



**CUADERNOS DE FISCALIDAD
LEFEBVRE**

**Cumplimiento
cooperativo en materia
tributaria**

**Claves para la implantación
de un Manual de Buenas
Prácticas (Compliance)**

Fecha de edición: 28 de septiembre de 2018

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

JAVIER MARTÍN FERNÁNDEZ

Socio Director de IDEO LEGAL.

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad
Complutense de Madrid*

© 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
Precio: 31,20 € (IVA incluido)
ISBN: 978-84-17544-18-8
Depósito legal: M-33096-2018
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) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

Plan general

	nº marginal
Capítulo 1. Experiencia internacional y comunitaria.....	100
Capítulo 2. Recepción del cumplimiento cooperativo en nuestro ordenamiento.....	1000
Capítulo 3. Código de Buenas Prácticas Tributarias.....	1300
Capítulo 4. Proyecto de Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios.....	1600
Capítulo 5. Manual de BPT: Aspectos generales y política de cumplimiento.....	1800
Capítulo 6. Manual de BPT: Responsable de buenas prácticas tributarias, asesores externos y Canal de denuncias.....	2200
Capítulo 7. Puesta en práctica del Manual de BPT.....	2300
Anexos	2500

	Página
Bibliografía	167
Tabla Alfabética	173
Índice Analítico	185

Abreviaturas

ACA	Acuerdos de cumplimiento anual (<i>annual compliance arrangement</i>).
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria.
Anexo 2015	Anexo al CBPT aprobado por el FGE el 2 de noviembre de 2015.
APAs	Acuerdos previos de valoración (<i>advance pricing agreement o advance pricing arrangement</i>).
art.	artículo.
BEPS	Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (<i>base erosion and profit shifting</i>).
CA/CCAA	Comunidad/es Autónoma/s.
CBPPT	Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios.
CBPT	Código de Buenas Prácticas Tributarias.
CCE	Código del Contribuyente Europeo.
CDC	Consejo de Defensa del Contribuyente.
CIF	Código de Identificación Fiscal.
Const	Constitución Española de 1978.
CP	LO 10/1995 del Código Penal.
CRM	Encargados de la gestión de relaciones con los clientes (<i>client relationship manager</i>).
CSCBPPT	Comisión de Seguimiento del CBPPT.
CSCBPT	Comisión de Seguimiento del CBPT.
DAC 6	Directiva (UE) 2018/822 que modifica la Directiva 2011/16 por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.
DCGC	Dirección Central de Grandes Contribuyentes.
Informe de Transparencia	Informe Anual de Transparencia Fiscal para organizaciones adheridas al CBPT.
DGT	Dirección General de Tributos del Estado.
Directiva IVA	Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del IVA.
EELL	Entidades Locales.
FGE	Foro de Grandes Empresas.
FPT	Foro de Profesionales Tributarios.
FTA	Foro de Administración Tributaria (<i>Forum of Tax Administration</i>) de la OCDE.
IEF	Instituto de Estudios Fiscales.
IFA	Asociación Fiscal Internacional (<i>International Fiscal Association</i>).
IIEE	Impuestos Especiales
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
ISO	Organización Internacional de Normalización (<i>International Standard Organization</i>).

ITP y AJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido.
LGT	L 58/2003 General Tributaria.
LIRPF	L 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
LIS	L 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades.
LIVA	L 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido.
LOPD	LO 15/1999 de Protección de Datos.
LPAC	L 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.
LSC	RDLeg 1/2010 por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.
NIF	Número de Identificación Fiscal.
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
p/p.p.	página/s.
Propuesta 2016	Propuesta para el reforzamiento de las buenas prácticas de transparencia fiscal empresarial de las empresas adheridas al CBPT, aprobada por el FGE el 28 de octubre de 2016.
RGGI	RD 1065/2007 por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.
RIRPF	RD 439/2007 por el que se aprueba el Reglamento del IRPF y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.
SII	Suministro Inmediato de Información
ss.	Siguientes.
STFGE	Secretaría Técnica FGE.
STFPT	Secretaría Técnica FPT.
TEA/TTEA	Tribunal/es Económico-Administrativo/s
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TPO	Transmisiones Patrimoniales Onerosas
TS	Tribunal Supremo.
UE	Unión Europea.
UNE	Asociación Española de Normalización.
Vid.	Véase.

Introducción

La relación cooperativa instaura un nuevo marco en las relaciones entre la Administración y los obligados tributarios. En la experiencia comparada se ha planteado como un paradigma aplicable únicamente a las **grandes empresas** (en adelante, nos referimos a todas ellas, con independencia de su tamaño, como organizaciones). Ello es lógico, por varias razones. De un lado, ya que estas últimas son las que aportan –también en nuestro país– la mayor parte de la recaudación del Impuesto sobre Sociedades. De otro, por sus características singulares. En particular, su dimensión y presencia multinacional dificulta la comprensión de sus modelos de negocio y determina la ineficacia de los sistemas tradicionales de control e inspección.

No obstante, entendemos que este modelo relacional debe extenderse a la totalidad de obligados tributarios, con las oportunas matizaciones, claro está. Ello lo demanda tanto el principio de buena Administración, como la necesidad de reducir la litigiosidad e incrementar la seguridad jurídica.

La construcción de la relación cooperativa, partiendo de las distintas experiencias estatales, se inicia con una serie de **trabajos de colaboración internacional**, fundamentalmente impulsados con la Declaración de Seúl de 2006 del Foro de Administración Tributaria (*Forum of Tax Administration*) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, FTA y OCDE) y el Seminario de Boston de la Asociación Fiscal Internacional (*International Fiscal Association* –en adelante, IFA–) de 2012. Inicialmente se utilizó la expresión relaciones reforzadas, sustituyéndose, posteriormente, por la de relaciones o cumplimiento cooperativo.

La misma se refiere a determinadas estrategias que distintas Administraciones tributarias –en especial, la australiana, británica y holandesa– han llevado a cabo en la ordenación y gestión de sus relaciones con las grandes organizaciones, en aras de obtener de ellas una actitud más cooperativa, disminuir la litigiosidad e incrementar la recaudación.

Incide en todas las fases que escalonan el diseño y aplicación del sistema tributario, tanto desde el lado de la Administración como de los obligados tributarios y los **intermediarios fiscales** (donde se incluyen, entre otros, los asesores fiscales en España) y con el objetivo de primar la cooperación frente a la confrontación. Como es lógico **se complementa** con otras actuaciones, entre las que destacan las incluidas en el plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (*base erosion and profit shifting* –en adelante, BEPS–). A nivel comunitario, tales medidas se han incorporado, principalmente, a través de la Directiva 2016/1164/CE del Consejo por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.

