

Beatriz Souza Costa  
José Antonio Moreno Molina  
Roberto Correira da Silva Gomes Caldas  
(Coords.)

# **Desarrollo en Brasil, España y la Unión Europea: hacia la construcción de un nuevo orden global sostenible**



Ediciones de la Universidad  
de Castilla-La Mancha



**DESARROLLO EN BRASIL, ESPAÑA  
Y LA UNIÓN EUROPEA:  
hacia la construcción de un nuevo orden global sostenible**



**DESARROLLO EN BRASIL, ESPAÑA  
Y LA UNIÓN EUROPEA:  
hacia la construcción de un nuevo orden global sostenible**

Beatriz Souza Costa

José António Moreno Molina

Roberto Correia da Silva Gomes Caldas

(Coords.)



Ediciones de la Universidad  
de Castilla-La Mancha

Cuenca, 2021



## Índice

A atuação dos entes subnacionais no processo de integração regional: a paradiplomacia. <i>Carlos Alberto Simões de Tomaz e Renata Mantovani de Lima</i> .....	17
A atuação socio ambiental das empresas transnacionais na ótica dos direitos humanos. <i>Marcelo Benacchio e Renata Mota Maciel Dezem</i> .....	35
Avances hacia el derecho global de la contratación pública. <i>José Antonio Moreno Molina</i> .....	53
Compliance tributario y contratación pública en España. <i>Pedro José Carrasco Parrilla</i> .....	63
El Constitucionalismo Subnacional en los Estados federales. <i>José Adércio Leite Sampaio</i> .....	93
El plan estatal para el impulso en España de la contratación pública socialmente responsable en el marco de la ley 9/2017, de 8 de noviembre, de contratos del sector público. <i>Dr. Francisco Puerta Seguido</i> .....	115
La economía circular: hacia el completo desarrollo del crecimiento sostenible en la Unión Europea. <i>Carlos Francisco Molina del Pozo</i> .....	135
L'application du principe de precaution par l'arbitre du mercosur. <i>Liziane Paixão Silva Oliveira</i> .....	147
La protección del patrimonio cultural imaterial in Brasil: la fiesta de la vaquejada. <i>Beatriz Souza Costa</i> .....	159

Los biocarburantes como alternativa energética en el contexto de la Unión Europea y de Brasil. <i>Daniel Amin Ferraz e Izabel Rigo Portocarrero</i> .....	175
O papel dos programas de ação ambiental para o aperfeiçoamento do espaço ambiental comum europeu. <i>Jamile Bergamaschine Mata Diz, Roberto Correia da Silva Gomes Caldas e Bruna Pirfo Lima Fontes</i> .....	187
O déficit democrático das políticas públicas de combate à biopirataria no Brasil. <i>Rubens Beçak e Guilherme de Siqueira Castro</i> .....	199

# Compliance tributario y contratación pública en España<sup>1</sup>

Pedro José Carrasco Parrilla

Centro Internacional de Estudios Fiscales

Universidad de Castilla-La Mancha

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

[https://doi.org/10.18239/jornadas\\_2021.28.04](https://doi.org/10.18239/jornadas_2021.28.04)

**SUMARIO:** I. Introducción. II. El tránsito de una relación cooperativa al cumplimiento cooperativo. III. ¿Qué es el cumplimiento cooperativo? 1. Características del cumplimiento cooperativo. 2. Modelos de cumplimiento cooperativo. IV. La regulación en el derecho tributario español. 1. Antecedentes. 2. El Foro de Grandes Empresas. 2.1. El Código de Buenas Prácticas Tributarias. 2.1.1. Anexo al Código de Buenas Prácticas Tributarias. 3. El Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios. 3.1. Los Códigos de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios y el de Profesionales Tributarios. V. El principio de igualdad en el cumplimiento cooperativo. VI. Compliance en la contratación pública. VII. Conclusiones.

