



Doi: <https://doi.org/10.17398/2695-7728.38.349>

ACERCA DE LA “GOBERNANZA FISCAL” Y DE LA “BUENA
ADMINISTRACIÓN” EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

*ABOUT “FISCAL GOVERNANCE” AND “GOOD ADMINISTRATION”
IN THE TAX FIELD*

CLEMENTE JUAN CHECA GONZÁLEZ¹

Universidad de Extremadura

Recibido: 06/06/2022 Aceptado: 11/09/2022

RESUMEN

El buen gobierno fiscal, basado en los principios aplicables al gobierno corporativo, busca alcanzar la existencia de una mayor seguridad jurídica. A esa idea inicial se han añadido después otros elementos que complementan la gobernanza fiscal, como la responsabilidad social corporativa, el cumplimiento cooperativo en materia tributaria, el proyecto BEPS, en particular su acción 12, que exige revelar los mecanismos de planificación fiscal agresiva, y el Programa de garantía de cumplimiento tributario internacional, que pretende evaluar los riesgos fiscales de los grandes grupos de empresas multinacionales. Con todo ello se pretende conseguir la más adecuada cooperación recíproca entre las administraciones tributarias y los ciudadanos. Para que este sistema funcione de forma correcta es imprescindible que las Administraciones cumplan escrupulosamente el “principio de buena administración”, lo que, desafortunadamente, no siempre

¹ Doctor en Derecho por la Universidad de Bolonia. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la Facultad de Derecho de la Universidad de Extremadura. Sus principales líneas de investigación son: financiación de las CCAA y de las Entidades locales; IVA; y resolución de conflictos en materia tributaria: revisión de oficio, reclamaciones económico-administrativas y contencioso-administrativo.

sucede en las Administraciones tributarias españolas.

Palabras clave: Cooperación fiscal; derecho a una buena administración; fiscalidad justa; gobernanza fiscal; Plan de acción sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios; planificación fiscal agresiva; principio de legalidad; responsabilidad social corporativa.

ABSTRACT

Good fiscal governance, based on the principles applicable to corporate governance, seeks to achieve greater legal certainty. Other elements have been added to this initial idea that complement tax governance, such as corporate social responsibility, cooperative compliance in tax matters, the BEPS project, in particular its action 12, which requires revealing aggressive tax planning mechanisms, and the International Tax Compliance Assurance Program, which aims to assess the tax risks of large groups of multinational companies. With all this, the aim is to achieve the most appropriate reciprocal cooperation between tax administrations and citizens. For this system to work correctly, it is essential that the Administrations scrupulously comply with the "principle of good administration", which, unfortunately, does not always happen in the Spanish Tax Administrations.

Keywords: Tax cooperation; right to good administration; fair share of tax; tax governance; Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS); aggressive tax planning; principle of legality; corporate social responsibility.

Sumario: 1. Introducción. 2. La gobernanza fiscal. Alcance y medidas adoptadas para intentar hacerla efectiva. 3. Análisis crítico de las diversas medidas tomadas para hacer efectiva la gobernanza fiscal. 4. El derecho a una buena administración en la esfera tributaria. Referencias bibliográficas.

1. INTRODUCCIÓN

Como bien ha escrito Herrera Molina² la noción integral de "gobernanza fiscal" es el resultado de un proceso de aluvión en el que han confluído diversos factores, tales como el concepto de buen gobierno, aplicado en primer lugar en

² Pedro Herrera Molina, "Gobernanza fiscal: de las empresas a la Administración", en *Gobernanza fiscal: una aproximación equilibrada*, dirigido por KPMG, S.L.P. (Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad, 2020): 28.

la esfera de las ciencias empresariales (*corporate governance*) para pasar después al ámbito de la ciencia política (*public governance*)³, la responsabilidad social corporativa (RSC o *corporate social responsibility*), el cumplimiento cooperativo en materia tributaria (*co-operative compliance*), y el proyecto BEPS, en especial la acción 12, relativa al *disclosure of aggressive tax planning*, y el denominado cumplimiento corporativo en materia tributaria (*corporate compliance*), plasmado en España en la norma UNE 19602.

Paso a analizar sintéticamente cada uno de referidos factores, concluyendo este trabajo con el análisis del “derecho a una buena Administración”, que es fundamental para alcanzar el objetivo de una adecuada gobernanza fiscal.

2. LA GOBERNANZA FISCAL. ALCANCE Y MEDIDAS ADOPTADAS PARA INTENTAR HACERLA EFECTIVA

Desde hace unas décadas, como han puesto de relieve Canelo Álvarez y Cubillo Pérez de Ayala⁴, las instituciones financieras y los gobiernos, así como las empresas o personas que desean invertir, tienen en consideración si se cumplen las directrices y normas del buen gobierno en las organizaciones, siendo en este contexto en el que comenzaron a surgir ciertas recomendaciones, pautas y normas encaminadas a fomentar y regular el buen gobierno de las sociedades.

A este respecto, la OCDE agrupó los principales puntos en común del gobierno corporativo en sus países miembros y publicó en el año 1999 los “Principios de Gobierno Corporativo de la OCDE”, con el objetivo de disponer de un referente internacional para legisladores, inversores y otros actores interesados, documento que fue luego ampliamente remodelado en el año 2004, incluyéndose ya en esta revisión referencias a la gobernanza fiscal en lo que atañe a la responsabilidad de los administradores de las sociedades, al ser éstos, como ha señalado Gascón Catalán⁵, los máximos responsables de la estrategia fiscal de

3 Así se deduce de los documentos OCDE: *Governance in Transition. Public Management reforms in OECD Countries* (París, 1995), 48, y *La Gobernanza Europea. Un libro blanco*, Bruselas, 25.7.2001 COM (2001) 428 final, así como de la Resolución de la ONU 671/1, aprobada por la Asamblea General el 24 de septiembre de 2012 (Declaración de la reunión de alto nivel de la Asamblea General sobre el Estado de Derecho en los planos nacional e internacional, apdos. 12, 16, 35 y 36).

4 Luis Canelo Álvarez y Catalina Cubillo Pérez de Ayala, “Origen y evolución de la gobernanza, y en particular de la fiscal. El marco jurídico actual de la gobernanza fiscal en España y desarrollo en derecho comparado”, en *Gobernanza fiscal: una aproximación equilibrada*, dirigido por KPMG, S.L.P. (Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad, 2020): 91.

5 Jesús Gascón Catalán, “Los consejos de administración como máximos responsables de la estrategia fiscal de las sociedades cotizadas”, *Documento de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, 19 (2014):

las sociedades cotizadas.

Siguiendo estas pautas, en España se publicó en 1998 el “Informe sobre el gobierno de las sociedades cotizadas” (Informe Olivencia), que luego, en 2003, fue complementado por el “Informe para la Comisión Especial para el fomento de la transparencia y seguridad en los mercados y en las Sociedades cotizadas” (Informe Aldama), y, posteriormente, en el año 2005, por el “Código Unificado de Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas” (Código Conthe), que se actualizó en 2013⁶, trabajos todos ellos que sirvieron de base para la aprobación de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modificó la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo, en la que se incluyó el riesgo tributario como un componente más del sistema de gestión del riesgo en las sociedades de capital, por lo que la fiscalidad de la empresa pasó a convertirse en un asunto que los consejos de administración de estas entidades han de tomar en consideración, por su importancia en la correcta gestión de las mismas.

Referidos “Principios de Gobierno Corporativo de la OCDE” ya bajo la denominación “Principios de Gobierno Corporativo de la OCDE y del G20”, fueron de nuevo revisados en el año 2016 para adaptarlos a los cambios en los sectores empresarial y financiero, bajo la premisa de que la finalidad del gobierno corporativo es crear un clima de confianza y transparencia en el ámbito empresarial tendente a favorecer la realización de inversiones a largo plazo, la estabilidad financiera, la credibilidad de los datos empresariales y la integridad en los negocios, fines todos ellos con los que se intentó reflejar la prioridad que los líderes del G-20 querían otorgar a la gobernanza corporativa en la agenda internacional.

En paralelo a estos principios, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE tuteló la creación, en 2002, del “Foro sobre la Administración Tributaria”⁷, integrado por altos cargos representantes de las Administraciones tributarias de los países participantes, con la finalidad de intercambiar experiencias y de compartir información, así como de desarrollar mecanismos para mejorar el funcionamiento de las Administraciones Tributarias, en aquellas cuestiones más conflictivas de la fiscalidad internacional.