De hecho la Unión Europea (en adelante, UE) ha puesto en marcha iniciativas tendentes a fomentar la relación cooperativa en materia tributaria. En primer lugar, la Comisión hizo públicas, a finales de 2016, unas orientaciones para un **Código del Contribuyente Europeo** (en adelante, CCE) y cuyo contenido esencial ya está presente en la L 58/2003 General Tributaria (en adelante, LGT) y su desarrollo reglamentario. El mismo recopila los principales derechos y obligaciones que regulan las relaciones entre los contribuyentes, entendido el término en un sentido amplio, y las Administraciones tributarias en Europa. Es un modelo de conducta al que los Estados miembros pueden añadir elementos o adaptarlo para satisfacer las necesidades o los contextos nacionales y que debe revisarse con regularidad. Por tanto, no es de estricto cumplimiento, pues carece de efectos vinculantes, al menos en su primera etapa de implantación.

Su finalidad es garantizar una mayor **transparencia** en relación con los derechos y las obligaciones de ambas partes, así como promover que las Administraciones adopten un enfoque más orientado a los servicios.

Para la Comisión, el CCE puede ofrecer **beneficios a largo plazo** por varios motivos. Primero, aumenta la transparencia y facilita la comprensión de los derechos y las obligaciones. Segundo, fomenta la equidad, la eficacia, la seguridad, el respeto y la responsabilidad en las relaciones entre los contribuyentes y las Administraciones. Tercero, incrementa el cumplimiento y previene y reduce los conflictos y los riesgos tributarios. Finalmente, se convierte en un posible referente para los Estados miembros.

En segundo lugar, el 5-6-2018 se ha publicado, en el Diario Oficial de la UE, la Dir (UE) 2018/822 del Consejo, en adelante, DAC 6, que modifica la Dir 2011/16/UE, por lo que se refiere al **intercambio de información** automático y obligatorio en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación. La misma impone a los intermediarios fiscales –y, en algunos casos, al propio contribuyente– el deber de notificar a la Administración determinados esquemas que presentan ciertas **señas distintivas**. Estas últimas reflejan que pueden ser potencialmente considerados como de planificación tributaria agresiva.

Por último, hemos de referirnos al concepto de **contribuyente certificado** que formula la propuesta de Directiva presentada por la Comisión Europea para la reforma de la Dir 2006/112/CE del Consejo relativa al IVA (en adelante, Directiva IVA), y que prevé dar similar tratamiento a las operaciones intracomunitarias que a las domésticas. En una primera fase la Comisión quiere limitar el número de transacciones a incluir en el nuevo sistema. Para ello pretende que las Administraciones certifiquen a las organizaciones cumplidoras, de manera que, cuando estas realicen adquisiciones intracomunitarias, se mantenga el sistema actual de exención en origen y gravamen en destino mediante autorrepercusión.

El **ordenamiento tributario español** no es ajeno a estas técnicas de relación o cumplimiento cooperativo, que cuenta con fundamento en determinados preceptos de nuestra Constitución (en adelante, Const). Es el caso, cuando señala que la Administración «sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho» (Const art.103.1). También cuando establece que la Ley regulará la «audiencia de los ciudadanos, directamente o a través de las organizaciones y asociaciones reconocidas por la ley, en el procedimiento de elaboración de las disposiciones administrativas que les afecten» (Const art.105.a).

Pese a este fundamento constitucional y en nuestra opinión, la normativa española adolece, en relación al cumplimiento cooperativo, de una falta de sistemática clara. Por ello, se hace necesaria una norma legal que sistematice los preceptos que lo regulan. Y es que no podemos olvidar que, frente a los que ocurre en los sistemas anglosajones, nosotros hemos de adoptar **normas de seguimiento obligatorio**, ya que son más acordes con nuestra tradición jurídica.

De un lado, la LGT contempla medidas en este sentido, pero desperdigadas a lo largo de su articulado, lo cual ocurre, también, con el Código Penal (en adelante, CP) y el RDLeg 1/2010 por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante, LSC). De otro, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) ha creado cauces específicos de comunicación en los Foros de grandes empresas (en adelante, FGE) y de profesionales tributarios (en adelante, FPT), así como con el Código de Buenas Prácticas Tributarias (en adelante, CBPT), aprobado en el FGE el 20-7-2010, y el proyecto de Código de Buenas Prácticas Tributarias de Profesionales Tributarios (en adelante, CBPPT)¹. Incluso un Ayuntamiento ha puesto en marcha un instrumento similar (Código de Buenas Prácticas Tributarias a suscribir por las empresas con el Organismo Autónomo de Gestión Tributaria del Excmo. Ayuntamiento de Málaga).

Entendemos que, tal y como sucedió con la L 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (en adelante, LDGC), que supuso un hito en la equiparación de las posiciones respectivas de las dos partes de la relación jurídico tributaria, es necesario, en el estadio inicial en el que nos encontramos, una Ley o, al menos, un Título dentro de la LGT, que recoja el régimen aplicable a los que accedan al modelo de cumplimiento cooperativo.

En todo caso y como decíamos al principio, existen ya disposiciones que constituyen un buen punto de partida para construir un modelo de relación cooperativa en nuestro país. Comenzando por la LGT, la reforma operada en la misma por la L 34/2015 ha incorporado, precisamente, el **principio de cumplimiento cooperativo** en materia tributaria. Es cierto que

el art.92.1 se limita, únicamente, a mencionarlo, pero puede ser un buen comienzo para que la reforma legal que proponemos desarrolle sus previsiones, partiendo de las experiencias internacional y de la UE ya comentadas.

No obstante, existe un *prius* lógico para que podamos hablar de relación cooperativa y de buenas prácticas administrativas, que no es otro que el cumplimiento de los derechos y garantías de los obligados tributarios y que enumera el art.34.1 de la LGT. La experiencia demuestra que, desde su introducción en nuestro ordenamiento por la LDGC, la Administración los ha venido considerando como una mera **declaración de intenciones**. Esto es, se ha producido un cumplimiento estrictamente formal de tales derechos y garantías, pero sin avanzar, lo suficiente, en su contenido sustancial, lo que ya supondría, por sí solo, una mejora en el tipo de relación entre Administración y contribuyentes.

