación fiscal agresiva, recomendadas, como buena práctica, por el Informe final de la Acción 12 de BEPS (en adelante, Informe 12)<sup>2</sup>.

Por su parte, la Comisión Europea declaró inicialmente su intención de trabajar de manera conjunta con la OCDE para ir más allá de lo previsto en el Informe 12, al objeto de controlar y hacer transparentes las actividades de las firmas de asesoría<sup>3</sup>. A continuación, realizó un proceso de consulta pública<sup>4</sup>, cuyo producto final ha sido la presentación de una **Propuesta de Directiva** de modificación de la Directiva 2011/16/UE, por lo que se refiere a la obligatoriedad del **intercambio automático de información** en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación<sup>5</sup>. Con fecha 13-3-2018, el Consejo de asuntos económicos y financieros de la UE (en adelante, ECOFIN) ha alcanzado un acuerdo político para la aprobación definitiva del referido Proyecto, cuyo texto ya está disponible (nº 3500) y coincidirá con la norma que tendremos en vigor próximamente (en adelante, Directiva de intermediarios fiscales). De hecho, ha sido aprobada en el ECOFIN de 25-5-2018. **110**

En su virtud se pretende la introducción de un deber de revelación de determinados **esquemas transfronterizos** de planificación fiscal agresiva, a cargo de los denominados intermediarios fiscales. Información que será objeto de intercambio automático entre los distintos países de la UE. Eso sí, su ámbito de aplicación, como veremos más adelante (nº 1100 s.), no alcanza a todos los impuestos, sino que deja fuera a la mayor parte de los indirectos, en particular, el IVA.

El presente trabajo pretende ser un análisis, lo más completo posible, de la citada norma comunitaria, que deberá ser objeto de **transposición** a nuestro ordenamiento antes del 31-12-2019. Todo ello teniendo en cuenta, además, que la aprobación de la Directiva de intermediarios fiscales constituye un incentivo indudable para que tal sistema de información se incorpore también a nivel puramente doméstico, con un ámbito de aplicación más amplio.

- 115** También vamos a incorporar a nuestro análisis las denominadas **normas modelo** de comunicación obligatoria de la información para abordar mecanismos de elusión del Estándar Común de Comunicación de Información (en adelante, **ECCL**) y estructuras extraterritoriales y su comentario (en adelante, **MOCDE ECCL**). Se trata de un modelo elaborado en el seno de la OCDE para implantar el deber de revelación de dos tipos de estructuras, ambas relacionadas con el ECCL. De un lado, las que pretenden, directamente, eludir el ECCL y, de otro, las que utilizan estructuras extraterritoriales opacas<sup>6</sup>. Dichas normas modelo constituyen un **elemento interpretativo** reclamado expresamente por la propia Directiva de intermediarios fiscales, en aquello que afecta a los esquemas creados para eludir el intercambio automático de información. Pero más allá de este aspecto concreto, los comentarios al MOCDE ECCL contienen elementos de interpretación adicionales muy relevantes, referidos, por ejemplo, al propio concepto de esquema o de intermediario.

**PRECISIONES** Teniendo en cuenta lo anterior, nuestro estudio no solo se va a circunscribir a la citada Directiva, sino que vamos a intentar ofrecer pautas del modo en que, a nuestro juicio, se debería producir su **transposición**, exponiendo también nuestro criterio para el caso de que se decida extender el régimen a esquemas nacionales. En esta tarea, acudiremos al Informe 12, al MOCDE ECCL, así como al Derecho comparado. Resulta también interesante conocer cuál es la regulación de esta obligación, así como la experiencia en su aplicación, allí donde existe, esto es, en Reino Unido, Estados Unidos, Irlanda, Canadá, Portugal y Sudáfrica (también hay un régimen de revelación obligatoria en Corea, pero no hemos tenido acceso a su normativa).

- 120** La presente obra se **estructura** en cuatro capítulos:
- **capítulo primero** (nº 100 s.), dónde se realiza una aproximación preliminar a los regímenes de revelación obligatoria de esquemas de planificación fiscal agresiva, en cuanto instrumento al servicio de la transparencia en materia tributaria;

- **capítulo segundo** (nº 500 s.) dónde se enmarca esta obligación en el sistema constitucional español;
- **capítulo tercero** (nº 700 s.), en el que se expone cuál es el modelo de régimen de revelación por el que ha optado la Directiva de Intermediarios Fiscales, analizando cada uno de los elementos de la obligación en el marco de los sistemas comparados; y
- **capítulo cuarto** (nº 2000 s.), donde se expone, cómo debe ser, a nuestro juicio, la futura obligación en España.