## I. INTRODUCCIÓN

Podemos considerar el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos como la razón que justifica el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En efecto, el art.31 de la Constitución Española establece el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica mediante un sistema tributario justo conforme, entre otros, a los principios de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad.

Desde hace más de una década, y motivado por la globalización –entendida ésta en un sentido amplio– se ha generalizado el uso del término en inglés bajo la denominación “compliance”, que tiene su origen en la expresión proveniente del derecho angloamericano “compliance with the law”<sup>2</sup>, es decir, cumplimiento de la ley, de ahí que también se utilice la expresión “tax

1 Fecha de cierre de esta publicación: 23/07/2019. Esta publicación se enmarca en el Proyecto de investigación “El cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias en la era post BEPS: nuevos retos”, financiado por el Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades, a través del Programa Estatal de Generación de Conocimiento y Fortalecimiento Científico y Tecnológico del Sistema I+D+i (PGC-2018-097713-B-I00)

2 Vid. GIMENO BEVIÁ, J.: *Compliance* y proceso penal. El proceso penal de las personas jurídicas. Ed. Civitas, Madrid, 2016, pág.248. GARCÍA CAVERO, P.: *Criminal compliance*, Ed. Palestra, Lima, 2014, pág.9, se refiere al origen de la expresión proveniente del verbo en inglés “to comply with”, cumplir con.

compliance” para referirnos al cumplimiento de las obligaciones tributarias o en un sentido más amplio, de la ley tributaria o fiscal.

Ahora bien, el término compliance “es uno de los más vagos e inexpressivos que se haya acuñado jamás. Por sí sólo no dice apenas nada, salvo lo evidente: actuar conforme a la legalidad, entendiendo legalidad en un sentido amplio, que abarcaría el cumplimiento de obligaciones procedentes de la ley (civil, penal, administrativa, laboral, del mercado de valores, etc.), pero también las directrices internas de la empresa y en especial su Código Ético”.<sup>3</sup>

La generalización en los distintos ordenamientos jurídicos del principio de responsabilidad penal de las personas jurídicas, junto con un impulso del desarrollo de programas de cumplimiento normativo, también en el ámbito tributario, que toman en consideración tanto la vigilancia como el control por parte de este tipo de contribuyentes, con la finalidad de evitar posibles actuaciones sancionadoras, han motivado la implementación de programas de cumplimiento normativo, fundamentalmente, pero no exclusivamente, a efectos de exonerarles de responsabilidad penal.

Evitar la imposición de sanciones formaría parte del compliance en sentido amplio; poner los medios necesarios para evitarlas en el ámbito tributario formaría parte del tax compliance, pues el incumplimiento de las obligaciones tributarias conlleva la imposición de sanciones (administrativas o penales). En efecto, el incumplimiento de la normativa tributaria puede ser constitutivo de un ilícito administrativo (infracciones tributarias) o penal (delitos). En España, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) se encarga de regular la potestad sancionadora en materia tributaria. Por su parte, el Código Penal se ocupa en sus artículos 305 a 310 bis de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. Y es que dejar de ingresar la cuota tributaria de una autoliquidación mediando culpa (con independencia de la existencia o no de dolo) por un importe que no supere los 120.000 euros constituye una conducta antijurídica reconducible al ámbito de las infracciones tributarias, definida en el artículo 191 LGT; mientras que estaremos ante un delito contra la Hacienda Pública, regulado en el artículo 305 del Código Penal si, mediando dolo, se supera la indicada cantidad.<sup>4</sup>

## II. EL TRÁNSITO DE UNA RELACIÓN COOPERATIVA AL CUMPLIMIENTO COOPERATIVO

Pero la globalización, desde el punto de vista tributario, también ha servido a las empresas y grupos de sociedades para buscar la optimización fiscal, tratando de reducir el impacto que los tributos tienen sobre sus cuentas de resultados, a través del desarrollo de estrategias fiscales que, a priori, no son incompatibles con el deber de todos los contribuyentes de hacer frente al cumplimiento de sus obligaciones tributarias en cualquiera de las jurisdicciones territoriales donde lleven a cabo su actividad económica. Así, en el ámbito de la UE han contribuido las libertades de circulación de bienes, servicios y capitales<sup>5</sup> (cuyo incremento se ha visto favorecido gracias a las TIC).

