



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

LV Semana de Estudios de Derecho Financiero[®]
(Sesión plenaria 17 de noviembre de 2010
en Madrid en el Auditorio del BBVA)
**“RÉGIMEN de INFRACCIONES
y SANCIONES TRIBUTARIAS”**

SEGUNDA PONENCIA

***“Prevención y reducción de riesgos fiscales:
Las buenas prácticas fiscales (II)”***

D. ANTONIO MONTERO DOMÍNGUEZ

***(Inspector de Hacienda del Estado. Subdirector General de Tributos.
Dirección General de Tributos, Ministerio de Economía y Hacienda)***

Gracias a la Fundación por invitarme a participar en esta Sesión Plenaria,

Continuando con la exposición realizada por Carlos Cervantes, que me ha precedido en el uso de la palabra, tengo que decir que en mi opinión los dos grupos de trabajo a los que él se ha referido tenían un contenido mucho más tangible que el grupo en que yo estuve integrado, el relativo al Código de Buenas Prácticas.

El tercer Grupo de trabajo presenta la particularidad de que sus resultados son menos palpables que el de los otros dos que seguirán funcionando y arrojando resultados a medio y largo plazo.

El objeto del Código de Buenas Prácticas era, como digo, algo intangible, en cuanto a lo que allí se estaba tratando, y la prueba de ello es que fue el último que cerró sus trabajos con mucho tiempo de decalaje respecto a los anteriores;

c/ Caleruega, 18 – 28033 Madrid
Tf.: 91 302 02 64

www.fundef.org - email: info@fundef.org



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

en cuanto a conclusiones, el Grupo de trabajo de las Buenas Prácticas las incorporó al documento que Vds. Conocen, finalizando su actividad.

Código de Buenas Prácticas es un título atractivo si bien no identifica plenamente su contenido. Sólo afecta a las grandes empresas porque estaba encastrado dentro de un Foro específicamente a ellas dedicado, de forma justificada habida cuenta de la especial tipología de ese contribuyente si se tienen en cuenta determinados datos numéricos, bastante objetivos.

Quiero reseñarles dos datos de que son especialmente significativos: las grandes empresas aportan el setenta y seis por ciento de lo ingresado por pagos fraccionados y el sesenta y dos por ciento del total de recaudación por IVA.

Se trata de un grupo numéricamente reducido, pero cuantitativamente muy relevante en cuanto a su aportación a la Caja pública.

Dicho lo anterior, es preciso señalar que el Código es un documento sencillo y de reducida extensión, no debiendo incurrir en el error de considerarlo como norma de derecho positivo porque no lo es; ni tan siquiera, permítanme, es mi opinión personal, debería hablarse de un contrato en sentido mercantil o civil; se trata, más bien, de una suerte de declaración de intenciones con todo lo que ello supone, por lo que luego diré.

El Código contiene recomendaciones, no obligaciones en sentido estricto; son recomendaciones que se asumen voluntariamente por quienes lo suscriben.

Por parte de la Administración es la Agencia Estatal de Administración Tributaria la que suscribe los compromisos. Ello hace que las características de voluntariedad y recomendación puedan predicarse de forma clara respecto de las empresas que se adhieran al mismo, porque parece evidente que si el promotor



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

de esta idea es la Administración Tributaria, ella es la primera que se responsabiliza del cumplimiento de los compromisos que asume, transformando lo que en principio es una recomendación en una «cuasi» obligación, evitando dejar vacío de contenido el documento.

Se habla de la cooperación recíproca como finalidad última del Código de Buenas Prácticas, cooperación basada en conceptos descriptivos pero al mismo tiempo genéricos e indeterminados.

Se busca la cooperación recíproca basada en la buena fe, la confianza legítima y mutua, la transparencia en las relaciones entre los obligados tributarios suscriptores del Código, en definitiva, en lealtad en las relaciones.

Evidentemente, el Código recoge todas sus bondades, los posibles beneficios que su suscripción supone para las empresas, buscando que éstas se adhieran al mismo.

No debe interpretarse el concepto de beneficio en un sentido económico, en términos de cuenta de resultados, como mejora de su cuenta de pérdidas y ganancias; lo que se pretende es conseguir mayor fortaleza desde la óptica de la seguridad jurídica.

Desde el principio de los trabajos quedó patente el riesgo reputacional de las empresas como factor determinante en la toma de decisiones: nadie quiere que se le impute la condición de incumplidor fiscal.

Por eso el documento aborda la necesidad de potenciar las garantías en el ejercicio de los derechos, el aumento de la seguridad jurídica y la disminución de la litigiosidad, como consecuencia de ese aumento de la seguridad jurídica.



Esas son las líneas introductorias del documento.

Y a partir de ahí, se entra en la incorporación de los compromisos que se asumen por los suscriptores.

La definición de las buenas prácticas es muy genérica, conscientemente, ya que no se pretendía agotar el concepto, que se vincula a cualquier actuación desarrollada por parte de una entidad suscriptora del Código, que tenga por finalidad la reducción de los riesgos fiscales, éste último concepto entendido en sentido amplio.