Esta última tarea implica, de un lado, analizar los aspectos que precisan de desarrollo en la normativa de transposición. De otro lado, examinar si es posible y deseable otorgar al régimen nacional español un ámbito de aplicación más amplio que el de la propia Directiva. Finalmente, debemos examinar cuáles son las reformas institucionales que se precisan para una mejor gestión del sistema. **122**

## A. Configuración general

En este epígrafe se analizan los objetivos que se persiguen con estos regímenes (nº 135 s.) así como sus efectos básicos (nº 165 s.). **130**

---

### I. Objetivos

Dos son los objetivos que se persiguen con los regímenes objeto de nuestro estudio: **135**

- obtener información, en fase muy temprana, de los esquemas de planificación fiscal agresiva (nº 140 s.); y
- obtener un efecto de disuasión, con un doble destinatario (nº 150 s.).

**Obtener información** El primer objetivo que se persigue es obtener información en fase muy temprana, de los esquemas de planificación fiscal agresiva. Se trata de un objetivo mediato, ya que con ello se pretenden otras **dos finalidades** últimas: **140**

- poder planificar mejor las **actuaciones inspectoras**, dirigiéndolas hacia aquellos ámbitos y contribuyentes que pueden estar empleando dichos esquemas; y
- acometer, también rápidamente, los **cambios normativos** necesarios para evitar que los contribuyentes utilicen lagunas o defectos de regulación para reducir su carga tributaria de forma contraria a lo realmente querido por el legislador tributario.

La consecución de este primer objetivo permite **combatir los esquemas** que puedan: **142**

I. Calificarse como **contrarios a Derecho**. En cuyo caso, la reacción de la Administración debe ser, como es lógico, la puesta en marcha de procedimientos inspectores, que finalizarán, en su caso, con la calificación de las operaciones como constitutivas de infracción, como simuladas o realiza-

das en conflicto en la aplicación de la norma tributaria (mediante el empleo de las facultades previstas en la L 58/2003 art.13, 15 y 16, en adelante, LGT).

2. Entenderse como **economías de opción**. En este caso, si se llega a la conclusión de que la citada economía de opción no es realmente querida por el legislador, sino fruto de una laguna normativa o de una defectuosa regulación, la reacción debe ser distinta, dirigida a conseguir el cambio normativo necesario.

**PRECISIONES** En el caso del **Reino Unido**, sus autoridades consideran que el régimen de *Disclosure of Tax Avoidance Schemes* (en adelante, DOTAS) ha constituido un éxito bajo esta perspectiva. Así, se han producido 2.500 revelaciones de esquemas desde su implantación en 2004 hasta 2014, dando lugar a posteriores **actuaciones administrativas** donde la Administración ha ganado el 80 por ciento de los casos que terminaron sustanciándose en los tribunales, y a **cambios legislativos** donde la información obtenida a través del régimen DOTAS ha permitido 42 modificaciones legislativas dirigidas a llenar lagunas y establecer mecanismos más eficaces de lucha contra el fraude<sup>7</sup>.

**150 Efecto de disuasión** El segundo de los objetivos no es otro que obtener un efecto de disuasión, con un doble destinatario.

1. Los propios **contribuyentes**, que tendrán recelos acerca de entrar en un esquema si saben que éste va a ser objeto de comunicación a la Administración tributaria.

2. Los profesionales de la asesoría fiscal y otros **intermediarios**, ya que estos regímenes ponen el foco sobre los mismos, en particular, en aquellas modalidades en las que la obligación de revelación recae sobre los denominados promotores de los esquemas.

**PRECISIONES** Desde esta otra perspectiva también parece un éxito la **estrategia británica**, ya que, según afirman sus autoridades, las principales compañías y las más reputadas firmas de asesoría han dejado de usar y promover esquemas de planificación fiscal agresiva. En la actualidad, tales esquemas son promovidos, únicamente, por pequeños despachos especializados<sup>8</sup>.