Si bien, como nos recuerda este último autor, citando a ENGELHART, en el ámbito de la medicina se viene usando para referirse al cumplimiento riguroso de la indicación terapéutica por parte del paciente, cfr.: ENGELHART, M.: *Sanktionierung von Unternehmen und Compliance*, 1ªed., Ed.Duncker&Humblot, Berlin, 2012, pág.40.

3 Cfr.: NIETO MARTÍN, A.: “El cumplimiento normativo”, en AA.VV.: *Manual de cumplimiento normativo y responsabilidad penal de las personas jurídicas*, Ed.Tirant lo Blanch, Valencia, 2014, pág.25.

4 Cfr.: CARRASCO PARRILLA, P.J.: “Las regularizaciones tributarias voluntarias y su trascendencia administrativa y penal”, en CELORIO VELA, J.A. y CARRASCO PARRILLA, P.J. (Dirs.), Ed.Centro Mexicano de Estudios en lo Penal Tributario, Ciudad de México, 2018, pág.378. No obstante, esta cuantía será de 100.000 euros cuando los hechos se cometan contra la Hacienda de la Unión Europea, tal y como dispone el apartado 3 del citado art.305 del Código Penal, según la reforma operada en el mismo por la Ley Orgánica 1/2019, de 20 de febrero.

5 En este sentido LAGO MONTERO, J.M.: “Planificación fiscal agresiva, BEPS y litigiosidad”, en *Ars Iuris Salmanticensis*, vol.3, 2015, pág.56, alude al “marco idóneo para la deslocalización de personas y

Debe reconocerse que las grandes empresas desempeñan un papel clave en la economía tanto por las inversiones que llevan a cabo como por la generación de empleo, sin perder de vista la importancia que tienen para el crecimiento y el desarrollo económico de los países, así como su contribución a los presupuestos de los Estados. Ahora bien, los cada vez más generalizados déficits presupuestarios así como los escándalos financieros de las últimas décadas, han desembocado en una generalizada indignación pública por la denominada planificación fiscal agresiva que llevan a cabo, fundamentalmente, las grandes empresas, fruto de la cual la contribución al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica que es propugnada por todos los ordenamientos jurídicos se ha visto mermada considerablemente, lo cual se ha revelado como un problema a nivel global.

Ello ha tenido respuesta tanto por parte de la OCDE como de la UE, entre otros organismos e instituciones, a través del desarrollo de planes de lucha contra la evasión fiscal, con caracteres tanto preventivos como represivos, p.ej.: plan BEPS<sup>6</sup> (OCDE), ATAP<sup>7</sup> y ATAD<sup>8</sup> (UE), que han sido aplicados por la mayoría de los países de nuestro entorno<sup>9</sup>.

Nos enfrentamos pues, ante un cambio de paradigma en las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes. En efecto, la OCDE al hilo de la publicación en 2008 del Estudio sobre el papel de los intermediarios fiscales publicado dentro del Foro sobre Administración Tributaria, empleó el término “enhanced relationship”, y que fue traducido al español como “relación cooperativa”, aunque en realidad la denominación procedente sería “relación reforzada”, si bien las connotaciones que se extraerían de la misma podrían revelar cierto matiz de trato diferenciado entre la Administración y el grupo de contribuyentes al que va dirigida esta relación, hicieron que se optara por una traducción carente de este tipo de connotaciones. Años más tarde, en 2013, un nuevo estudio publicado por la OCDE (titulado “De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo”) propone emplear preferentemente el término “cooperative compliance” o “cumplimiento cooperativo”. Se trata de escoger determinadas empresas con las que realizar un primer acercamiento al posible modelo de relación cooperativa, y éste

negocios fuera del ámbito territorial de los países con sistemas tributarios progresivos”.