Precisamente, para velar por tales derechos y garantías, en el ámbito estatal, se creó, en 1996, el **Consejo para la Defensa del Contribuyente** (en adelante, CDC). El tiempo transcurrido ha revelado que estamos ante un instrumento útil para reducir la conflictividad en materia tributaria y mejorar las buenas prácticas administrativas, dado el alto número de quejas y sugerencias resueltas (de lo anterior puede dar buena cuenta quien suscribe estas páginas, ya que fue su Presidente entre 2016 a 2018). Este órgano constituye un auténtico puente de unión entre la Administración y los distintos obligados tributarios, lo cual ha hecho que muchas Comunidades Autónomas (en adelante, CA/CCAA) y Entidades Locales (en adelante, EELL) se hayan dotado de instrumentos similares, aunque, normalmente, con carácter unipersonal. Ahora bien y sin desmerecer la labor desarrollada, es preciso poner de relieve la necesidad de evolucionar hacia un nuevo modelo para hacer efectivo el cumplimiento cooperativo, dotando al CDC de más competencias, sin interferir en nuestro actual sistema de recursos.

Un elemento esencial para el establecimiento de la relación cooperativa –y de una buena práctica administrativa– es, por un lado, contar con **normas de mejor calidad técnica** y, por otro lado, disponer de una correcta **interpretación** y aplicación de las mismas. Únicamente de este modo se crea un marco de seguridad jurídica en la aplicación del sistema tributario. Estamos ante un principio universal que afecta a todos los ámbitos del Derecho y al que el ordenamiento jurídico español dota de este carácter en el art.9.3 de la Constitución.

La **seguridad jurídica** es especialmente referible al Derecho Tributario, tanto por la condición de obligación legal del tributo (lo que convierte al ordenamiento tributario en un ordenamiento integrado por obligaciones tasadas de dar y que deben ser previsibles para el ciudadano), como por la producción amplia e intensa de normas, lo que propicia situaciones de inseguridad.

En esta materia, por tanto, es necesario avanzar desde **tres planos** diferentes. El primero, el de la **producción normativa**, como señalábamos antes. En este sentido, tanto la L 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante, LPAC), como la L 50/1997 del Gobierno, regulan un procedimiento de elaboración de los proyectos de Ley que cumple con los mejores estándares internacionales en materia de buena regulación. En concreto, se exige una planificación previa, con mayor participación de los interesados, y sometida a una continua evaluación, tanto *ex ante* como *a posteriori*. Esperemos que la Administración no realice una aplicación meramente formal de estas previsiones de calidad normativa, sino que las interiorice como instrumentos esenciales para la mejor defensa del interés público.

El segundo plano al que nos referíamos es el de la **fijación de los criterios administrativos** de interpretación. En el Estado, las CCAA y las EELL, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las normas en materia tributaria reside, respectivamente, en el Ministro, Consejero y Concejal o Diputado de Hacienda (LGT art.12.3). Todas ellas son de obligado cumplimiento para cada una de sus Administraciones tributarias, lo cual es una buena práctica esencial de cara a la seguridad jurídica. Ahora bien y de forma incomprensible, no suelen utilizarse.

También pueden dictar estas disposiciones, los órganos que tienen atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación (LGT art.12.3). Es decir, la Dirección General de Tributos en el ámbito estatal (en adelante, DGT) y los organismos similares de las CCAA y EELL. En este caso solo tienen efectos vinculantes para las entidades encargadas de la aplicación de los tributos (gestión, inspección y recaudación). Con carácter previo a su publicación definitiva y siempre que su naturaleza lo aconseje, pueden ser sometidas a información pública. Esta última previsión, introducida por la L 34/2015, es un instrumento de mucha utilidad, en la medida en que la interpretación ya no surge, como contestación vinculante a una consulta del obligado tributario, con carácter individualizado, sino que opera como un potente mecanismo empleado de oficio por la Administración, con alcance general. En definitiva, una evidente plasmación del principio de cumplimiento cooperativo.

Por lo que se refiere a las **consultas tributarias**, debe mejorarse su regulación, ya que constituyen un elemento básico para este cumplimiento. En primer lugar, el **plazo máximo de contestación** de 6 meses (LGT art.88.6) y que se incumple habitualmente, resulta excesivo ante situaciones económicas tan cambiantes como las actuales. También y como es bien conocido, la presentación y contestación de las consultas no interrumpe los plazos establecidos en las normas para el cumplimiento de las obligaciones tributarias (LGT art.89.3).

En segundo lugar y en relación con sus **efectos vinculantes** para los órganos y entidades encargados de la aplicación de los tributos (LGT art.89.1), la práctica pone de manifiesto que ello no ocurre así, ya que, pese a ser un incumplimiento normativo, además de una mala práctica tributaria, carece de sanción para la Administración actuante.

En tercer lugar, los órganos encargados de la aplicación de los tributos deben **aplicar los criterios** contenidos en las contestaciones a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias con los que se incluyan en la contestación a la consulta (LGT art.89.1). La referencia a que exista **identidad** es un concepto jurídico indeterminado que da lugar a una fuerte litigiosidad y que debe evitarse, pues no requiere una identidad absoluta entre las situaciones comparadas.

En cuarto lugar, los **Tribunales Económico-Administrativos** (en adelante, TEA/TTEA) no están vinculados por el criterio plasmado en las contestaciones a consultas. Ello produce, en ocasiones, una colisión entre ambos en perjuicio del obligado tributario que desconoce cuál aplicar.

Finalmente, el principal problema que, de cara al modelo de relación cooperativa, plantea la regulación española de las consultas es la **ausencia de verificación** de los hechos. Ello determina que su efecto vinculante siempre pueda perderse en una comprobación posterior.

El último de los planos en el que es necesario realizar avances es el de la **calificación**. Tal y como es bien conocido, las obligaciones tributarias se exigen con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado. Por tanto, la Administración puede calificarlos, pero según su naturaleza jurídica no económica. La interpretación económica, prohibida por nuestro ordenamiento, constituye una huida del Derecho de consecuencias arbitrarias e imprevisibles, contraria a las buenas prácticas tributarias.