**152** En definitiva, puede afirmarse que, como gran objetivo, lo que pretenden estos regímenes es **incrementar la transparencia**<sup>9</sup>, lo que permite a la Administración una mayor, más temprana y mejor información, a la vez que disuade a contribuyentes y profesionales de la utilización de esquemas de planificación fiscal agresiva.

**PRECISIONES** No queremos entrar aquí en un debate acerca del sentido que debe tener el término «**transparencia**», aunque, evidentemente, creemos que debe ser más amplio. No obstante, dado el objeto de nuestro trabajo utilizaremos este sentido, entendida como transparencia de los contribuyentes.

**160** La simple implantación de un régimen de revelación no garantiza el cumplimiento de estos objetivos, ya que la información recabada será mejor



utilizada si se cuenta con una **arquitectura institucional** adecuada. Esto afecta principalmente, en el caso español, a la ausencia de un procedimiento legislativo rápido y urgente. Pero se trata de una cuestión más amplia. A título de ejemplo y como pone de manifiesto el Informe 12, el Reino Unido está actualmente reforzando la eficacia de DOTAS mediante la realización de actuaciones que podríamos calificar como «preventivas», contactando con promotores y usuarios al objeto de hacerles cambiar su punto de vista acerca del esquema utilizado<sup>10</sup>. Este tipo de actuaciones, si bien no son de imposible realización en España de manera informal, no encajan dentro de nuestro procedimiento inspector, que también debería verse modificado. Estas cuestiones serán objeto de análisis, como hemos dicho, en el último capítulo del presente trabajo (nº 3150).

---

## 2. Elementos básicos

Son seis los elementos básicos de todo régimen de revelación obligatoria de esquemas, que serán objeto de análisis pormenorizado más adelante (nº 700 s.), con especial referencia a las disposiciones de la Directiva de intermediarios fiscales. No obstante, queremos enunciarlos desde ya, utilizando una terminología usual, al objeto de realizar una primera aproximación clarificadora al contenido del régimen. Son los siguientes: **165**

- quién tiene la obligación de información (nº 170 s.);
- el contenido de la obligación de información (nº 175 s.);
- los indicios de planificación fiscal agresiva (nº 185 s.);
- la identificación de promotores y usuarios de los esquemas (nº 200);
- el momento en que surge la obligación de revelación (nº 205); y
- las consecuencias de la no revelación: infracciones y sanciones (nº 210).

**Quién tiene la obligación de información** La primera decisión que debe adoptarse es la relativa al sujeto pasivo de la obligación de información. Esta última puede hacerse recaer sobre los propios contribuyentes que usan el esquema, sobre los denominados promotores o sobre ambos. **170**

En el caso de que se imponga algún tipo de obligación a los **promotores**, es necesario, con carácter previo, su clara definición.

**PRECISIONES** Por adelantar algún ejemplo, en el **caso portugués**, tal vez el más próximo a nuestra cultura jurídica, el Decreto-Lei 29/2008 art.5, define el promotor de manera genérica, como cualquier persona o entidad dedicada a la asesoría fiscal, pero solo lo somete a las obligaciones de revelación en caso de que participe, de algún modo, en el diseño o comercialización de un esquema.

**Contenido de la obligación de información** Debe decidirse cuál es el contenido de la obligación de información. Ello implica pronunciarnos acerca de dos extremos: **175**

I. Cuáles son las **operaciones o esquemas** que se someten al deber de revelación. Teniendo en cuenta los objetivos perseguidos por este régi-

men, debe adoptarse un enfoque amplio, que incluya cualquier operación potencialmente agresiva o de alto riesgo. Y ello con independencia de que, con posterioridad, los negocios u operaciones realizados deban calificarse como ilícitos, como simulados, en conflicto o como meras economías de opción. Este es, como veremos, el enfoque seguido por la Directiva de intermediarios fiscales, que dota de una notable extensión al ámbito objetivo de esta obligación.

2. Qué **datos** son los que deben ser suministrados a la Administración tributaria.

**PRECISIONES** En el caso del **Reino Unido**, por ejemplo, existe el modelo AAGI en el que los promotores tienen el deber de ofrecer información bastante detallada del esquema, desde su resumen y explicación de sus principales elementos, pasando por el impuesto en el que da lugar a una ventaja, hasta los indicios que hacen surgir la obligación de información.