6 *Base Erosion and Profit Shifting* (<http://www.oecd.org/tax/beps/>). La erosión de bases imponibles y traslado de beneficios (BEPS) hace referencia a las estrategias de evasión fiscal que se adoptan por parte de ciertas empresas que aprovechan las lagunas y desajustes de las normas fiscales para trasladar artificialmente sus beneficios a lugares con un nivel de tributación más bajo o nulo. En el marco inclusivo, más de un centenar de países y jurisdicciones han colaborado para aplicar las medidas del Plan BEPS y hacer frente a la BEPS.

7 *Anti Tax Avoidance Package*. El paquete contra la evasión fiscal forma parte de una ambiciosa agenda de la Comisión europea en favor de una fiscalidad de las empresas más justa, sencilla y eficaz en el ámbito de la UE. Contiene medidas concretas para evitar la planificación fiscal agresiva, aumentar la transparencia fiscal, así como la creación de condiciones de competencia equitativas para todas las empresas de la UE. Con él se trata de ayudar a los Estados miembros a adoptar medidas firmes y destinadas a coordinar la evasión fiscal y garantizar que las empresas paguen impuestos en el lugar que obtengan sus beneficios en la UE. ([https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package_en)).

8 *Anti Tax Avoidance Directive*

([https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package/anti-tax-avoidance-directive\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package/anti-tax-avoidance-directive_en)). Esta Directiva contra la evasión fiscal, que forma parte del Paquete Contra la Evasión Fiscal (ATAP) propone seis medidas jurídicamente vinculantes contra las prácticas abusivas, que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior y que todos los Estados miembros deberían aplicar contra formas comunes de planificación fiscal agresiva. El objetivo de esta directiva es crear un nivel mínimo de protección contra la evasión del impuesto de sociedades en toda la UE, garantizando a su vez un entorno más justo y estable para las empresas.

El 20 de junio de 2016, el Consejo adoptó la Directiva (UE) 2016/1164 por la que se establecen normas contra las prácticas de evasión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior. Contiene seis medidas jurídicamente vinculantes contra las prácticas abusivas, que todos los Estados miembros deberían aplicar contra formas comunes de planificación fiscal agresiva, debiendo ser aplicadas por todos los Estados miembros a partir del 1 de enero de 2019.

9 Incluso algunas de las acciones del Plan BEPS han sido recogidas en buena parte por la Unión Europea, es el caso de las acciones 5, 12 y 13, vinculadas con la exigencia de transparencia.

sería el que posteriormente se implementaría para todas las demás. Todas estas actuaciones, dada su finalidad preventiva, tienen como nexo la cooperación entre los contribuyentes y la Administración tributaria.

### III. ¿QUÉ ES EL CUMPLIMIENTO COOPERATIVO?

Siguiendo a MARTÍN FERNÁNDEZ podemos definir el cumplimiento cooperativo como la relación entre los contribuyentes y la Administración tributaria, que está basada en la transparencia, la confianza mutua y las actuaciones preventivas y de asistencia y colaboración. Tiene, como presupuesto básico, el que la empresa mantenga unas buenas prácticas tributarias, a la vez que mejore el nivel de cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias.<sup>10</sup>

ROZAS VALDÉS nos ofrece dos puntos de vista: “En sentido estricto se utiliza la expresión para referirse a determinadas estrategias operativas que distintas Administraciones tributarias –señaladamente la australiana, la holandesa y la británica– han llevado a cabo en la ordenación y gestión de sus relaciones con las empresas –casi exclusivamente con las grandes empresas– en aras de obtener de las mismas una actitud más cooperativa, disminuir la litigiosidad e incrementar la recaudación (...). En sentido amplio, y merced al impulso de estas iniciativas relativas a las grandes empresas, se trataría de un modelo gerencial llamado a incidir en todas las fases que escalonan el diseño y aplicación de los sistemas tributarios, las políticas operativas de las organizaciones responsables de su administración –a ambos lados de la relación, también desde el ámbito de los llamados intermediarios fiscales– con el objetivo de lograr que en materia tributaria se reduzcan los índices de conflictividad; primando la cooperación –el trabajar juntos– frente a la confrontación –el enfrentamiento en los tribunales–.”<sup>11</sup>