La exigencia constitucional de seguridad jurídica impide la determinación de supuestos gravados por vía analógica o utilizándola como instrumento para combatir la elusión tributaria, lo cual no siempre se logra. Así, un elemento de conflictividad entre la Administración y los ciudadanos son las llamadas **economías de opción**. Estas se diferencian del abuso del derecho por el elemento intencional. En este ámbito existe un margen indudable de mejora, mediante la aplicación de la cláusula antiabuso, el llamado conflicto en la aplicación de la norma tributaria (LGT art.15), a aquellas conductas que, aunque realizadas abiertamente y sin simulación alguna, tienden a conseguir un ahorro fiscal mediante actos, hechos o negocios impropios.

La implantación de un modelo de relación cooperativa exige importantes modificaciones en los procedimientos de aplicación de los tributos y, en particular, el **inspector**. Deben ir dirigidas a sustituir, para los sujetos que accedan a la misma, el actual modelo de procedimiento inquisitivo por otro preventivo y de discusión jurídica. Para ello es necesario que sean

absolutamente transparentes e implanten sistemas eficaces de gestión de los riesgos tributarios.

Partiendo de estos mimbres, las inspecciones a posteriori pueden sustituirse por una **monitorización de los distintos sujetos** atendiendo a su perfil de riesgo. Ello permitiría, a la Administración, liberar recursos para realizar actuaciones preventivas que, basadas en el conocimiento de los hechos, se centren en la discusión jurídica, ofreciendo su parecer sobre el tratamiento tributario de las operaciones a realizar.

Al tiempo, es necesario también introducir mecanismos alternativos de **resolución de conflictos** en vía de inspección, pensados para aquellos supuestos en los que no sea posible conciliar posturas y llegar a acuerdos. A título de ejemplo, pueden citarse las iniciativas, ya existentes en Derecho comparado, que prevén la intervención de un órgano, distinto del actuante, cuando así lo solicite el obligado tributario y siempre que se plantee un problema de interpretación jurídica.

En **materia de revisión** y en relación a los TTEA, de un lado, resulta habitual la existencia de disparidad de criterios entre ellos, lo cual es contrario al principio de seguridad jurídica y, por ello, no constituye una buena práctica tributaria. De aquí que sea preciso establecer, a nivel normativo, criterios claros en este sentido y en la línea iniciada con la L 34/2015, fomentando la unificación de doctrina.

De otro lado, también sería procedente incorporar, a la **vía económico-administrativa**, una fórmula similar a la transacción prevista en el art.77 de la L 29/1998 reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Hasta el momento hemos señalado algunos aspectos de la normativa y del actuar administrativo que son necesarios para la implantación de la relación cooperativa. Pero ya hemos ido adelantando que la entrada al modelo también exige que el obligado tributario cumpla con determinados estándares de transparencia y gestión del riesgo.

En este sentido, debe resaltarse que, en 2015, entraron en vigor reformas legales que colocan a España en la vanguardia del **buen gobierno** de las organizaciones y el mantenimiento de una práctica tributaria correcta constituye, sin lugar a dudas, parte del mismo. Ello permite a la Administración mantener una relación más fluida con ellas, basada en la confianza y en la cooperación.

La primera de estas reformas es la del LSC. La misma ha incluido, como gran novedad, la inclusión del **riesgo tributario** como un componente más del sistema de gestión del riesgo en las sociedades cotizadas. Para ello se incrementa la responsabilidad de los miembros del Consejo de Administración, que no podrán, en ningún caso, alegar su ignorancia en esta materia.

La segunda, la reforma del CP, operada por LO 1/2015. Entre otras novedades, ha venido a incidir en el régimen de **responsabilidad penal de las personas jurídicas** frente a determinados delitos, entre los que se encuentran los cometidos contra la Hacienda Pública. Ahora bien, la entidad queda exenta de responsabilidad si cuenta con un sistema de prevención, detección, vigilancia y control de riesgos penales (en terminología anglosajona, *compliance*).

También encontramos en nuestro país recomendaciones de **seguimiento voluntario** y que dimanen de Códigos y Guías de buenas prácticas sujetos al principio de voluntariedad. Por un lado, dos documentos elaborados por la Comisión Nacional del Mercado de Valores: el Código de buen gobierno y la Guía para la elaboración del Informe de Gestión. Ambos complementan la normativa mercantil en el ámbito del buen gobierno corporativo, las buenas prácticas y la elaboración del Informe de Gestión.

Por otro lado, tanto el CBPT como el proyecto de CBPPT perfeccionan la normativa tributaria en la recíproca relación de cooperación entre la AEAT y los sujetos que los suscriban. Ahora bien y en nuestra opinión, ambos presentan un contenido excesivamente amplio, por lo que, además de adherirse a ellos, se hace necesario la implantación de un **Manual de Buenas Prácticas Tributarias** (*tax compliance*), y con dos tipos de medidas.

Las primeras, de carácter más general y que podemos englobar bajo la denominación de gestión del riesgo tributario. Las segundas, tendentes a evitarlo o minimizarlo en situaciones particulares, ya sea en relación con la aplicación del sistema tributario o con determinadas de sus figuras en especial.

En esta línea, la **Asociación Española de Normalización** (en adelante, UNE), a través del Subcomité Técnico CTN 307 SC2 *Compliance* tributario (que preside quien escribe estas páginas), está redactando un estándar para ayudar a las organizaciones a prevenir y gestionar los riesgos tributarios. La futura **Norma UNE 19602**, que se prevé sea aprobada en unos meses, tendrá una doble finalidad. De un lado, dará pautas para implantar un sistema de cumplimiento y, en caso de producirse riesgos, facilitará la creación de mecanismos de detección y corrección, así como cánones de aprendizaje para evitarlos en el futuro.

De otro, la **certificación** de acuerdo con la UNE 19602, puede ser un elemento de prueba para demostrar, ante la Administración o los Tribunales, la voluntad de la organización de cumplir con sus obligaciones.

Sin duda, la relación cooperativa y las buenas prácticas tributarias han venido para quedarse. Hoy en día resulta insostenible la actual situación de conflictividad, siendo aquellas la única solución. En definitiva, un cambio de modelo de la relación jurídico tributaria. Pese a ello se observa, en nuestro país, reticencias en las dos partes de la misma. Algunos, desde la

Administración, la siguen configurando como una relación de poder, mientras que ciertos intermediarios fiscales consideran la conflictividad como la única fuente de su negocio. Esperemos que cada vez sean los menos.