Dicho Foro fue el que sirvió de modelo para la implantación en España, en

22.

6 Finalmente se aprobó, en 2015, un nuevo “Código de Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas”.

7 El mismo se complementó con el denominado “Foro Global” “*Global Forum on Transparency and Exchange of Information*”, cuya finalidad es la de introducir la transparencia y la buena gobernanza en materia fiscal en el mundo, a través de un complejo proceso de *peer review* y la expansión del intercambio de información tributaria.

2009, del “Foro de Grandes Empresas”, como órgano de relación cooperativa entre la AEAT y veintisiete grandes empresas españolas previamente seleccionadas para “promover una mayor colaboración entre las grandes empresas y la Administración Tributaria del Estado, basada en los principios de transparencia y confianza mutua”, siendo uno de los grupos de trabajo integrados en este Foro el que elaboró, en 2010, un “Código de Buenas Prácticas Tributarias”, al que pudieron adherirse todas las empresas que lo desearan, con independencia de que participasen, o no, en referido “Foro de Grandes Empresas” o de su tamaño, verificándose el cumplimiento, o no, de las medidas incluidas en este Código a través del análisis de las exigencias establecidas en la ya citada Ley 31/2014, de 3 de diciembre, extendiéndose dichas exigencias ya no solo a las sociedades cotizadas, sino también a las no cotizadas⁸.

Como han escrito Sanz Gómez⁹ y Sánchez Huete¹⁰, la responsabilidad social corporativa (RSC) implica un compromiso de las empresas con la sociedad más allá del marco jurídico que regula su actividad.

Esto supone, según Castro de Luna¹¹, dar entrada a la idea de que “las empresas no deben tener como único objetivo la maximización de sus beneficios, sino que, como agentes sociales que son, que se benefician de servicios públicos tales como la educación de sus trabajadores, la salud de los mismos, las mejoras de los medios de comunicación, ... han de revertir a la sociedad parte de sus beneficios, potenciando o desechando, las actividades queridas o perniciosas para la sociedad, respectivamente”.

Así se puso de relieve en el Pacto Mundial de Naciones Unidas sobre responsabilidad social de las empresas, de 26 de julio de 2000, adoptado en el marco del Foro Económico Mundial celebrado en Davos (Suiza) el 31 de enero de 1999, y en el Libro Verde de la Comisión Europea “Fomentar un marco euro-

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

9 Rafael Sanz Gómez, “Hacia la relación cooperativa en España: el nuevo Código de Buenas Prácticas Tributarias a la luz de los estudios de la OCDE”, *Revista Técnica Tributaria*, 93 (2011): 60.

10 Miguel Ángel Sánchez Huete, “Hacia una planificación fiscal socialmente responsable. La planificación ultrafiscal”, *Revista Quincena Fiscal*, 7 (Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2010\436): 5, y “La Administración tributaria ¿puede ser socialmente responsable?”, *Nueva Fiscalidad*, 2 (2017): 72.

11 Manuel José Castro de Luna, *Hacia un nuevo modelo de relación con la Administración tributaria* (Cizur Menor, Navarra: Thomson Reuters Aranzadi, 2020), 138.

peo para la responsabilidad social de las empresas”, de 18 de julio de 2001¹² en el que se manifestó que la RSC es “la integración voluntaria de estas, de las preocupaciones sociales y medioambientales en sus operaciones comerciales y sus relaciones con sus interlocutores. Ser socialmente responsable no significa solamente cumplir plenamente las obligaciones jurídicas, sino también ir más allá de su cumplimiento, invirtiendo más en el capital humano, el entorno y las relaciones con los interlocutores”.

Como ha resaltado Sanz Clavijo¹³, la relación cooperativa se concibe como un nuevo modelo de relación entre la Administración Tributaria y ciertos obligados —las grandes empresas— basado en la colaboración y en la confianza entre ambas partes, de forma que, si éstas son transparentes y comunican recíproca y reactivamente la información relevante, lograrán una mayor seguridad jurídica en la aplicación del sistema tributario, con la obtención de respectivas ventajas para las mismas¹⁴.

A este respecto, Sanz Gómez¹⁵, ha escrito que con este sistema la Administración tributaria busca el acceso a información tributaria relevante, y las empresas que se adhieren a este tipo de programas esperan cinco compromisos de la Administración: a) comprensión basada en conocimientos del mundo de la empresa, b) imparcialidad, c) proporcionalidad, d) apertura/transparencia, y e) agilidad, que pueden sintetizarse bajo el enunciado de que toda experiencia de cumplimiento cooperativo implica un intercambio de transparencia (proporcionada por las empresas) por seguridad jurídica (que proporciona la Administración)¹⁶.

12 Bruselas 18/7/2001, COM (2001) 366 final.

13 Alfonso Sanz Clavijo, “La obligación de revelar mecanismos de planificación fiscal agresiva: su posible configuración atendiendo al plan BEPS y a la experiencia de otros Estados”, *Revista Quincena Fiscal*, 20, 2015 (Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2015\17117), 2 y 3.

14 Así se han pronunciado también, entre otros autores, Jesús Gascón Catalán, “Estrategias fiscales y marcos de control interno y de gestión de riesgos fiscales en las sociedades cotizadas. Impacto de la Ley 31/2014”, *Crónica Tributaria*, 155 (2015): 106; José Andrés Rozas Valdés, *Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva de derecho comparado desde el sistema tributario español* (Madrid: Documento de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, 6 (2016): 8; Cristina García-Herrera Blanco, “Buen gobierno fiscal y cumplimiento cooperativo con las grandes compañías”, *Revista Quincena Fiscal*, 1 (Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2016\86013): 16; María Pía Natri, José Andrés Rozas Valdés y Enza Sonetti, “La dimensión fiscal en la gobernanza corporativa: entre Italia y España”, *Crónica Tributaria*, 166 (2018): 192; María Esther Sánchez López, “Seguridad jurídica y producción normativa en materia tributaria. Incidencia sobre el cumplimiento cooperativo”, *Crónica Tributaria*, 175 (2020): 189, y Yolanda Martínez Muñoz, “Compliance fiscal y responsabilidad por ilícitos tributarios”, *Crónica Tributaria*, 179 (2021): 41.

15 Rafael Sanz Gómez, “Cumplimiento cooperativo tributario y grandes empresas en España”, *Crónica Tributaria*, 161 (2016): 210.

16 Así se puso de relieve también en el Informe de la OCDE *Co-operative Compliance: A Framework-*

El proyecto BEPS, liderado por la OCDE, y apoyado por el G-20 y la UE, para combatir la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios¹⁷, buscó como fin prioritario redefinir el sistema tributario internacional, con la voluntad, como han puesto de relieve Canelo Álvarez y Cubillo Pérez de Ayala¹⁸, de que las empresas multinacionales contribuyesen de una forma justa al mantenimiento de los gastos públicos¹⁹.

Este Plan de acción de BEPS contiene 15 acciones, organizadas en torno a tres ejes básicos: a) la coherencia del Impuesto sobre sociedades a nivel internacional; b) una realineación de la imposición y la sustancia económica, y c) la transparencia, junto con la seguridad jurídica y la previsibilidad. Y especialmente relevante a los efectos de los que me vengo ocupando es la acción 12^a, cuyo informe se aprobó en octubre de 2015, encaminada a establecer la exigencia de que los contribuyentes revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva (*mandatory disclosure rules for aggressive tax planning schemes*), para lo cual se partió de la importante base del Informe de la OCDE de 2011 sobre “*Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*”, en el que, como han apuntado Martín Jiménez y Calderón Carrero²⁰ y García Novoa²¹, se habían analizado las experiencias existentes al respecto en determinados países: EE.UU. y Reino Unido, fundamentalmente, con sus regímenes de “*Tax shelters disclosure*” y de “*Disclosure of tax avoidance schemes*” o DOTAS, respectivamente²².

From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance, de 2013, en el que se indicó que la relación cooperativa supone la transparencia a cambio de la certeza.

17 OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris, 2013.

18 Canelo y Cubillo, “Origen y evolución de la gobernanza ... 113.

19 Así lo han indicado también, entre otros, Patricia Lampreave Márquez, “La transparencia como criterio fundamental para erradicar los regímenes lesivos”, *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, 3, 2016 (Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2016/85511): 3; Gemma Patón García, “La documentación sobre precios de transferencia y el informe «Country by Country» en el escenario Post-BEPS”, *Revista Quincena Fiscal*, 15, 2016 (Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2016\80145): 8, y Mar Barreno et al., “El proyecto BEPS de la OCDE/G20: Resultados finales”, *Crónica Tributaria*, 158 (2016): 8.