#### 1. CARACTERÍSTICAS DEL CUMPLIMIENTO COOPERATIVO:

De las definiciones aportadas podemos extraer las siguientes notas características de los programas de cumplimiento cooperativo:

- a) Estamos frente a una relación entre Administración tributaria y contribuyentes
- b) Esta relación está basada en la transparencia y la confianza mutua entre las partes.
- c) Se otorga primacía a la cooperación frente a la confrontación, fruto de lo cual la prevención es prioritaria frente a la represión (imposición de sanciones).
- d) Como consecuencia de esta última característica apuntada, se tiende a disminuir la conflictividad o la litigiosidad.

10 Cfr.: MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: “El modelo de relación cooperativa y las buenas prácticas tributarias”, *Revista de Contabilidad y Dirección*, vol.25, 2017, pág.88, pone el énfasis en la idea de relación entre las empresas y la Administración tributaria, al indicar que el cumplimiento cooperativo está basado “en la transparencia, la confianza mutua y las actuaciones preventivas y de asistencia y colaboración. Tiene, como presupuesto básico, el que la empresa mantenga unas buenas prácticas tributarias...”.

Como iniciativa de cumplimiento cooperativo, en el ámbito del CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias) ha sido definida como “aquella que surge del relacionamiento entre la administración tributaria y el contribuyente, y a través de la cual se busca alcanzar mejoras significativas en el nivel de transparencia mutua y consecuentemente en el nivel de cumplimiento voluntario, teniendo como objetivo el reducir los costos de cumplimiento y/o de administración, y en lo posible prevenir controversias en la relación jurídico-tributaria”. Cfr.: CREMADES UGARTE, L; ARIAS ESTEBAN, I.G.y VARGAS, D.: “Relación o Cumplimiento Cooperativo Tributario: Su realidad actual en Países Miembros del CIAT de América Latina, Caribe, África y Asia”, *Documentos de Trabajo, CIAT*, 2015, pág.9.

11 ROZAS VALDÉS, J.A.: “Los sistemas de relaciones cooperativas: Una perspectiva de derecho comparado desde el sistema tributario español”, *Documentos –Instituto de Estudios Fiscales–*, nº6, 2016, pág.91.

- e) Al reducirse la litigiosidad, además de evitar la imposición de sanciones, puede producirse un incremento de la recaudación tributaria.

También podemos añadir como uno de los modos de reducir la litigiosidad, la articulación de sistemas de gestión del riesgo fiscal tanto por parte de la Administración como por parte de los contribuyentes, a través de programas de cumplimiento. En efecto, la Administración va a proceder a evaluar los riesgos de cumplimiento y a segmentar o agrupar a los contribuyentes en función de los riesgos detectados. A través de la gestión del riesgo fiscal desaparecen los controles a posteriori (actuación preventiva frente a la represiva) y se monitoriza a los contribuyentes en función del riesgo fiscal. Cuanto menor sea el riesgo, mayor será la asistencia y la información facilitada por la Administración a los contribuyentes.