Pues bien, el libro que el lector tiene en sus manos está dedicado a todas estas cuestiones, enfocadas desde una **vertiente práctica** por la trayectoria profesional de su autor y que recoge aportaciones de trabajos anteriores. Sin embargo, no va a encontrar, ya que no es la finalidad pretendida, un análisis exhaustivo de todas ellas, pues, tal y como reza su título, únicamente trata de brindar algunas de sus claves.

Se inicia con un capítulo sobre la **experiencia internacional y comunitaria**, donde se detallan los trabajos de colaboración y la experiencia de los países de nuestro entorno económico, el CCE, la DAC 6 y la figura del contribuyente certificado en el IVA. Los capítulos 2 a 4 están dedicados al **cumplimiento cooperativo en España** (su recepción en los ámbitos penal, mercantil y tributario; así como el CBPT y el proyecto de CBPPT). El 5 y 6 abordan la **elaboración del Manual** (descripción de la organización, la política de cumplimiento tributario, el responsable de buenas prácticas tributarias –*tax compliance officer*–, los asesores externos y el Canal de denuncias). El último de ellos trata de su **puesta en práctica y certificación**. Al final se encontrará una referencia bibliográfica, por cada uno, para poder profundizar en la materia tratada y que no siempre es coincidente con el criterio del autor. Como es lógico se han omitido las citas para facilitar su lectura.

Por último y en el apartado de **agradecimientos**, o de gratitudes que es un término más jurídico, estos van dirigidos, en primer lugar y una vez más, a Ana María Juan Lozano y Jesús Rodríguez Márquez, mis habituales compañeros de viaje, que han leído estas páginas y fomentado la discusión jurídica. En segundo lugar, a mis colegas de la Universidad y de IDEO LEGAL. Y, por último, a Ediciones Lefebvre-El Derecho, en particular, a su Presidente en España, Juan Pujol, por permitir que esta obra llegue al lector. Únicamente espero que le sea útil.

Madrid, septiembre de 2018.

Notas

(1) Utilizamos la versión publicada en www.apafpv.com.

Capítulo 1. Experiencia internacional y comunitaria

A.	Trabajos de colaboración internacional	110	100
B.	Código del Contribuyente Europeo	150	
1.	Naturaleza y ámbito de aplicación	152	
2.	Razones y contexto de una iniciativa a escala de la UE	155	
3.	Principios generales	160	
4.	Colaboración: buenas prácticas	190	
5.	Procedimientos	220	
6.	Revisión	260	
7.	Promoción de la divulgación de algunas buenas prácticas e ideas	280	
a.	Administración electrónica y servicios en línea	290	
b.	Recursos innovadores	320	
c.	Información en varios idiomas y promoción de un idioma de uso común	355	
d.	Mayor transparencia	600	
C.	Directiva de intermediarios fiscales	650	
1.	Planteamiento	655	
2.	Sujetos obligados a presentar la declaración	670	
3.	Presupuesto de hecho de la obligación de información	700	
4.	Contenido de la declaración	850	
5.	Aspectos temporales	870	
6.	Estado miembro de declaración	880	
7.	Infracciones y sanciones	890	
D.	El contribuyente certificado en la propuesta de reforma de la Directiva del IVA	900	

A. Trabajos de colaboración internacional

Tal y como hemos expuesto en la introducción, la relación cooperativa se construye por parte de una serie de trabajos de colaboración internacional, fundamentalmente impulsados, desde 2006, por el FTA de la OCDE. Esta expresión se utiliza, básicamente, para referirse a determinadas estrategias que distintas Administraciones tributarias han puesto en práctica en aras de obtener, de las grandes organizaciones, una actitud más cooperativa, disminuir la litigiosidad e incrementar la recaudación. También, se trata de un modelo gerencial llamado a incidir en todas las fases que escalonan el diseño y aplicación del sistema tributario.

Este modelo toma forma en **dos documentos** del FTA de la OCDE:

- El papel de los intermediarios fiscales (*The role of Tax Intermediaries*) de 2008; y
- La relación cooperativa: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo (*Co-operative Compliance: A Fra-*

mework– From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance) de 2013.

Este último pasa revista a los avances en la aplicación del concepto de cumplimiento cooperativo en los cinco años transcurridos desde la publicación del primero. Por último y en 2018, se ha puesto en marcha el Programa internacional de cumplimiento y aseguramiento de riesgos fiscales, conocido por sus siglas en inglés, **ICAP** (International Compliance Assurance Programme), con el objetivo de mejorar los niveles de seguridad jurídica a través de un mecanismo de cooperación multilateral que coordina el análisis de riesgos tributarios internacionales, por parte de distintas Administraciones, en relación con grupos de organizaciones obligadas a presentar el informe país por país.

115 Como es lógico la relación cooperativa se complementa con las **acciones BEPS** de la OCDE, bien conocidas:

Acción 1	Abordar los retos de la economía digital para la imposición.
Acción 2	Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.
Acción 3	Refuerzo de la normativa sobre el diseño eficaz de normas de compañías foráneas controladas.
Acción 4	Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.
Acción 5	Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.
Acción 6	Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales.
Acción 7	Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente.
Acción 8-10	Asegurar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor.
Acción 11	Evaluación y seguimiento de BEPS.
Acción 12	Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.
Acción 13	Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia.
Acción 14	Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.
Acción 15	Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios tributarios bilaterales.

120 La **IFA** también ha producido trabajos relevantes al respecto, en particular el resultado del Seminario celebrado en su reunión de 2012 en Boston. Todos ellos presentan, como objetivo, construir una **relación de confianza** entre las organizaciones y las Administraciones a partir de determinados criterios:

– conocimiento de los entornos negociales y de las necesidades empresariales en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias (*comercial awarness*);

- transparencia por ambas partes (*openness*);
- objetividad, velando por el interés general, la realización del Derecho y no por el puro interés administrativo (*impartiality*);
- discernir qué exigencias y políticas son idóneas, imprescindibles y adecuadas para lo que se pretende en términos de coste-beneficio (*proportionality*); y finalmente
- empatía y sensibilidad, ante las consecuencias que las actuaciones públicas tienen en la actividad empresarial (*responsiveness*).

La relación cooperativa presenta manifestaciones propias en todas las fases de diseño y desarrollo del sistema tributario. En la de diseño, a través de políticas de simplificación normativa. En definitiva, establecer normas más sencillas, claras y transparentes y con la finalidad de que sea posible interpretarlas, con mayor precisión, a partir de principios sólidos y generales. Buen ejemplo de esto último es el Derecho británico, que ha sustituido múltiples cláusulas específicas antielusión por una general.