**180** En su caso, también debe preverse la posibilidad de que la Administración, a la vista de lo aportado en cumplimiento del régimen, solicite información o **aclaraciones adicionales**.

**PRECISIONES** Es lo que sucede, por ejemplo, en el **caso portugués**, donde el Director General de Impuestos puede exigir aclaraciones sobre el esquema, sobre el número de veces que ha sido propuesto o adoptado y sobre el número de clientes afectados (Decreto-Lei 29/2008 art.9).

**185 Indicios de planificación fiscal agresiva** Lo más importante es definir cuáles son los indicios o señas distintivas que permiten pensar que un esquema puede ser agresivo y, en consecuencia, de notificación obligatoria. En la experiencia comparada podemos distinguir entre:

- **indicios genéricos**, que aluden a la confidencialidad del esquema o al cobro de un sobreprecio por su comercialización; o
- **indicios específicos**, que hacen referencia a operaciones concretas que se sabe que son abusivas, vinculadas a la generación de pérdidas, a la utilización de híbridos o al uso de determinados contratos, como los de leasing.

**200 Identificación de promotores y usuarios de los esquemas**

Un elemento no menos relevante es el relativo a la identificación de los promotores y usuarios de los esquemas, ya que de ello depende la posibilidad de una correcta **planificación** de los controles como el propio efecto disuasorio de la medida.

A estos efectos, y aunque lo analizaremos con detalle (nº 1450 s.), puede pensarse en el deber de utilizar **números identificativos** o la obligación, a cargo de los promotores, de presentar declaraciones periódicas de usuarios.

**205 Momento en que surge la obligación de revelación** Si todo el régimen descansa sobre las ventajas que se derivan de una temprana información, resulta esencial fijar cuál es el momento de **devengo y exigi-**

**bilidad** de esta obligación, así como que éste se produzca en los primeros estadios de comercialización del esquema.

### **Consecuencias de la no revelación: infracciones y sanciones 210**

Deberá regularse un régimen de infracciones y sanciones por no revelación o revelación tardía. Aquí las sanciones pueden ser no solo pecuniarias, sino también otras que producen un menoscabo en la **reputación** del sujeto pasivo de este deber, especialmente si éste es el promotor, esto es, un profesional de la asesoría fiscal.

## **B. Relación entre los regímenes obligatorios de revelación y otros instrumentos al servicio de la transparencia**

Analizamos en este epígrafe tanto los instrumentos al servicio de la transparencia (nº 225 s.), como las ventajas de los regímenes de revelación obligatoria (nº 340 s.).

---

### **I. Instrumentos al servicio de la transparencia**

El régimen que estudiamos no es el único que proporciona información acerca de los posibles esquemas de planificación fiscal utilizados por los contribuyentes. Como señala el Informe 12, siguiendo trabajos previos de la misma OCDE<sup>11</sup>, pueden identificarse, en el contexto internacional, los siguientes **mecanismos adicionales**:

- regímenes de *tax rulings* (nº 230 s.);
- obligaciones de información específicas (nº 240 s.);
- encuestas y cuestionarios (nº 250 s.);
- regularizaciones espontáneas como forma de reducción de las sanciones (nº 260); o
- programas de relación cooperativa (nº 265);

**Regímenes de «tax rulings»** Como señala el Informe 12, estos regímenes, así como la versión española –muy limitada– de contestaciones a consultas (LGT art.88 y 89), pueden jugar un papel en parte similar al de los regímenes de revelación obligatoria. Y ello ya que para obtener el *ruling*, el contribuyente debe exponer la operación o transacción a realizar con **carácter previo** a la obtención del pronunciamiento administrativo. No obstante, también es cierto, como señala el mismo Informe, que su papel es muy limitado, ya que los contribuyentes carecen de incentivo alguno para intentar obtener un *ruling* en situaciones de planificación fiscal agresiva o ilícita<sup>12</sup>.