20 Adolfo Martín Jiménez y José Manuel Calderón Carrero, “El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (“BEPS”): ¿el final, el principio del final o el final del principio?”, *Revista Quincena Fiscal*, 1, 2014 (Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2014\267): 17.

21 César García Novoa, “*Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) y sus implicaciones en los ordenamientos domésticos”, *Nueva Fiscalidad*, 3 (2015): 75.

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

Otro elemento vertebrador de la relación cooperativa entre Administraciones y contribuyentes, gestado asimismo en la esfera de la OCDE, está constituido por el Programa Internacional de Garantía de Cumplimiento (*International Tax Compliance Assurance Programme*), más conocido como “ICAP”, que se puso en marcha en Washington, en 2018, primero con el carácter de programa piloto, transformándose en un programa de carácter estable y permanente, luego de haberse celebrado un segundo programa piloto, el denominado el denominado ICAP 2.0, que tuvo lugar en el año 2019, el 18 de febrero de 2021.

Se trata, como han puesto de relieve Castro de Luna²³, Canelo Álvarez y Cubillo Pérez de Ayala²⁴ y Ribes Ribes²⁵, de un sistema voluntario, multilateral y cooperativo de análisis y aseguramiento de riesgos fiscales internacionales, tendente a incrementar la seguridad jurídica y a reducir, por ende, las controversias entre los grupos multinacionales y la Administración Tributaria²⁶.

La necesidad del cumplimiento corporativo en materia tributaria se ha plasmado en España en la norma UNE 19602, de “Sistemas de Gestión de *Compliance* Tributario. Requisitos con orientación para su uso”, publicada el 28 de febrero de 2019 por la Asociación Española de Normalización (Aenor), que va más allá, como ha escrito Martínez Muñoz²⁷, de los modelos de *compliance* penal que, de acuerdo con el art. 31 bis del Código Penal pueden implantar las empresas para evitar la comisión de delitos, entre ellos, el delito contra la Hacienda

ordenamiento jurídico por la Ley 10/2020, de 29 de diciembre, por la que se reformó la LGT. En esta misma idea de lucha contra esta planificación fiscal agresiva se enmarca, por citar algún documento más de los múltiples existentes, imposibles de reproducirlos siquiera someramente en este trabajo, el paquete fiscal *EU Commission, Fair and Simple Taxation: Commission proposes new package of measures to contribute to Europe's recovery and growth*, aprobado el 15 de julio de 2020, que se enmarca dentro de la agenda fiscal europea en materia de transición a una realidad más “verde” y digital, y en el contexto de la crisis generada por la pandemia del Covid-19, siendo uno de sus objetivos el de hacer frente al abuso y a la competencia fiscal perjudicial.

23 Manuel José Castro de Luna, “Programa de Garantía de Cumplimiento o International Compliance Assurance Programme (ICAP)”, *Revista Quincena Fiscal*, 18, 2019 (Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2019\8649): 2.

24 Canelo y Cubillo, “Origen y evolución de la gobernanza ... 114.

25 Aurora Ribes Ribes, “Retos del *International Compliance Assurance Programme* (ICAP) permanente de la OCDE como modelo de cumplimiento cooperativo multilateral”, *Crónica Tributaria*, 182 (2022): 93.

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

27 Yolanda Martínez, “*Compliance* fiscal y responsabilidad ... 46.

Pública, en la medida en que el sistema de *compliance* tributario no busca solamente evitar la comisión de delitos fiscales, sino también infracciones administrativas, mediante la promoción del cumplimiento voluntario de la normativa tributaria.

Esta norma presenta, sin embargo, algunas incógnitas en lo que atañe a si la certificación de acuerdo con la misma puede ser, o no, un elemento de prueba para demostrar, ante la Administración o ante los Tribunales, la voluntad de la organización de cumplir con sus obligaciones fiscales, circunstancia ésta de incertidumbre que proviene de que nos encontramos en presencia de una mera recomendación, ya que su naturaleza tiene un mero alcance *soft law*, por lo que, como ha señalado Herrera Molina²⁸, nos encontramos en esta ámbito en una fase inicial, toda vez que la certificación derivada de la norma UNE 19602 tiene un carácter privado, voluntario y no garantiza ningún trato particularmente favorable por parte de la Administración²⁹.

A este respecto Castro de Luna³⁰, ha señalado que, en aras a la seguridad jurídica, lo que procedería si se quiere que los programas de *compliance* sean efectivos es que se reconozcan de manera expresa en la LGT como causa de exoneración o atenuación de la responsabilidad por la comisión de una infracción tributaria, criterio que también es sustentado por Martínez Muñoz³¹, quien pone de relieve que si bien es cierto que la LGT no incluye un precepto similar al art. 31 bis del Código Penal para exonerar de responsabilidad administrativa en estos casos, también lo es que en su art. 179.2.d) establece la exclusión de responsabilidad para quienes “hayan puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias”, supuesto éste que podría ser perfectamente aplicable a aquellos contribuyentes que afrontan el cumplimiento de su deber de contribuir implantando un sistema preventivo de gestión de riesgos fiscales para evitar el incumplimiento tributario, por lo que favorecer el cumplimiento tributario mediante la exoneración de la sanción en aquellos casos de implantación de un sistema de *compliance* tributario adaptado a las exigencias de la norma UNE 19602 debería considerarse adecuado desde el punto de vista de los prin-

28 Herrera, “Gobernanza fiscal: de las empresas ... 33 y 34.

29 Así lo han puesto de relieve también, entre otros autores, Juan Calvo Végez, *El delito fiscal en las personas jurídicas* (Cizur Menor, Navarra: Thomson Reuters Aranzadi, 2019), 226 y 232, María Esther Sánchez López, “Seguridad jurídica ... 194, y Pablo Chico de la Cámara, “*Compliance* tributario & principio de buena fe: ¿cómo sentar unas sólidas bases para una mejora de las relaciones cooperativas? Los dos extremos de una cuerda pueden estar muy alejados, pero son siempre la misma cuerda”, *Civitas, Revista española de Derecho Financiero*, 189, 2021 (Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2021\1126): 10.

30 Castro, *Hacia un nuevo modelo ... 271.*

31 Yolanda Martínez, “*Compliance* fiscal y responsabilidad ... 55 y 56.

cipios de justicia tributaria.

3. ANÁLISIS CRÍTICO DE LAS DIVERSAS MEDIDAS TOMADAS PARA HACER EFECTIVA LA GOBERNANZA FISCAL

En una primera aproximación, y con carácter abstracto, deben valorarse positivamente los esfuerzos desplegados para intentar alcanzar una adecuada gobernanza fiscal.

No obstante, la política seguida hasta el presente en relación a esta cuestión tampoco está exenta de sombras, las cuales, a mi juicio, dificultan sobremanera que los objetivos buscados se puedan conseguir de manera efectiva. Algunas de estas sombras son predicables, en general, de los mecanismos de los que se han servido las distintas organizaciones internacionales en la implantación de las medidas utilizadas con esta finalidad, así como de algunos de los conceptos por ellas usados; y otras son más específicas de España, cuya legislación en materia fiscal no es, precisamente, merecedora de elogios.

Descendiendo a detalles, hay que criticar que casi toda esta referida política, a salvo de algunas medidas concretas, parte de la base de la utilización, como ya se ha apuntado, de simples normas *soft law*, que, por su alcance, no son, desde luego, las más idóneas para alcanzar el deseable objetivo de una buena gobernanza fiscal, ya que estas normas carecen de los efectos jurídicos vinculantes propios de las auténticas normas jurídicas³², por lo que parece evidente que sería completamente necesario que estas medidas se recogiesen en normas *hard law*, esto es, de normas legalmente vinculantes, y, por tanto, con poder coercitivo, como también demanda, con acierto, Sánchez López³³.