Para evitar la **prevención del conflicto** han de desarrollarse procedimientos encaminados a dotar de certidumbre al ordenamiento, clarificar su interpretación e implicar a sus destinatarios mediante sistemas eficaces de información y asistencia (consultas, publicaciones y acuerdos previos).

La implantación de un modelo cooperativo comporta, para la Administración, cambios sustanciales en la **asignación de sus recursos**. En primer lugar, ha de prepararse para ofrecer más y mejores servicios de información y asistencia. En segundo lugar, evolucionar, en la ordenación de la función inspectora, desde un modelo de análisis exhaustivo de estados contables, hacia otro en el que el énfasis se ponga en la implantación y vigilancia de sistemas de control interno en las organizaciones (*tax control framework*), así como en las actividades de investigación, con técnicas policiales, respecto de las que se sitúan al margen del sistema tributario. Por último, desarrollar instrumentos alternativos de resolución de conflictos.

Experiencia de los países de nuestro entorno económico 125

Sin ánimo de ser exhaustivos, pueden citarse algunos ejemplos de las experiencias internacionales más consolidadas.

Es el caso de la **Administración británica** que inicia, a partir de 2006, un plan de reformas y que, entre otras iniciativas, puso en marcha modelos de evaluación del riesgo de incumplimiento (*tax compliance risk management*), para ordenar sus actuaciones a partir de la información obtenida. Ello ha mejorado, sustancialmente, el clima de trabajo. También parece haber sido decisiva la organización de la actividad administrativa por sectores de actividad, que no por funciones, y la implantación de los llamados **encargados de la gestión de relaciones con los clientes** (*client relationship manager* –en adelante, *CRM*–). Estos son inspectores a través de los cuales se canaliza toda la comunicación con cada gran organización, así como los que coordinan los *CRM* de cada sector y los que realizan el mismo trabajo para las de menor dimensión (*client relationship coordinator*).

122

125

Una de sus funciones es responder a todas las consultas (*clearances*) planteadas por las que tienen asignadas y en el plazo máximo de 28 días.

La **Administración holandesa** ha desplegado, desde 2005, para las grandes organizaciones, y, desde 2007, para las pequeñas y medianas, un sistema cooperativo (*horizontal monitoring*). Para las primeras se establece un procedimiento voluntario y que consiste en la firma de un protocolo de entendimiento (*covenant*) en el que ambas partes se comprometen a un modelo de control tributario que va a estar basado en los sistemas de control internos y/o externos a implantar (*tax control framework*). De modo que la Administración puede prescindir de llevar a cabo inspecciones exhaustivas (*substantive approach*), para dedicarse a verificar, simplemente, que dichos sistemas funcionan adecuadamente (*systems approach*). Ello permite liberar recursos para investigar, en profundidad, al resto de contribuyentes. Un modelo semejante acaba de implantarse en Italia con la denominación de **cumplimiento colaborativo** (*adempimento collaborativo*).

Por lo que respecta a las **pequeñas y medianas organizaciones**, el protocolo de entendimiento se suscribe con los intermediarios fiscales, que asumen la responsabilidad de controlar a sus clientes, en cuanto son sus proveedores de servicios tributarios (*tax provider services*).

Tanto la Administración británica como la holandesa, han articulado, en sus sistemas de resolución de conflictos, mecanismos alternativos de mediación, en forma de proyectos piloto que se han terminado estabilizando, y que están rindiendo frutos, sobre todo en la resolución de controversias de no muy elevada cuantía.

- I30** También merece la pena citar la experiencia de la **Administración australiana**, tal vez, el sistema de relación cooperativa más consolidado. Se aplica a un número muy reducido de organizaciones y de forma separada, las «TOP 1000» y las «TOP 100», pero que aportan un volumen relevante de la recaudación, y descansa sobre dos pilares: el buen gobierno tributario y el marco de clasificación del riesgo. Por lo que se refiere al primero, la Administración les exige garantías de dicho buen gobierno, tanto en el plano estratégico, como en el operativo y en el de documentación. La clasificación del riesgo se realiza según el modelo denominado «BISEP», que pretende captar todos los factores que inciden en la conducta del contribuyente: su negocio (*business*); sector (*industry*); así como factores sociológicos (*sociological*), económicos (*economic*) y psicológicos (*psychological*). En su virtud, las incluidas en el **TOP 100** —es decir, las 100 principales contribuyentes del país— se clasifican en **tres categorías**: contribuyentes clave (*key taxpayers*), contribuyentes clave con riesgos significativos (*key taxpayers with significant concerns*) y contribuyentes de riesgo más elevado (*higher risk taxpayers*). En función de dicha categorización, la actuación de la Administración australiana es muy diferente, primando un enfoque de servicios para los contribuyentes clave, mientras que, para los de más alto riesgo, sigue aplicando el tradicional esquema inquisitivo y represivo.

En este modelo, juegan un papel muy relevante los denominados **acuerdos de cumplimiento anual** (*annual compliance arrangement* —en adelante, ACA—), principalmente dirigidos a los contribuyentes clave, pero también accesibles para los de mayor riesgo que quieran dar pasos para reducirlo. Para acceder a un ACA es necesario que el director ejecutivo o financiero de la organización dirija una carta que confirme que el marco de su sistema de gestión del riesgo está alineado con las mejores prácticas incluidas en la **Guía de gestión y gobierno del riesgo fiscal** publicada por la Administración australiana. Esta última ofrece, a quienes hayan suscrito un ACA, un alto grado de certeza, tratamiento preferente a efectos de exigencia de sanciones e intereses, así como estrategias para mitigar los riesgos fiscales antes de que surjan. En contrapartida, se exige que las organizaciones se comprometan a trabajar con la Administración para identificar y revelar los que vean sustantivos.

La aprobación de un ACA implica que la Administración, en relación a la declaración de determinado período, se compromete a no abrir ningún procedimiento inspector general ulterior. Por el contrario, actúa sobre los riesgos fiscales identificados y en función de su categorización. Así, los calificados como bajos quedan eximidos de cualquier actuación, mientras que los altos son objeto de medidas mitigatorias. Todo ello en el bien entendido de que si la organización no ha revelado todos sus riesgos o la Administración considera que existe fraude o evasión o resulta aplicable la cláusula anti abuso, puede revocarse la decisión inicial y abrir actuaciones respecto del período cubierto por el ACA.