## 2. *MODELOS DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO*

Como consecuencia de las actuaciones emprendidas por la OCDE, citadas anteriormente en otro apartado de este trabajo, las autoridades fiscales de algunos países desarrollaron las denominadas estrategias de cumplimiento cooperativo como instrumentos preventivos para influir en el comportamiento fiscal de las empresas, existiendo diferentes modelos, que según la OCDE pueden ser de tres tipos<sup>12</sup>:

1) Una declaración unilateral o una declaración por parte del organismo encargado de gestionar los ingresos en la que se exponga cómo se propone trabajar (según la OCDE sería el caso de Irlanda), siendo los contribuyentes los que tendrían que decidir si responder o no y cómo hacerlo. También sería el caso de Reino Unido<sup>13</sup> y hemos podido constatar que, aunque con ciertos matices, de España, con el Código de Buenas Prácticas Tributarias<sup>14</sup>, al que tendremos ocasión de referirnos en otro epígrafe de este trabajo.

2) Una carta adoptada conjuntamente por todas las partes interesadas, o en su nombre, en la que se exponga la forma en que todos los participantes tienen la intención de trabajar juntos (según la OCDE sería el caso de Suiza, para algún autor sería el caso de España<sup>15</sup>), incluyendo lo que se espera que hagan todos los participantes -organismo de ingresos, contribuyentes y asesores fiscales- así como las consecuencias para cada uno de ellos en caso de que no lo hagan.

3) Un acuerdo formal o informal entre el organismo de ingresos y un contribuyente específico (según la OCDE es el caso de Países Bajos y Estados Unidos). Éstos podrían adaptarse a las necesidades específicas de los diferentes contribuyentes. Podrían incluir la forma en que se proponen trabajar juntos y la forma en que podría rescindirse el acuerdo.

---

12 OCDE: Study into the Role of Tax Intermediaries, 2008, en: <http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>, pág.43.

13 Así lo considera también SANZ GÓMEZ, quien además incluye dentro de este grupo a Italia (país que ha utilizado la vía normativa a través del art.7 Decreto Legislativo 5-8-2015, nº128, en concreto, la adhesión a este modelo régimen se lleva a cabo por las empresas mediante solicitud por vía telemática); cfr.: SANZ GÓMEZ, R.: Cumplimiento cooperativo y grandes empresas en España: Un pacto de cristal, Ed.IEF, Madrid, 2017, pág.88.

14 Para SOLER ROCH, M.T.: "Tax Administration versus Taxpayer -A New Deal?", World Tax Journal, vol.4, nº3, 2012, pág.295, se trata de una declaración unilateral de la Administración a la que las empresas se adhieren. En cambio SANZ GÓMEZ pag.89, considera que aunque la adhesión al Código es individual por parte de las empresas, de la lectura de las actas del Foro de Grandes Empresas "se extrae que la elaboración del Código ha contado con la intervención de ambas partes", lo cual si bien sería cierto, no sería aplicable para aquellas empresas que se adhieran o se hayan adherido con posterioridad a la elaboración del mismo.

15 Así lo considera también SANZ GOMEZ, R.: op.cit., pág.89

Por otra parte, como ya hemos avanzado anteriormente, como instrumento de lucha contra la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios, la OCDE elaboró en 2013 un Plan de Acción que cuenta con 15 puntos, conocido por sus siglas en inglés, Plan BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), que representa una prioridad para los gobiernos de los Estados que se sumen al mismo, puesto que se comprometen a implantar en sus legislaciones nacionales las medidas que en él se proponen. Así, en la acción 12 se trata de propiciar que las empresas revelen a las autoridades fiscales sus estrategias de planificación fiscal, por lo que se trata de conseguir un cumplimiento cooperativo entre empresas y Administraciones de los diferentes países para lograr un mayor compromiso de las empresas con la sociedad.