Respecto a la RSC, ya se indicó con anterioridad que la misma conlleva un

32 Así se ha afirmado, además de por numerosos autores, por el propio TJUE, que lo único que ha admitido, en alguna ocasión, es que estas normas de *soft law* tengan una mera eficacia interpretativa, siendo ilustrativas de ello sus sentencias de 13 diciembre 1989 (1990\75), as. 322/88, Salvatore Grimaldi, 11 septiembre 2003 (TJCE 2003\258), as. C-207/2001, Altair Chimica SpA, 24 abril 2008 (TJCE 2008\94), as. C-55/06, Arcor AG & Co. KG, 3 septiembre 2014 (TJCE 2014\257), as. C-410/13, «Baltlanta» UAB, 15 septiembre 2016 (TJCE 2016\388), as. C-28/15, Koninklijke KPN NV y otros, y 25 marzo 2021 (TJCE 2021\81), as. C-501/18, BT; tesis que incluso se cuestiona por nuestro TS, como se puede comprobar de la lectura de sus sentencias de 3 marzo 2020 (RJ 2020\1214) y de 23 septiembre 2020 (RJ 2020\4011), como bien ha puesto de manifiesto José Manuel Calderón Carrero, “Nueva doctrina del Tribunal Supremo sobre el beneficiario efectivo y los límites a la utilización del Soft-Law: el caso Colgate Palmolive”, *Revista Quincena Fiscal*, 1 y 2, 2021 (Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2021\15): 6.

33 Sánchez López, “Seguridad jurídica ... 192 y 193.

compromiso de las empresas con la sociedad más allá del marco jurídico que regula su actividad.

Esto constituye una muestra del concepto, tan en boga, y tan reiteradamente empleado en la actualidad, de “fiscalidad justa” (*fair share of tax*), que me cuesta mucho compartir desde una estricta visión jurídica, ya que como acertadamente han puesto de manifiesto Barrenechea Elorrieta, González Fernández-Mellado y González de Luis³⁴, el mismo es un concepto indeterminado que nada tiene que ver con el principio de legalidad que debe regir la política fiscal.

Por tanto, suscribo las opiniones de Galindo Jiménez y Matas Espejo³⁵ de que este principio de legalidad debe considerarse la base del cumplimiento tributario, y el mismo también constituye su delimitación, en el sentido de que no se puede pedir a las empresas ir más allá del cumplimiento de las normas, por lo que a los contribuyentes no se les puede pedir nada más, y tampoco nada menos, que el cumplimiento de las leyes tributarias, y de Sánchez Huete³⁶, que luego de señalar a nadie se le puede exigir tributar de acuerdo con un deber ético no normativizado, añade gráficamente que: “En un Estado de Derecho, en donde la ley ha de pautar los comportamientos, no resulta admisible ni la objeción fiscal por parte del contribuyente ni el fundamentalismo fiscal por parte de los Estados exigiendo comportamientos tributarios más allá de los imperativamente fijados”³⁷.

Es cierto que buena parte de las empresas multinacionales trasladan artificialmente sus beneficios imponibles de la jurisdicción fuente a otras de mejor tributación, sirviéndose para ello de diversos ardidés: utilización de mecanismos híbridos, aprovechamiento de reglas de transparencia fiscal internacional débiles, utilizando deducciones abusivas de gastos financieros y otros tipos de

34 Santiago Barrenechea Elorrieta, Francisco González Fernández-Mellado y María del Carmen González de Luis, “La transparencia como exigencia de “buen gobierno”. Definición y alcance de la transparencia para el contribuyente y para la Administración. La reputación ligada al cumplimiento tributario y a la transparencia”, en *Gobernanza fiscal: una aproximación equilibrada*, dirigido por KPMG, S.L.P. (Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad, 2020): 224.

35 Itziar Galindo Jiménez y José Matas Espejo, “Gobernanza fiscal: una aproximación equilibrada. Conclusiones generales”, en *Gobernanza fiscal: una aproximación equilibrada*, (Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad, 2020), 408.

36 Miguel Ángel Sánchez Huete, “La planificación potencialmente agresiva y el nuevo deber informativo de los intermediarios”, *Revista Quincena Fiscal*, 12, 2020 (Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2020\33413): 5 ss.

37 Así se había pronunciado ya este mismo autor en un trabajo anterior “Hacia una planificación fiscal socialmente responsable... 24, cuando indicó que si bien sería admisible que, desde la perspectiva ética, fuera exigible una mayor tributación que la legal, tal exigencia es ética, que no jurídica; y los poderes públicos tampoco pueden exigir aquello que está más allá de la ley, ya que esto sería una intromisión intolerable en la esfera de la libertad individual.

pagos equivalentes, sirviéndose de forma indebida de los convenios para evitar la doble imposición, obviando artificialmente su condición de establecimiento permanente, o utilizando de manera artificiosa las reglas de precios de transferencia. Por ello, evidentemente, es necesario arbitrar medidas tendentes a conseguir que las mismas contribuyan de una forma más justa al mantenimiento de los gastos públicos.

Ahora bien, dicho esto, parece también no menos cierto que el comportamiento de estas empresas viene, en muy buena medida, alentado y propiciado por los propios Estados, que, como ha escrito Carbajo Vasco³⁸, han contribuido a esta situación con sus políticas fiscales tendentes a atraer hacia sus territorios las actividades económicas de dichas empresas, actuando como *free riders* en la esfera internacional, buscando atraer rentas, inversiones y transacciones de residentes en otros Estados, ofreciendo regímenes fiscales opacos y de nula transparencia, por lo que es justo reconocer que las empresas multinacionales no son las culpables exclusivas de la “planificación fiscal agresiva”, tal y como, con acierto, han señalado, entre otros autores, Carbajo Vasco³⁹, Guervós Maílló⁴⁰ y Sánchez Archidona Hidalgo⁴¹.

Por ello, bien está que los organismos internacionales se preocupen por poner coto a las nocivas prácticas de las que se valen las empresas multinacionales para reducir su tributación; pero esto servirá de poco mientras no se tomen medidas adecuadas para evitar que las distintas jurisdiccionales fiscales sigan haciendo uso de las políticas que hasta el presente muchas de ellas vienen manteniendo.

En esta misma línea, es absolutamente necesario y conveniente que dichos organismos internacionales precisen y delimiten con la mayor claridad posible la noción de “planificación fiscal agresiva”, toda vez que, como bien han indicado Martín Jiménez y Calderón Carrero⁴², Sanz Clavijo⁴³ y Sánchez López⁴⁴, no

38 Domingo Carbajo Vasco, “Algunas reflexiones sobre la era post-BEPS”, *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, 2, 2016 (Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2016\2716): 21.

39 Domingo Carbajo Vasco, “La lucha contra la planificación fiscal agresiva y las obligaciones de información tributaria”, *Crónica Tributaria*, 158 (2016): 120 y 121.

40 María Ángeles Guervós Maílló, “Buenas prácticas y transparencia fiscal”, *Revista Quincena Fiscal*, 22, 2020 (Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2020\37475): 5 y ss.

41 Guillermo Sánchez Archidona Hidalgo, “La delimitación conceptual de la «erosión» de las bases imponibles: un problema internacional”, *Nueva Fiscalidad*, 2 (2017): 154 y ss.

42 Jiménez y Calderón, “El Plan de Acción de la OCDE ... 17 y 18.

43 Sanz, “La obligación de revelar mecanismos ... 9.

44 María Esther Sánchez López, “La lucha contra la planificación fiscal agresiva. La obligación de

existe una definición cerrada acerca de qué es “agresivo” o “abusivo”, lo que genera distorsiones y conflictos que debieran a toda costa evitarse a través del establecimiento de normas claras que perfilasen de modo inequívoco, y con plena aceptación por parte de todas las personas implicadas, ese resbaladizo concepto actual de “planificación fiscal agresiva”, que, como ha resaltado García Novoa⁴⁵, no es jurídico, sino político.

Ese concepto, en definitiva, no puede seguir estando en manos de la interpretación que de él hagan las distintas Administraciones tributarias, que es lo que ahora sucede, puesto que, como muy bien ha escrito Carbajo Vasco⁴⁶, dejar la interpretación de lo que es o no legal en una estructura de planificación fiscal en manos exclusivamente de las Administraciones tributarias es desconocer, por un lado, la realidad diaria y la existencia de interés nacionales enfrentados entre los diversos Estados e, incluso, en el seno de los burócratas encargados de esta calificación, además de violar el principio de legalidad tributaria y generar perpetuos conflictos de intereses y de interpretación; añadiendo que en sociedades democráticas y en Estados de Derecho, no es posible, ni legal, dejar de manera exclusiva en manos de dichas Administraciones, más si éstas son nacionales y compiten con otras jurisdicciones fiscales, la calificación de una postura tributaria como lícita o no, agresiva o puramente indicativa.