Por último, y en relación a la **Administración francesa**, el 23-1-2018 el Parlamento francés ha aprobado la Ley sobre Un Estado al servicio de una sociedad de confianza. La misma parte de dos pilares fundamentales. De un lado, la introducción de un derecho a cometer errores para todos, con el objetivo de transitar hacia una Administración de consejo y servicio. De otro, la simplificación, en profundidad, de los procedimientos, corrigiendo el celo regulador que, como cualquier exceso, es dañino, impulsando, a su vez, mecanismos de control de la actuación administrativa.

Varios aspectos destacan por lo que afecta al **ámbito tributario**. De un lado, la incorporación del derecho a la fijación definitiva de la posición administrativa, como integrante del modelo de cumplimiento cooperativo. De otro, la utilización, sin complejos, de algo ajeno a la práctica normativa habitual: la introducción de medidas con carácter experimental, sujetas a evaluación de resultados y control posterior.

El **derecho al error** (*droit à l'erreur*) obedece a un principio de sentido común: la posibilidad de que cada francés se equivoque, en sus declaraciones tributarias, sin arriesgarse a una sanción desde la primera violación. Por tanto, debe poder rectificar, espontáneamente o durante un control, cuando aquel se ha llevado a cabo de buena fe. Para ello, se revierte la carga de la prueba, correspondiendo a la Administración demostrar lo

contrario. Ahora bien, no resulta aplicable a reincidentes o defraudadores, ni como un derecho a incumplir obligaciones tributarias de forma tardía. Este derecho implica un profundo cambio en la relación que vincula a la Administración francesa y los ciudadanos, tanto en las prácticas a seguir como de filosofía, en torno a un valor clave: la **confianza**. Es preciso que la primera asesore antes de sancionar; apoye y libere, en lugar de prevenir, y simplifique, en lugar de complicar. A su vez, su configuración técnica permite una relativa distinción de los contribuyentes en función de su historial tributario.

B. Código del Contribuyente Europeo¹

150	1. Naturaleza y ámbito de aplicación.....	152
	2. Razones y contexto de una iniciativa a escala de la UE.....	155
	3. Principios generales.....	160
	4. Colaboración: buenas prácticas.....	190
	5. Procedimientos.....	220
	6. Revisión.....	260
	7. Promoción de la divulgación de algunas buenas prácticas e ideas ...	280

I. Naturaleza y ámbito de aplicación

(CCE capítulo 3, apartado 2.1)

152 La Comisión Europea ha hecho públicas unas orientaciones para un modelo de CCE² y que establece un conjunto de principios que recopilan los principales derechos y obligaciones que regulan las relaciones entre los contribuyentes, entendido el término en un sentido amplio, y las Administraciones tributarias en Europa. Se trata de un documento no vinculante, por lo que debe revisarse con regularidad, y considerarse como un modelo al que los Estados miembros pueden añadir elementos o adaptarlos para satisfacer las necesidades o los contextos nacionales.

El CCE se basa en las buenas prácticas, y los principios generales básicos de los Estados, que se consideran útiles para promover la cooperación, la fiabilidad y la confianza entre las Administraciones y los contribuyentes. Su finalidad es garantizar una mayor transparencia en relación con los derechos y las obligaciones de ambas partes, así como promover que aquellas adopten un enfoque más orientado a los servicios. En definitiva, plasmación del **Derecho a una buena administración** que reconoce el art.41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE y que el CCE pretende generalizar en todos los Estados miembros, a cuyo tenor:

«1. Toda persona tiene derecho a que las instituciones y órganos de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable.

2. Este derecho incluye en particular:

- el derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que le afecte desfavorablemente,
- el derecho de toda persona a acceder al expediente que le afecte, dentro del respeto de los intereses legítimos de la confidencialidad y del secreto profesional y comercial,
- la obligación que incumbe a la administración de motivar sus decisiones.

3. Toda persona tiene derecho a la reparación por la Comunidad de los daños causados por sus instituciones o sus agentes en el ejercicio de sus funciones, de conformidad con los principios generales comunes a los Derechos de los Estados miembros.

4. Toda persona podrá dirigirse a las instituciones de la Unión en una de las lenguas de los Tratados y deberá recibir una contestación en esa misma lengua».

PRECISIONES Tal y como podremos comprobar, la práctica totalidad del **contenido del CCE** se encuentra incorporado a la Const, la LGT y normativa de desarrollo, así como en la práctica administrativa. Hemos utilizado la traducción oficial, por lo que el lector encontrará citados, entre paréntesis, los términos jurídicos españoles equivalentes.

2. Razones y contexto de una iniciativa a escala de la UE

(CCE capítulo 3, apartado 2.2)

En un mundo, cada vez más globalizado, en el que los ciudadanos, las organizaciones y el capital circulan libremente, el cumplimiento de la normativa tributaria resulta cada vez más complejo y difícil. Por tanto, es conveniente encontrar formas con que ayudar, a los contribuyentes y a las Administraciones tributarias, para ejercitar sus derechos y cumplir con sus respectivas obligaciones. La cooperación, en este ámbito, beneficia tanto a la UE como a cada Estado miembro, demostrando el valor añadido que aporta el trabajo conjunto para prevenir el fraude tributario.

La Comisión Europea considera que es de suma importancia aumentar la eficacia y eficiencia de la recaudación tributaria. A estos efectos adoptó un plan de acción el 6-12-2012, siendo el CCE una de las 34 iniciativas contempladas para reforzar la lucha contra el fraude. El CCE puede ofrecer **beneficios a largo plazo** por los siguientes motivos:

- a) Aumenta la transparencia y facilita la comprensión de los derechos y las obligaciones de las dos partes de la relación jurídico tributaria.
- b) Fomenta, en esta última, la equidad, la eficacia, la seguridad, el respeto y la responsabilidad.
- c) Aumenta el cumplimiento y previene y reduce los conflictos y los riesgos tributarios.
- d) Se convierte en un posible referente para todos los Estados miembros.

3. Principios generales

(CCE capítulo 3, apartado 3.1)

160 A los principios generales está dedicado el capítulo 3 del CCE, donde se enumeran las expectativas de las dos partes de la relación jurídico tributaria.

- legalidad y seguridad jurídica (nº 162);
- trato no discriminatorio y equitativo de los contribuyentes (nº 165);
- presunción de honestidad (nº 170);
- cortesía y consideración (nº 172);
- respeto de la Ley (nº 174);
- independencia e imparcialidad (nº 178);
- confidencialidad fiscal y protección de datos (nº 180);
- privacidad (nº 182); y
- representación (nº 185).