**PRECISIONES** Coincidimos con GASCÓN CATALÁN en la necesidad de implantar en España un verdadero sistema de *rulings*, ya que existen múltiples aspectos que deben ser objeto de **comprobación previa** por parte de

la Administración para verificar si la situación fáctica se corresponde con la interpretación de la norma que se está manifestando. Y ello no supone, volvemos a coincidir con dicho autor, otorgar ningún trato de favor a determinados contribuyentes, sino, simplemente, poder realizar una interpretación y calificación previas por parte de la Administración con verdadero conocimiento de los hechos por los que se consulta<sup>13</sup>.

**240 Obligaciones de información específicas** Nos referimos aquí a determinadas obligaciones de información que afectan a ciertas transacciones o inversiones y que se cumplen, normalmente, a través de la propia declaración del tributo.

Un caso particular, encuadrable bajo esta rúbrica, es la declaración española de bienes y derechos situadas en el extranjero –el denominado **modelo 720**–, que, como sabemos, afecta a nuestros residentes que sean propietarios de activos en el extranjero por valor de más de 50.000 euros.

**250 Encuestas y cuestionarios** Algunos países realizan encuestas a ciertos sectores o grupos de contribuyentes para obtener información acerca de **riesgos fiscales específicos**. No es el caso de España, donde las únicas encuestas con carácter específicamente tributario que se realizan van dirigidas a captar la opinión de los ciudadanos acerca del funcionamiento del sistema tributario, de la Administración y de los servicios públicos<sup>14</sup>.

**260 Regularizaciones espontáneas como forma de reducción de las sanciones** Se trata de mecanismos similares a nuestros recargos por **declaración extemporánea** sin requerimiento previo (LGT art.27), que existen en muchos ordenamientos, ya sea para excluir o reducir el importe de las sanciones.

**PRECISIONES** Por citar algún ejemplo reciente del Derecho comparado, la **Administración británica** ha abierto, con fecha 24-8-2016, un plazo de información pública para una iniciativa, denominada *Requeriment to Correct (RTC)*<sup>15</sup>, que viene a ser una invitación para que los contribuyentes con activos situados en territorios *offshore* revisen su situación tributaria y, en su caso, la regularicen antes del 30-9-2018. Transcurrido dicho plazo, se impondrán sanciones y penas incrementadas respecto de las actuales a los contribuyentes que no hayan atendido este requerimiento generalizado. En caso de que regularicen, se aplicarán las sanciones en vigor hoy día, que prevén reducciones por revelación.

**265 Programas de relación cooperativa<sup>16</sup>** Este es, sin duda, el instrumento más eficaz de los analizados por el Informe 12 y que, a nuestro juicio, debe combinarse con la revelación obligatoria de esquemas de planificación fiscal agresiva. Ambos regímenes se retroalimentan y refuerzan en su efectividad, a la vez que la relación cooperativa ofrece un **marco seguro y estable** a los contribuyentes. De esta manera, se cumple, además, con el sentido más amplio de la transparencia al que apunta la iniciativa BEPS, que debe ir seguida de mecanismos que proporcionen a los contribuyen-

tes la certeza y predictibilidad necesaria para la planificación de sus inversiones<sup>17</sup>.

La relación cooperativa, impulsada por la OCDE, puede definirse como una **modalidad de relación** entre las empresas y las Administraciones fiscales basada en los principios de transparencia y confianza recíproca. Este tipo de relación se basa en un nuevo paradigma de cooperación entre las partes y supone el abandono del enfoque de confrontación que tradicionalmente ha existido en materia tributaria. Su relación con los regímenes que ahora estudiamos son evidentes, para la propia OCDE, como pone de manifiesto *PALAO TABOADA*<sup>18</sup>. Así, el primero de los informes elaborados por dicha institución sobre la relación cooperativa, donde se afirma la necesidad de una relación intensificada con los grandes contribuyentes, señala, también, que las Administraciones tributarias deben tratar el problema de la planificación fiscal agresiva desde el lado de la oferta, incidiendo sobre los que denomina «intermediarios fiscales»<sup>19</sup>.

En la mayor parte de los países, existe una creciente intersección entre dos ámbitos que nacieron, en un principio, como independientes. De un lado, el **buen gobierno corporativo**, presidido por normativa de carácter mercantil –o códigos de autorregulación– que, inicialmente, solo se preocupaba de la transparencia y del buen gobierno desde la perspectiva de la protección de los mercados y los accionistas. De otro lado, las **relaciones cooperativas** entre Administración y contribuyentes que, también inicialmente, se contemplaban como un exclusivo problema de relación tributaria, al margen de los aspectos mercantiles generales del gobierno de las sociedades.