Junto a estos reproches, aplicables con carácter general, hay que mencionar asimismo, siquiera sea con brevedad, otros que en buena medida son específicos de la legislación tributaria española, plagada de graves anomalías que, desde luego, en nada contribuyen a conseguir una adecuada gobernanza fiscal.

En este sentido, y siguiendo la acertada síntesis realizada por Iglesias Gómez y Solera Morales⁴⁷, los principales defectos predicables de nuestra legislación tributaria son: a) la proliferación legislativa, b) la inestabilidad normativa, que se encuentra en directa conexión con dicha profusión de normas, c) la dispersión de las normas con contenido tributario, debida, básicamente, a dos factores, por una parte, a la pluralidad de organismos con competencias normati-

información y los programas de cumplimiento cooperativo”, *Crónica tributaria*, 162 (2017): 93.

45 César García Novoa, “Una nueva fiscalidad nada lampedusiana. Algo está cambiando y ya nada será igual”, “Una nueva fiscalidad nada lampedusiana. Algo está cambiando y ya nada será igual”, *Taxlandia, Blog fiscal y de opinión tributaria* (28 enero 2020): 1 y 2. www.politica-fiscal.es, consultado el 3 septiembre 2022.

46 Carbajo, “La lucha contra la planificación fiscal ... 116 y 117.

47 José Vicente Iglesias Gómez e Irene Solera Morales, “La regulación de los tributos. Su incidencia en el cumplimiento del obligado tributario”, en *Gobernanza fiscal: una aproximación equilibrada*, dirigido por KPMG, S.L.P. (Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad, 2020): 131 y ss.

vas: Estado, Comunidades autónomas, Diputaciones forales y entes locales, a los que se deben añadir, y cada vez con mayor trascendencia los Convenios y tratados internacionales firmados por España y, sobre todo, la potestad legislativa de la UE, y, por otra, a la transversalidad de la materia tributaria, que conlleva en no pocos casos la incorporación de medidas tributarias en normas que regulan otras materias, y la existencia de figuras y reglas especiales no siempre ubicadas sistemáticamente en el ámbito normativo que le es propio, d) la deficiente técnica legislativa utilizada, apreciable, significativamente, en la esfera tributaria, y e) el desmedido, e injustificable en no pocas ocasiones, abuso de la figura del Real Decreto-ley, que implica una profunda degradación del principio de reserva de ley.

Estas nefastas, y, por desgracia, muy frecuentes prácticas legislativas observables en España, que fueron oportunamente denunciadas en la *Declaración de Granada*, suscrita, el 18 de mayo de 2018, por un grupo de profesores de Derecho financiero y tributario⁴⁸, y de las que me he ocupado extensamente en un trabajo anterior⁴⁹, dificultan en grado sumo las relaciones entre las empresas, en general, y los ciudadanos, en particular, con la Administración tributaria, por lo que el caldo de cultivo para que florezcan las “relaciones cooperativas” no es, evidentemente, el más apropiado.

4. EL DERECHO A UNA BUENA ADMINISTRACIÓN EN LA ESFERA TRIBUTARIA

Las Administraciones tributarias españolas, en sí mismas consideradas, tampoco son, ni mucho menos, un ejemplo a seguir, al estar, generalmente, más preocupadas las mismas, siguiendo la estela de nuestro legislador, por la mera obtención de recursos para hacer frente al gasto público que por la justicia tributaria, “confundiendo” así, indebidamente, el interés general con el interés recaudatorio.

Esta conducta casa muy mal con el “derecho a una buena administración”, expresamente reconocido por el art. 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE), que, desde la entrada en vigor del Tratado

48 La misma está publicada en *Civitas, Revista española de Derecho Financiero*, 179, 2018 (Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2018\11504): 5 y ss.

49 Clemente Checa González, *Persiguiendo la sombra de la justicia tributaria*. Cizur Menor, Navarra: Cuadernos Civitas, Civitas Thomson Reuters (2019): 26 y ss.

de Lisboa en diciembre de 2009, ha adquirido el mismo carácter jurídico vinculante que los Tratados comunitarios, tal y como se señala en el apdo. 1 del vigente art. 6 del Tratado de la Unión Europea⁵⁰, estando este derecho implícitamente recogido en los arts. 9.3 y 103 de nuestra Constitución, y positivizado, en nuestro Derecho común, en el art. 3.1.e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público⁵¹.

Como bien ha señalado Fuentetaja Pastor⁵², la CDFUE define con la máxima amplitud posible a los beneficiarios de este derecho: “toda persona”, no circunscribiéndose, pues, a los ciudadanos europeos, pese a enmarcarse el artículo 41 de esta Carta en el Título relativo a los derechos de los ciudadanos, junto a algunos necesariamente vinculados a la ciudadanía europea, como el sufragio activo o pasivo. En última instancia el beneficiario o titular del derecho a la buena administración lo es precisamente en función de ésta, es decir, de su eventual relación con la Administración europea en la medida en que las competencias o la actuación de ésta incidan o puedan incidir, de una manera directa o indirecta en la esfera de las personas⁵³.

Una de las más completas definiciones de qué debe entenderse por buena administración es la que nos ofrece Mancilla i Muntada⁵⁴, cuando afirma que

50 De acuerdo con Diego Marín-Barnuevo Fabo, “El principio de buena administración en materia tributaria”, *Civitas, Revista española de Derecho Financiero*, 186, 2020 (Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2020\11870: 18, el derecho a la buena administración, tal y como es reconocido en este art. 41 de la CDFUE, conlleva: (i) el derecho del administrado a ser oído antes de la adopción de una resolución que le resulte desfavorable; (ii) el derecho del administrado a acceder al expediente que le afecte; (iii) el derecho del administrado a la reparación del daño soportado por la actuación de las instituciones de la UE; (v) el derecho del administrado a utilizar cualquiera de las lenguas de los Tratados; (vi) la obligación de la Administración de tratar los asuntos de forma imparcial y equitativa; (vii) el deber de la Administración de resolver los procedimientos en un plazo razonable; y (viii) la obligación de motivar las resoluciones administrativas. Este catálogo de derechos y obligaciones se complementa con el derecho de acceso a los documentos reconocido en el art. 42 de dicha CDFUE.

51 Como ha indicado Federico Castillo Blanco, “Garantías del derecho ciudadano al buen gobierno y a la buena administración”, *Civitas, Revista española de Derecho Administrativo*, 172, 2015 (Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2015\4386): 20, “«buen gobierno» y «buena administración» son, aunque conceptos complementarios –difícilmente puede existir el uno sin el otro-, conceptos que hacen referencia a aspectos distintos de la actividad pública o al menos referidos a distintos niveles de actuación pública”.

52 Jesús Ángel Fuentetaja Pastor, en “El derecho a una buena administración en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea”, *Revista de Derecho de la Unión Europea*, 15 (2008): 141, y en “Del «derecho a la buena administración» al derecho de la Administración europea”, *Cuadernos Europeos de Deusto*, 51 (2014): 22.

53 En esta misma línea se ha pronunciado también, entre otros, Carlos Saura Fructuoso, “El Derecho de Buena Administración y el Due Process Administrativo Europeo”, en *Procedimiento Administrativo Europeo*, Civitas, VV.AA., Director: José Eugenio Soriano García, Civitas, Thomson Reuters (2012): 374 y 375.

54 Francesc Mancilla i Muntada, “Breves reflexiones sobre la buena administración y el buen gobierno”, *Diario La Ley*, 9689, 4 septiembre 2020 (La Ley 9003/2020): 3.

“una buena administración es la que actúa de conformidad con las normas y principios establecidos en la norma constitucional —y en el sistema constitucional multinivel— y en el ordenamiento jurídico al que está sujeta, que aplica siempre el estándar jurídico de protección más elevado de entre los distintos niveles de ordenamientos jurídicos siempre en beneficio de la persona con la que la Administración se relaciona y que, en todo caso, se caracteriza por una actuación conforme a los principios de legalidad, objetividad, imparcialidad, eficacia, eficiencia, transparencia, motivación de sus actos, accesibilidad, adaptación a las nuevas tecnologías, de servicio, de apertura y no exclusión a la reconsideración de su actuación, de responsabilidad, de pleno respeto y reconocimiento por la lengua propia de la persona y el territorio con independencia de su carácter estatal o subestatal, y con espíritu de servicio, con cortesía y absoluto respeto hacia los derechos de las personas y con incorporación efectiva y transversal de la perspectiva de género”.