162 Legalidad y seguridad jurídica (CCE capítulo 3, apartado 2.1 punto 3.1.1)

Se distingue entre las expectativas de:

1. Los **contribuyentes**:

- pagar solo los impuestos estipulados por Ley –reserva de Ley tributaria– (Const art.31.3 y 133; LGT art.4 y 8)–;
- que las Administraciones apliquen la legislación de manera razonable y coherente (LGT art.30);
- transparencia sobre la intención de las Leyes, las normas y los procedimientos;
- que las decisiones administrativas respeten el texto de la Ley (LGT art.30); y
- que se apliquen sanciones solo en los casos previstos por la Ley (Const art.25 y 31.3; LGT art.8.g y 183.1).

2. Las **Administraciones tributarias**:

- que los contribuyentes cumplan sus obligaciones (LGT art.35.1); y
- que respeten su derecho a gestionar los regímenes tributarios con arreglo a la Ley, incluidas las sanciones (LGT art.35.1 y 181.2).

165 Trato no discriminatorio y equitativo de los contribuyentes

(CCE capítulo 3, apartado 2.1 punto 3.1.2) Expectativas de los contribuyentes con respecto a las Administraciones tributarias:

1. Que las Administraciones sean coherentes con el principio de no discriminación y promuevan la igualdad de trato ante la Ley (Const art.31.1; LGT art.3.1).

2. Que garanticen que todos ellos puedan acceder a la información y los servicios en función de sus necesidades (LGT art.34.1.a y 85 a 91).

Presunción de honestidad (CCE capítulo 3, apartado 2.1 punto 3.1.3) Se distingue entre las expectativas de: **170**

1. Los **contribuyentes**. Que se les considere honestos, salvo que exista un motivo evidente para lo contrario, aunque pueda comprobarse su situación tributaria.

2. Las **Administraciones tributarias**. Que los contribuyentes:

- cumplan sus responsabilidades fiscales de manera honesta;
- faciliten información real, completa y adecuada, cuando así se les requiera legalmente –obligaciones de información (LGT art.93)–;
- informen, de manera espontánea y sin demora, cuando se produzca algún cambio de circunstancias que pueda repercutir en sus obligaciones tributarias; y
- paguen las cuantías adeudadas y solo reclamen lo que les corresponde (LGT art.35.1 y 191 a 206.bis).

Cortesía y consideración (CCE capítulo 3, apartado 2.1 punto 3.1.4) Se distingue entre las expectativas de: **172**

1. Los **contribuyentes**. Recibir un trato cortés, con consideración y no discriminatorio (LGT art.34.1.j).

2. Las **Administraciones tributarias**. Recibir un trato cortés por parte de los contribuyentes y que estos colaboren con ellas en la mayor medida posible (LGT art.142.3 y 203).

Respeto de la Ley (CCE capítulo 3, apartado 2.1 punto 3.1.5) Se distingue entre las expectativas de: **174**

1. Los **contribuyentes**. Que las Administraciones adopten medidas contra el fraude, la evasión y la elusión tributaria, incluida la colaboración a escala internacional, a fin de minimizar las oportunidades de no imposición, abusando de los desajustes de las legislaciones nacionales –principio de buena Administración (Const art.103)–.

2. Las **Administraciones tributarias**:

- que los contribuyentes solo realicen transacciones y operaciones que estén justificadas por necesidades financieras o económicas legítimas, en definitiva, que no se incurra en los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria (LGT art.15);
- que no se beneficien de los desajustes de las legislaciones nacionales (LGT art.15); y
- que asuman la responsabilidad de las operaciones que realizan y sean conscientes de las consecuencias derivadas de actuar infringiendo la Ley –principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias– (LGT art.179).

Independencia e imparcialidad (CCE capítulo 3, apartado 2.1 punto 3.1.6) **178**

Se distingue entre las expectativas de:

1. Los **contribuyentes**. Que las Administraciones desempeñen sus funciones con neutralidad y sin influencias inapropiadas –principio de buena Administración– (Const art.103).

2. Las **Administraciones tributarias**. Que los contribuyentes respeten su imparcialidad e independencia y que no traten de influir, de manera inadecuada, en sus deliberaciones o en la gestión de sus asuntos.

180 Confidencialidad fiscal y protección de datos (CCE capítulo 3, apartado 2.1 punto 3.1.7) Se distingue entre las expectativas de:

1. Los **contribuyentes**:

- que las Administraciones protejan su información personal y respeten, estrictamente, la legislación en este sentido –carácter reservado de los datos con transcendencia tributaria– (LGT art.95);
- que la información no se difunda a ningún tercero, salvo que así lo prevea la Ley (*ídem*); y
- el derecho a solicitar, en consonancia con las disposiciones nacionales, la información que se posea sobre ellos (LGT art.34.1.g).

2. Las **Administraciones tributarias**. Que los contribuyentes respeten su derecho a recopilar, divulgar y conservar información sobre los mismos, cuando así lo permita la Ley –carácter reservado de los datos con transcendencia tributaria– (LGT art.95).

182 Privacidad (CCE capítulo 3, apartado 2.1 punto 3.1.8) Se distingue entre las expectativas de:

1. Los **contribuyentes**. Que las Administraciones:

- solo soliciten la información pertinente para el desempeño de sus funciones (LGT art.95.1); y
- permitan acceder a dicha información solo a los empleados autorizados a tal efecto (LGT art.95.3).

2. Las **Administraciones tributarias**:

- que los contribuyentes cumplan los requisitos de facilitar información pertinente –obligaciones de información (LGT art.93)–; y
- transparencia y cooperación, cuando sea preciso, para el desempeño de sus funciones (LGT art.142.3).

185 Representación (CCE capítulo 3, apartado 2.1 punto 3.1.9) Se distingue entre las expectativas de:

1. Los **contribuyentes**. Derecho a recibir asistencia o representación para tramitar sus asuntos tributarios –representación voluntaria (LGT art.46)–.

2. Las **Administraciones tributarias**:

- que les informen de sus modalidades de representación (LGT art.46 y 47);
- que comprendan de que se les puede contactar directamente cuando sea necesario –facultades de la inspección de los tributos (LGT art.142.3)–; y
- que continúen haciéndose responsables de sus asuntos tributarios conforme a la Ley (LGT art.35.1).