Adelanto también, que el término riesgo fiscal provocaba cierto “rechazo” en las empresas que estaban integradas en el Grupo de trabajo argumentando que al hablarse de riesgo fiscal ello implicaba, per se, que, a priori, podía entenderse, erróneamente, que se estaban poniendo sobre la mesa prácticas reprochables desarrolladas por las mismas, cuando no era esa, claramente, la intención ni finalidad del Grupo.

Así, en el documento se señala que las empresas asumen la obligación de evitar el uso de estructuras opacas, definiendo éstas de forma casuística, guardando ese concepto estrecha relación con la internacionalización de las operaciones de las mercantiles.

Lo que se busca es la colaboración con la Hacienda Pública, con la Agencia Tributaria, en la detección y erradicación de conductas defraudatorias.

No se dice el cómo, simplemente se establece el principio de colaboración, no pudiendo confundirse este mecanismo con la figura de la denuncia de la Ley General Tributaria. Se trata de algo más trascendente: de establecer una relación



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

permanente entre las mercantiles suscriptoras del Código con la Agencia Tributaria.

Se incorpora en el documento una cuestión que fue objeto de gran debate: el compromiso de que el órgano de dirección de la empresa estuviese informado de la política fiscal adoptada a lo largo del ejercicio por la mercantil en cuestión.

A tal efecto se señala quién tiene que informar al Consejo de Administración sobre esa política fiscal: el responsable de los asuntos fiscales de la compañía, usando una terminología genérica habida cuenta de que en cada caso dicha responsabilidad puede estar atribuida a una estructura que responda a distintas denominaciones con competencias diferentes. Será el responsable de asuntos fiscales el que tenga la obligación de informar al Consejo de Administración de la política fiscal, y, además, específicamente, en aquellas operaciones en las cuales la capacidad para decidir su realización corresponde al Consejo. En estas últimas operaciones, se tiene que rendir esa información en relación con las consecuencias fiscales de la misma.

Esta inclusión era una de las premisas del Código de Buenas Prácticas desde su origen: lograr que sobre el papel quedase reflejada la necesaria implicación, a través de su conocimiento, del Consejo de Administración en la adopción o en las políticas fiscales desarrolladas por las mismas.

Compromisos de las empresas, compromisos de la Agencia.

Quiero hacer hincapié en una cosa: insisto en que el Foro de grandes empresas es una iniciativa de la Agencia Tributaria. Ello no obsta para que se hable de Administración tributaria en términos globales, incluyendo en dicho concepto otros Centros Directivos del Ministerio, cada uno con sus distintas competencias y funciones.



Dicho lo anterior, como este Foro en concreto tenía su origen en la Agencia Tributaria, las menciones que se hacen a la Administración en la práctica totalidad de los casos se refieren a la Agencia Estatal de Administración Tributaria explícitamente; sólo excepcionalmente se ha hablado de Administración Tributaria.

Por tanto la asunción de compromisos hay que referirla a la Agencia Tributaria.

Compromisos de la Agencia Tributaria: dos fueron establecidos claramente desde el principio: seguridad jurídica y transparencia en sus actuaciones.

Criterios y transparencia.

En la búsqueda de ambos se incorpora un catálogo de compromisos asumidos por la Agencia Tributaria.

Se asume así la obligación de asegurar en la medida de lo posible la implantación y utilización del concepto de precedente administrativo, y de tratar de conseguir la mayor unicidad de criterio en las actuaciones de la administración gestora. Es preciso aclarar que no estamos hablando de criterio en sentido técnico jurídico tal y como lo define la Ley General Tributaria, en la que como criterio administrativo sólo regulan tres: las resoluciones interpretativas y aclaratorias del Ministro; las contestaciones a las consultas de la Dirección General de Tributos, y las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central.

Aquí, el concepto de criterio que se utiliza en el Código de Buenas Prácticas es sinónimo de opinión. Es evidente que esa opinión manifestada por



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

parte de la Administración Tributaria, cuando hubiese de manifestarse, traerá causa de la inexistencia de criterio jurídico creado, previamente, por alguna de las tres vías señaladas anteriormente.

En otro orden, y en reciprocidad al compromiso de las empresas de mantener informado a su órgano de administración, la propia Agencia Tributaria asume compromiso análogo: ¿Cuál es el Consejo de Administración en la Agencia? El Comité Permanente de Dirección. Este órgano será informado cuando los criterios que se vayan a utilizar a poner en vigor o se vayan a aplicar se refieran a las cuestiones de especial trascendencia o puedan generar controversias significativas.

Fíjense en los conceptos: especial trascendencia o controversia significativa. La terminología empleada ha sido más que meditada; ni se quería ni se debía ser restrictivo en el uso de los conceptos, no al menos en el comienzo de la andadura de un Código que por primera vez aparece en nuestro sistema; no quiero decir en nuestro ordenamiento jurídico, hablo de nuestro sistema porque, insisto, esto no es derecho positivo tributario en sentido estricto.