En la actualidad, ambos aspectos se contemplan como pertenecientes al mismo ámbito jurídico, con una relación de género y especie. El **género** estaría constituido por el buen gobierno corporativo, que exige una adecuada gestión del riesgo así como un mayor grado de transparencia del que se había exigido hasta el momento. La **especie** sería el buen gobierno tributario de las sociedades, que exige mecanismos específicos de gestión de un riesgo especialmente cualificado, como es el tributario y una política de transparencia no solo hacia los mercados y los accionistas, sino también frente a un representante del interés general como es la Administración tributaria. Cumpliéndose estas exigencias de buen gobierno tributario, las Administraciones están alterando el modelo de relación con los contribuyentes –normalmente, grandes empresas– que se adaptan al nuevo paradigma de transparencia. Así, entablan una relación donde las actuaciones son más preventivas, de monitoreo y discusión jurídica que represivas y a posteriori. De esta manera, las Administraciones ganan en conocimiento de los sectores económicos y las empresas, mientras que los contribuyentes obtienen mayor certeza en sus relaciones con el Fisco, a la vez que reducen sus **costes de cumplimiento**.

**PRECISIONES** Aunque no pretendemos ser exhaustivos, parece oportuno poner algún ejemplo de lo que queremos decir. Y un buen ejemplo, aun-

que no el único, en esta materia, es el **caso australiano**. En Australia existe un Código de gobierno de las sociedades cotizadas –*Corporate Governance Recommendations and Principles*–, elaborado por un Comité compuesto por diversas asociaciones y que constituye un supuesto de autorregulación. Como suele suceder en los países anglosajones, el Código no es obligatorio pero, en caso de no hacerlo, las empresas se comprometen a explicar las razones (*comply or explain*).

Este Código recomienda a las empresas el establecimiento de un sistema de **gestión de riesgos**, que debe ser explicitado y, por tanto, transparente. Así, el Principio 7º del Código se denomina «Reconocer y gestionar el riesgo» y se subdivide en tres Recomendaciones. De acuerdo con la primera –7.1–, se señala las compañías deben establecer políticas de **vigilancia y gestión** de los riesgos empresariales materiales –*material business risks*–, así como explicitar dichas políticas. Esta Recomendación define qué debe entenderse por riesgos empresariales materiales, que incluyen entre otros, los riesgos de cumplimiento y, por tanto, los tributarios.

Además, el Código que, insistimos, incluye en el sistema de gestión de riesgos a los tributarios, se preocupa de realizar el engarce, en este ámbito, entre sus Recomendaciones y la norma positiva. Así, la Recomendación tercera de este principio –7.3– afirma que el Consejo de Administración de la compañía debe explicitar si ha recibido **garantía** del consejero delegado y del director financiero acerca de que la declaración prevista en la sección 295A de la Ley de Sociedades se ha realizado en base a un sistema sólido de gestión de riesgos, así como que dicho sistema opera efectivamente en relación con los riesgos materiales (entre los que se encuentran los tributarios). La declaración prevista en la sección 295A exige que el consejero delegado señale si los estados financieros de la compañía reflejan la imagen fiel de la misma y han sido realizados siguiendo los estándares contables.

- 280** De acuerdo con las ideas anteriores, el **Código australiano** demanda lo siguiente:
- que las compañías cotizadas tengan un sistema de gestión de riesgos que incluya a los tributarios;
  - que el sistema de gestión de riesgos, incluyendo los tributarios, sea transparente y accesible al público;
  - que el Consejo de Administración exija al consejero delegado realizar una declaración que va más allá de lo previsto en su Ley de Sociedades, ya que impone que aquella se efectúe contando con un sólido sistema de gestión de riesgos, incluidos los tributarios y que dicho sistema funcione efectivamente.
- 290** Esta **regulación mercantil** es la que le ha permitido a la Administración tributaria australiana realizar un desarrollo de lo que denomina «buen gobierno tributario» (*good tax governance*). Así, en su documento «Grandes empresas y cumplimiento tributario» (*Large business and tax compliance*) afirma su compromiso para colaborar con las agencias que desarrollan los códigos de buen gobierno corporativo para que las empresas