Centrándonos en la órbita tributaria, la finalidad última de este derecho -calificado por la STS de 15 de octubre de 2020 (RJ 2020\4069), siguiendo a Ponce Solé⁵⁵, como un nuevo paradigma del Derecho del siglo XXI⁵⁶- es la de exigir buenas prácticas fiscales a las Administraciones tributarias, intentado de esta forma que éstas eviten las posibles disfunciones derivada de su actuación, bajo la idea de que la buena administración no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que, más allá, reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al ciudadano.

Así se ha declarado por, entre otras, las SSTS de 17 de abril de 2017 (RJ 2017\1552), 5 de diciembre de 2017 (RJ 2017\5531), 18 de diciembre de 2019 (RJ 2019\5342) y 23 de julio de 2020 (RJ 2020\3699)⁵⁷, en las que se ha señalado que del derecho a una buena Administración pública derivan una serie de

55 Juli Ponce Solé, “La lucha por el buen gobierno y la buena administración como vocación del Derecho administrativo del Siglo XXI. La discrecionalidad no puede ser arbitrariedad y debe ser buena administración”, *Civitas, Revista española de Derecho Administrativo*, 175 (2016): 60.

56 Utiliza también esta expresión Joaquín Álvarez Martínez, “El principio de buena administración como nuevo paradigma jurídico y su aplicación en el ámbito tributario: régimen normativo, naturaleza y contenido”, *Nueva Fiscalidad*, 1 (2022): 53. Por su parte, en la STS de 30 de abril de 2012 (RJ 2012\6446) se había calificado el derecho a una buena administración como un derecho de última generación.

57 Debe tenerse presente, como ha resaltado María Esther Sánchez López, “El principio de buena administración y el *compliance* fiscal: una relación necesaria”, *Civitas, Revista española de Derecho Financiero*, 193, 2022 (Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2022\476): 6, que la aplicación de este derecho a la buena administración en el ámbito del ordenamiento tributario español ha sido realizada, fundamentalmente, por el Tribunal Supremo, que a través de reiteradas sentencias viene configurando el contenido de este derecho a través de interpretaciones favorables a los ciudadanos, partiendo de la idea de una mejor y más adecuada gestión y administración pública en beneficio de los contribuyentes.

derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva, por lo que el mismo no es una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones públicas, de suerte que a dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes a éstas exigibles, entre los que se encuentran, desde luego, el derecho a la tutela administrativa efectiva, basándose en lo que se afirmó que a la Administración, y claro está, a los órganos económico administrativos conformadores de aquella, le es exigible una conducta diligente.

Lo mismo se ha resaltado con toda claridad en la STS de 19 de febrero de 2019 (RJ 2019\677), en la que, luego de señalar que este derecho a la buena administración mandata a los responsables de gestionar el sistema impositivo, esto es, a la propia Administración tributaria, a observar el deber de cuidado y la debida diligencia para su efectividad y de garantizar la protección jurídica que haga inviable el enriquecimiento injusto, se declaró --frente a la regla general de que la impugnación de una liquidación del IBI no es un cauce adecuado para combatir el valor catastral que es fijado por la Dirección General del Catastro, a salvo de los supuestos de ausencia de notificación del valor catastral y de anulación de las ponencias de valores— que es posible la impugnación del IBI en aquellos casos en los que se hayan producido situaciones “sobreenvidas” (no originarias) a la valoración catastral determinante de la liquidación litigiosa, que evidencien la invalidez de la valoración catastral aplicada en la liquidación de este impuesto⁵⁸.

La STS de 13 de junio de 2018 (RJ 2018\3077) manifestó que “la Administración Tributaria no podrá exigir el tributo en relación con una determinada clase de operaciones (o, en general, de hechos imponible), respecto de períodos anteriores no prescritos, cuando puedan identificarse actos o signos externos de esa misma Administración lo suficientemente concluyentes como para entender que el tributo en cuestión no debía ser exigido a tenor de la normativa vigente o de la jurisprudencia aplicable. En otras palabras, la declaración expresa y precisa de que la operación no está sujeta o la realización de actos indubitados que revelen un criterio claramente contrario a su sujeción impedirá a la Administración exigir el tributo con carácter retroactivo, esto es, en relación con momentos anteriores (no afectados por la prescripción) a aquél en el que se cambió el criterio que antes se había manifestado expresa o tácitamente y que llevó al intere-

⁵⁸ Véanse las consideraciones que sobre esta tesis efectúa Begoña Sesma Sánchez, “La invalidez sobrevenida del IBI: causas y alternativas de revisión”, *Revista Quincena Fiscal*, 1, 2020 (Thomson Reuters Aranzadi Insignis, BIB 2019\10811): 7.

sado a ajustar su comportamiento a esos actos propios”.

En la STS de 28 de mayo de 2020 (RJ 2020\1756) se declaró que de la recta configuración legal del principio de ejecutividad y de sus límites, del régimen del silencio administrativo, y del principio de buena administración, se desprende que “la Administración, cuando pende ante ella un recurso o impugnación administrativa, potestativo u obligatorio, no puede dictar providencia de apremio sin resolver antes ese recurso de forma expresa, como es su deber, pues el silencio administrativo no es sino una mera ficción de acto a efectos de abrir frente a esa omisión las vías impugnatorias pertinentes en cada caso”.

En parecidos términos, si bien en estos casos la prohibición de dictar providencia de apremio viene referida a que ello no es posible hasta que no se respondan las peticiones de aplazamiento o fraccionamiento, en las SSTS de 15 de octubre de 2020 (RJ 2020\4069) y 14 de octubre de 2021 (RJ 2022\870), se ha declarado que el principio de buena administración impide que la Administración tributaria dicte providencia de apremio respecto de deudas tributarias sin contestar previamente las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de dichas deudas formuladas por el contribuyente, incluso cuando tales solicitudes se efectúen cuando la deuda se encuentra en período ejecutivo.

Y en la STS de 15 de marzo de 2021 (RJ 2021\1285) se afirmó, por su parte, que “el principio de buena administración exige que las dilaciones del procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria consten expresamente motivadas en el acuerdo de derivación de responsabilidad a fin de constatar la caducidad del procedimiento, sin que la exigencia de motivación se satisfaga cuando las dilaciones se justifican posteriormente en vía revisora por el Tribunal Económico-Administrativo que revise el acuerdo de derivación”.

Para finalizar me referiré a algunos otros ejemplos, no enjuiciados por el Tribunal Supremo, que pueden encajarse en la noción antitética de “mala administración”, por lo que convendría, más pronto que tarde, que fuesen conveniente y oportunamente subsanados.

En un sistema como el actualmente vigente en nuestro ordenamiento tributario, en el que gran parte de las tareas, que en principio corresponden a la Administración, tributaria se encomiendan al contribuyente, parece justo, como acertadamente ha escrito Sanz Gómez⁵⁹, que no se otorgue el mismo reproche a

59 Rafael Sanz Gómez, “Derecho sancionador y fomento del cumplimiento voluntario: una propuesta de reforma”, en *VII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario. Una estrategia global al servicio de la*

los contribuyentes que simplemente han cometido un error ocasional que a aquellos otros que, normalmente, buscan incumplir sus obligaciones tributarias.

En buena lógica, estas distintas situaciones deberían recibir un trato diferente por parte de las Administraciones tributarias, lo que desafortunadamente no se hace, para lo cual sería muy útil, como ha puesto de relieve Castro de Luna⁶⁰, la introducción de alguna forma de ponderación del comportamiento o historial del contribuyente, que ahora solo se tiene en cuenta a efectos de agravar la posible sanción, “relajando” la aplicación de las sanciones en aquellos casos en los que el contribuyente simplemente ha cometido un error, pronunciándose también en esta misma línea Chico de la Cámara⁶¹.

Aparte de razones de justicia, esta forma de proceder resultaría asimismo muy beneficiosa para un más adecuado y práctico funcionamiento de las Administraciones tributarias, toda vez que como ha señalado Soto Bernabeu⁶², dadas las limitaciones de recursos por parte de los órganos de gestión e inspección sería deseable que la mayor parte del personal de la Administración se centrara en aquellos contribuyentes que de acuerdo a su histórico hayan sido sancionados sistemáticamente por sentencia firme.