El segundo objetivo, después de la seguridad jurídica vía fijación de criterios, es, como se dijo, el de la transparencia en la actuación.

Es preciso conocer el criterio. Y cuanto antes.

A tal efecto se instrumentan algunos mecanismos para que los contribuyentes, estas entidades, puedan entrar en contacto con la Administración para pedirle que manifieste su opinión.

Y es en este ámbito en el que probablemente, a medio plazo, haya que establecer algún tipo de modificación normativa, una vez hayamos sido capaces



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

de llegar a alguna conclusión sobre el correcto uso de este Código, para darle cobertura legal e incorporarlo, ahora sí, en el ordenamiento jurídico.

En esa línea se establece que habrá que crear un procedimiento para que el contribuyente pueda conocer el criterio administrativo relativo a la tributación de determinadas operaciones.

Hoy por hoy esa posibilidad no está jurídicamente regulada y no cabe confundirla con una consulta tributaria, aunque sustantivamente su finalidad sea análoga.

Dicho lo anterior, es evidente que hacer la pregunta y obtener la respuesta tiene trascendencia jurídica con la vigente Ley General Tributaria en la mano, ya que si esa opinión se manifiesta por escrito entraría en juego, el artículo 179.2.d) de la Ley General Tributaria, del que resulta que si el contribuyente ha ajustado su actuación a lo dicho por la Administración en una actuación de información, eventualmente podrá existir regularización, pero las posibilidades de sancionar se verán cercenadas.

Siguiendo en la línea marcada, el Código contempla que se pueda presentar, junto con la autoliquidación correspondiente, un anexo, a través del cual el contribuyente explique por qué ha hecho lo que ha hecho y por qué lo ha declarado como lo ha declarado.

Un anexo: en el fondo, nada nuevo bajo el sol. Hasta aquí.

Porque a partir de esa mención, también el Código establece que ese anexo tendrá la virtualidad de que la Administración pueda valorar favorablemente dicha información, en relación con la diligencia, dolo o culpa, que pueda examinarse a posteriori.



Esa eventual valoración positiva habrá que conjugarla, en algún momento, con la norma en vigor, porque hoy por hoy la Ley General Tributaria establece que la infracción se puede cometer a título de mera negligencia, si bien parece evidente que el hecho de que un contribuyente anexe una explicación de su actuación lo que dará es mayor información y una clarísima visión de que no se ha tratado de ocultar nada, una suerte de presunción de buena fe y lealtad, que habrá que someter al tamiz del caso concreto para valorar de forma adecuada.

Pero el principio general ya está ahí.

El Código también se refiere a la litigiosidad.

A través del documento se trata de reducir la litigiosidad que, como seguramente saben ustedes era una de las premisas de la Ley General Tributaria vigente. En el texto se contemplan una serie de compromisos que, salvo uno, corresponde su asunción a la Agencia Tributaria.

Son compromisos de la Administración tributaria que es la que decidió dar el paso de generar el Código.

Así, entre ellos, se advierte que haber comunicación de los hechos que puedan ser objeto de regularización, antes de que se formalice la propuesta de regularización, comunicación de aquellos que influyan en tal regularización, de los conceptos esenciales que van a ser objeto de regularización y, si es posible, cuantificación de los resultados de la regularización.

Por otra parte, la Administración deberá valorar las alegaciones del contribuyente, aunque esa obligación ya se encuentra recogida en la norma vigente.



También se asume el compromiso expreso y específico de que se atenderá de modo efectivo a las alegaciones que pudieran formularse contra las diligencias de constancia de hecho, levantadas a sociedades dominadas (recuerden el ámbito en el que nos movemos: grandes empresas, consolidación. En esa línea también se tendrán en cuenta las diligencias de constancia de hecho, levantadas a las dominadas antes que de que se incoe el acta consolidada).

La Agencia procurará potenciar el carácter contradictorio en todas las fases del procedimiento inspector; en realidad, lo que se trata de decir es algo muy sencillo: que todos los papeles queden, desde el primer momento, en cuanto ello sea posible, incorporados al expediente. Diciéndolo de forma coloquial: que todas las cartas, por ambas partes, Administración y contribuyente, queden sobre la mesa desde el primer momento posible.

Y acabo con una reflexión.

Tengo el convencimiento de que en un momento determinado, más pronto que tarde, habrá que asumir que el Código de las Buenas Prácticas no solo será de aplicación a las grandes empresas.

Si una PYME, o quizás una persona física, solicita que se le informe de cuáles son los elementos básicos que se van a regularizar, la respuesta negativa, a la vista de la filosofía que impregna el Código, va a ser muy difícil de argumentar.

Creo que a medio plazo pueden producirse modificaciones normativas mediante las que se trate de hacer tangibles aspectos que hoy aparecen como intangibles en el Código de Buenas Prácticas.