En segundo término hay que señalar, como ya indicó en su momento Rozas Valdés⁶³, que en un modelo, como el español, en el que la entidad responsable de la aplicación del sistema tributario se financia, en parte al menos, con un porcentaje de los actos de liquidación, es difícil que advierta como un reto estimulante el trabajar en régimen cooperativo con las empresas, en aras de reducir los índices de litigiosidad, ya que el sistema retributivo de la Administración tributaria, basado en el éxito sancionador y de descubrimiento y propuesta de liquidación de supuestos incumplimientos de la normativa tributaria opera como freno a cualquier sistema de orden cooperativo.

Así se ha pronunciado también, más recientemente, Herrera Molina⁶⁴, cuando afirma que el sistema de financiación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria constituye un *incentivo institucional* a un funcionamiento

reducción de la conflictividad en materia tributaria, VV.AA., Coordinadora: Cristina García-Herrera Blanco, Madrid: Documento de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, 11 (2019): 314.

60 Castro, *Hacia un nuevo modelo* ... 55.

61 Chico, “*Compliance* tributario & principio de buena fe ... 9.

62 Laura Soto Bernabeu, *Los programas de cumplimiento voluntario como estímulo a la regularización tributaria* (Valencia: Tirant Lo Blanch, 2020), 22 y 23.

63 Rozas, *Los sistemas de relaciones cooperativas* ... 42.

64 Herrera, “*Gobernanza fiscal: de las empresas* ... 54 y 55.

poco imparcial de la misma y, además, este sistema retributivo podría convertir esa desviación institucional en un incentivo perverso sobre la actuación del personal de esta Agencia.

Por ello, como bien han señalado Girola Mariño, Romero Steensma y Medina Arencibia⁶⁵, es necesario modificar el sistema de incentivos de los cuerpos de inspección para eliminar completamente cualquier indicador de remuneración que pueda estar ligado al nivel de regularizaciones efectuadas al correspondiente contribuyente.

Y, en tercer lugar, es un hecho incontestable, como acertadamente ha escrito Soriano García⁶⁶, que las Administraciones, en general, y las tributarias, en particular, han contribuido decisivamente a atascar el contencioso-administrativo -y también, añadido, el económico-administrativo- por su abuso del poder de litigación, ya que con el criterio objetivo de condena en costas aquellas están menos constreñidas que los ciudadanos a la hora de pleitear, puesto que si pierden socializan las pérdidas de dicha condena, no sucediendo lo mismo con éstos, para quienes la punición de las costas implica un claro efecto paralizador.

Debido a esta circunstancia, y como este mismo autor ya señaló en un trabajo precedente⁶⁷, “la condena en costas tiene que ser completamente re-examinada, so pena de acabar constituyéndose, si no lo es ya, en un límite real al ejercicio de los derechos y en definitiva al acceso a la justicia”⁶⁸.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Álvarez Martínez, Joaquín. “El principio de buena administración como nuevo paradigma jurídico y su aplicación en el ámbito tributario: régimen normativo, naturaleza y con-

65 Jorge Martín Girola Mariño, Susana Romero Steensma y Alejandra Medina Arencibia, “La relación cooperativa. Ventajas e inconvenientes para los contribuyentes. Obligaciones de la Administración tributaria”, en *Gobernanza fiscal: una aproximación equilibrada*, dirigido por KPMG, S.L.P. (Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad, 2020): 392.

66 José Eugenio Soriano García, *El Poder, la Administración y los Jueces* (A propósito de los nombramientos por el Consejo General del Poder Judicial), Madrid: Editorial Iustel (2012): 120 y ss.

67 José Eugenio Soriano García, “El Derecho Administrativo y los desafíos del siglo XXI”, *Civitas, Revista española de Derecho Administrativo*, 150, 2011 (Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2011\622): 27.

68 Así lo entienden también, entre otros autores, José Ramón Chaves García, “Versiones y perversiones de los criterios de imposición de costas en lo contencioso-administrativo”, *Revista Técnica Tributaria*, 115 (2016): 69, y Marcos Iglesias Caridad, “Los costes de la conflictividad para los litigantes tributarios”, en *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*, VV.AA., José María Lago Montero (director), (Cizur Menor, Navarra: Thomson Reuters Aranzadi, 2018): 84 y 85.

- tenido”, *Nueva Fiscalidad*, 1 (2022): 23-66.
- Barrenechea Elorrieta, Santiago; Francisco González Fernández-Mellado y María del Carmen González de Luis. “La transparencia como exigencia de “buen gobierno”. Definición y alcance de la transparencia para el contribuyente y para la Administración. La reputación ligada al cumplimiento tributario y a la transparencia”, en *Gobernanza fiscal: una aproximación equilibrada*, dirigido por KPMG, S.L.P. 195-239. Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad, 2020.
- Barreno, Mar, Blasco, Ana María; Guillermo Ferraz; Jorge Ferreras; Jaime Mas; Antoinette Musilek; Beatriz Parejo; Alfredo Ranz y Teresa Reol, “El proyecto BEPS de la OCDE/G20: Resultados finales”, *Crónica Tributaria*, 158 (2016): 7-53.
- Calderón Carrero, José Manuel. “Nueva doctrina del Tribunal Supremo sobre el beneficiario efectivo y los límites a la utilización del Soft-Law: el caso Colgate Palmolive”, *Revista Quincena Fiscal*, 1 y 2, 2021 (Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2021\15): 1-9.
- Calvo Vérguez, Juan. *El delito fiscal en las personas jurídicas*, Cizur Menor, Navarra: Thomson Reuters Aranzadi, 2019.
- Canelo Álvarez, Luis y Catalina Cubillo Pérez de Ayala. “Origen y evolución de la gobernanza, y en particular de la fiscal. El marco jurídico actual de la gobernanza fiscal en España y desarrollo en derecho comparado”, en *Gobernanza fiscal: una aproximación equilibrada*, dirigido por KPMG, S.L.P. 89-123. Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad, 2020.
- Carbajo Vasco, Domingo. “Algunas reflexiones sobre la era post-BEPS”, *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, 2, 2016 (Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2016\2716): 1-23.
- Carbajo Vasco, Domingo. “La lucha contra la planificación fiscal agresiva y las obligaciones de información tributaria”, *Crónica Tributaria*, 158 (2016): 109-128.
- Castillo Blanco, Federico. “Garantías del derecho ciudadano al buen gobierno y a la buena administración”, *Civitas, Revista española de Derecho Administrativo*, 172, 2015 (Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2015\4386): 1-39.
- Castro de Luna, Manuel José. “Programa de Garantía de Cumplimiento o International Compliance Assurance Programme (ICAP)”, *Revista Quincena Fiscal*, 18, 2019 (Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2019\8649): 1-11.
- Castro de Luna, Manuel José. *Hacia un nuevo modelo de relación con la Administración tributaria*. Cizur Menor, Navarra: Thomson Reuters Aranzadi, 2020.
- Chaves García, José Ramón. “Versiones y perversiones de los criterios de imposición de costas en lo contencioso-administrativo”, *Revista Técnica Tributaria*, 115 (2016): 61-92.
- Checa González, Clemente. *Persiguiendo la sombra de la justicia tributaria*. Cizur Menor, Navarra: Cuadernos Civitas, Civitas Thomson Reuters, 2019.
- Chico de la Cámara, Pablo. “Compliance tributario & principio de buena fe: ¿cómo sentar unas sólidas bases para una mejora de las relaciones cooperativas?. Los dos extremos de una cuerda pueden estar muy alejados, pero son siempre la misma cuerda”, *Civitas, Revista española de Derecho Financiero*, 189, 2021 (Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2021\1126): 1-41.
- Fuentetaja Pastor, Jesús Ángel. “El derecho a una buena administración en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea”, *Revista de Derecho de la Unión Eu-*

- ropea*, núm. 15, 2008, 137-154.
- Fuentetaja Pastor, Jesús Ángel. “Del «derecho a la buena administración» al derecho de la Administración europea”, *Cuadernos Europeos de Deusto*, núm. 51, 2014, 19-43.
- Galindo Jiménez, Itziar y José Matas Espejo. “Gobernanza fiscal: una aproximación equilibrada. Conclusiones generales”, en *Gobernanza fiscal: una aproximación equilibrada*, dirigido por KPMG, S.L.P. 397-439. Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad, 2020.
- García-Herrera Blanco, Cristina. “Buen gobierno fiscal y cumplimiento cooperativo con las grandes compañías”. *Revista Quincena Fiscal*, 1 (Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2016\86013): 1-31.
- García Novoa, César. “Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) y sus implicaciones en los ordenamientos domésticos”, *Nueva Fiscalidad*, 3 (2015): 46-79.
- García Novoa, César. “Una nueva fiscalidad nada lampedusiana. Algo está cambiando y ya nada será igual”, *Taxlandia, Blog fiscal y de opinión tributaria* (28 enero 2020), www.politicafiscal.es, consultado el 3 septiembre 2022.
- Gascón Catalán, Jesús. “Los consejos de administración como máximos responsables de la estrategia fiscal de las sociedades cotizadas”, Madrid: *Documento de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, 19 (2014): 1-29.
- Gascón Catalán, Jesús. “Estrategias fiscales y marcos de control interno y de gestión de riesgos fiscales en las sociedades cotizadas. Impacto de la Ley 31/2014”. *Crónica Tributaria*, 155 (2015): 87-110.
- Girola Mariño, Jorge Martín; Susana Romero Steensma y Alejandra Medina Arencibia. “La relación cooperativa. Ventajas e inconvenientes para los contribuyentes. Obligaciones de la Administración tributaria”, en *Gobernanza fiscal: una aproximación equilibrada*, dirigido por KPMG, S.L.P., 363-393, Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad, 2020.
- Guervós Maíllo, María Ángeles. “Buenas prácticas y transparencia fiscal”, *Revista Quincena Fiscal*, 22, 2020 (Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2020\37475): 1-33.
- Herrera Molina, Pedro. “Gobernanza fiscal: de las empresas a la Administración”. En *Gobernanza fiscal: una aproximación equilibrada*, dirigido por KPMG, S.L.P. 25-87. Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad, 2020.
- Iglesias Caridad, Marcos. “Los costes de la conflictividad para los litigantes tributarios”, en *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*, VV.AA., obra dirigida por José María Lago Montero, 63-140. Cizur Menor, Navarra: Thomson Reuters Aranzadi, 2018.
- Iglesias Gómez, José Vicente e Irene Solera Morales. “La regulación de los tributos. Su incidencia en el cumplimiento del obligado tributario”, en *Gobernanza fiscal: una aproximación equilibrada*, dirigido por KPMG, S.L.P. 125-168. Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad, 2020.
- Lampreave Márquez, Patricia. “La transparencia como criterio fundamental para erradicar los regímenes lesivos”, *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, 3, 2016 (Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2016/85511): 1-21.
- Mancilla i Muntada, Francesc. “Breves reflexiones sobre la buena administración y el buen gobierno”, *Diario La Ley*, núm. 9689, 4 septiembre 2020 (La Ley 9003/2020): 1-9.
- Marín-Barnuevo Fabo, Diego. “El principio de buena administración en materia tributaria”,

- Civitas, Revista española de Derecho Financiero*, 186, 2020 (Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2020\11870): 15-38.
- Martín Jiménez, Adolfo y José Manuel Calderón Carrero. “El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (“BEPS”): ¿el final, el principio del final o el final del principio?”, *Revista Quincena Fiscal*, 1, 2014 (Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2014\267): 1-29.
- Martínez Muñoz, Yolanda. “Compliance fiscal y responsabilidad por ilícitos tributarios”. *Crónica Tributaria*, 179 (2021): 35-62.
- Nastri, María Pía; José Andrés Rozas Valdés y Enza Sonetti. “La dimensión fiscal en la gobernanza corporativa: entre Italia y España”. *Crónica Tributaria*, 166 (2018): 189-212.
- Patón García, Gemma. “La documentación sobre precios de transferencia y el informe «Country by Country» en el escenario Post-BEPS”, *Revista Quincena Fiscal*, 15, 2016 (Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2016\80145): 1-45.
- Ponce Solé, Juli. “La lucha por el buen gobierno y la buena administración como vocación del Derecho administrativo del Siglo XXI. La discrecionalidad no puede ser arbitrariedad y debe ser buena administración”, *Civitas, Revista española de Derecho Administrativo*, 175, (2016): 57-84.
- Ribes Ribes, Aurora. “Retos del *International Compliance Assurance Programme* (ICAP) permanente de la OCDE como modelo de cumplimiento cooperativo multilateral”, *Crónica Tributaria*, 182 (2022): 91-123.
- Rozas Valdés, José Andrés. “Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva de derecho comparado desde el sistema tributario español”. *Documento de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, 6 (2016): 1-102.
- Sánchez Archidona Hidalgo, Guillermo. “La delimitación conceptual de la «erosión» de las bases imponibles: un problema internacional”. *Nueva Fiscalidad*, 2 (2017): 139-158.
- Sánchez Huete, Miguel Ángel. “Hacia una planificación fiscal socialmente responsable. La planificación ultrafiscal”. *Revista Quincena Fiscal*, 7 (Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2010\436): 1-29.
- Sánchez Huete, Miguel Ángel. “La Administración tributaria ¿puede ser socialmente responsable?”. *Nueva Fiscalidad*, 2 (2017): 71-99.
- Sánchez Huete, Miguel Ángel. “La planificación potencialmente agresiva y el nuevo deber informativo de los intermediarios”, *Revista Quincena Fiscal*, 12, 2020 (Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2020\33413): 1-22.
- Sánchez López, María Esther. “La lucha contra la planificación fiscal agresiva. La obligación de información y los programas de cumplimiento cooperativo”, *Crónica tributaria*, 162 (2017): 91-112.
- Sánchez López, María Esther. “Seguridad jurídica y producción normativa en materia tributaria. Incidencia sobre el cumplimiento cooperativo”. *Crónica Tributaria*, 175 (2020): 167-196.
- Sánchez López, María Esther. “El principio de buena administración y el *compliance* fiscal: una relación necesaria”, *Civitas, Revista española de Derecho Financiero*, 193, 2022 (Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2022\476): 1-38.
- Sanz Clavijo, Alfonso. “La obligación de revelar mecanismos de planificación fiscal agresiva: su posible configuración atendiendo al plan BEPS y a la experiencia de otros Es-

- tados”. *Revista Quincena Fiscal*, 20, 2015 (Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2015\17117): 1-27.
- Sanz Gómez, Rafael. “Hacia la relación cooperativa en España: el nuevo Código de Buenas Prácticas Tributarias a la luz de los estudios de la OCDE”. *Revista Técnica Tributaria*, 93 (2011): 59-80.
- Sanz Gómez, Rafael. “Entre el palo y la zanahoria: la comunicación obligatoria de esquemas de planificación fiscal agresiva y su interacción con las iniciativas de cumplimiento cooperativo”. *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, 1 (2016): 39-54.
- Sanz Gómez, Rafael. “Cumplimiento cooperativo tributario y grandes empresas en España”. *Crónica Tributaria*, 161 (2016): 209-238.
- Sanz Gómez, Rafael. “Derecho sancionador y fomento del cumplimiento voluntario: una propuesta de reforma”, en VII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario. Una estrategia global al servicio de la reducción de la conflictividad en materia tributaria, VV.AA., Coordinadora: Cristina García-Herrera Blanco, Madrid: *Documento de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, 11 (2019): 310-321.
- Saura Fructuoso, Carlos. “El Derecho de Buena Administración y el *Due Process* Administrativo Europeo”, en *Procedimiento Administrativo Europeo*. Civitas, obra dirigida por José Eugenio Soriano García, 317-418, Cizur Menor, Navarra: Civitas Thomson Reuters, 2012.
- Sesma Sánchez, Begoña. “La invalidez sobrevenida del IBI: causas y alternativas de revisión”. *Revista Quincena Fiscal*, 1, 2020 (Thomson Reuters Aranzadi Insignis, BIB 2019\10811): 1-30.
- Soriano García, José Eugenio. “El Derecho Administrativo y los desafíos del siglo XXI”, Civitas. *Revista española de Derecho Administrativo*, 150, 2011 (Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2011\622): 1-31.
- Soriano García, José Eugenio. *El Poder, la Administración y los Jueces (A propósito de los nombramientos por el Consejo General del Poder Judicial)*. Madrid: Editorial Iustel, 2012.
- Soto Bernabeu, Laura. *Los programas de cumplimiento voluntario como estímulo a la regularización tributaria*. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2020.
- VV.AA. “Declaración de Granada”. Civitas, *Revista española de Derecho Financiero*, 179, 2018 (Thomson Reuters Aranzadi Insignis BIB 2018\11504): 1-17.

CLEMENTE JUAN CHECA GONZÁLEZ
 Área de Derecho Financiero y Tributario
 Departamento de Derecho Público
 Facultad de Derecho
 Universidad de Extremadura
 ccheca@unex.es
<https://orcid.org/0000-0002-3042-618X>