Estos sistemas que se están desarrollando en los últimos años en algunos ordenamientos jurídicos tienen como punto en común que la relación entre la Administración tributaria y las empresas, inicialmente las multinacionales, se plantea más en el plano de la cooperación y la confianza mutua que en el de la confrontación, tratando así de mejorar las cifras de recaudación y reducir la litigiosidad tributaria; adelantándose a la generación de los conflictos por la vía de la colaboración. Los países que han liderado este movimiento han sido Australia, Países Bajos y Reino Unido.<sup>16</sup>

#### **IV.LA REGULACIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO ESPAÑOL**

En los últimos años la Administración Tributaria española ha ofrecido la posibilidad de adherirse a programas de cumplimiento cooperativo, si bien para el ámbito de las grandes empresas, como veremos en otro apartado de este trabajo, con la constitución en el seno de la AEAT del Foro de Grandes Empresas, el 10 de julio de 2009; foro de discusión en el que se analizan, mediante reuniones conjuntas o sectoriales, los principales problemas que se plantean en la relación entre las grandes empresas y la Administración tributaria (del que forman parte 27 grandes empresas seleccionadas en función del volumen de facturación, deuda tributaria ingresada, información suministrada a la Administración tributaria, número de trabajadores, sector de actividad y distribución geográfica, que se consideran representativas de todas las grandes empresas y susceptibles de una ágil interlocución). Años más tarde, el 30 de marzo de 2011, se pone en funcionamiento el Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios como órgano de relación cooperativa basada en la transparencia y la confianza mutua, que redundará en beneficio del contribuyente, favoreciendo y facilitando el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales.

Y es que, como ha quedado apuntado con anterioridad, una de las características del cumplimiento cooperativo reside en la segmentación de los contribuyentes por parte de la Administración para realizar un control fiscal más adecuado.

##### *1. ANTECEDENTES*

En el año 2005 la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda 3230/2005, de 13 de octubre, crea la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, dependiente de la Dirección General de la AEAT. Los contribuyentes adscritos pueden serlo de manera automática<sup>17</sup>, o por

---

16 Estados Unidos también cuenta con un programa “Compliance Assurance Process”(CAP), que permite la identificación y resolución de problemas a los que se enfrentan las empresas en sus declaraciones y pagos de impuestos antes de presentar la declaración definitiva.

17 Según se desprende del apartado Tercero.1 de la Resolución de la Presidencia de la AEAT de 26-212-2005: Personas jurídicas y entidades cuyo volumen de operaciones haya superado los 100 millones de euros durante cada uno de los tres ejercicios anteriores a aquel en el que se produce la adscripción; personas jurídicas y entidades cuyo volumen de información suministrado a la Administración Tributaria, en concepto de retenciones o ingresos a cuenta, haya superado los 10.000 registros durante cada uno de los tres

resolución del Director del Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales de la AEAT, a propuesta del Delegado Central, cuando concurren determinadas circunstancias contempladas en la Resolución de la Presidencia de la AEAT de 26 de diciembre de 2005.<sup>18</sup>

En otro orden de consideraciones, el Informe del grupo especial de trabajo sobre buen gobierno de las sociedades cotizadas de 19 de mayo de 2006 de la Comisión Nacional del Mercado de Valores establece que el interés de los accionistas proporciona una guía de actuación que habrá de desarrollarse respetando las exigencias impuestas por el Derecho, por ejemplo, en normas fiscales. Así, entre las Recomendaciones que se realizan al Comité de Auditoría, se indica la necesidad de que la política de control y gestión de riesgos identifique al menos los distintos tipos de riesgo (operativos, tecnológicos, financieros, legales, reputacionales, ...) a los que se enfrenta la sociedad, las medidas previstas para mitigar el impacto de los riesgos identificados, en caso de que llegaran a materializarse, así como los sistemas de información y control interno que se utilizarán para controlar y gestionar los citados riesgos, incluidos los pasivos contingentes o riesgos fuera de balance.

De otro lado, en el año 2008 se realizó una encuesta entre las empresas adscritas a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes en la que pusieron de manifiesto que la AEAT brindaba buenos mecanismos de ayuda en la elaboración de declaraciones, una moderna tecnología al servicio de los contribuyentes y una actitud positiva y flexible en el área de información y asistencia; si bien la valoración de las grandes empresas en el área del control no era del todo satisfactoria pues consideraban que se podían implementar algunas mejoras.

La AEAT puso en marcha nuevas formas de relación cooperativa con las grandes empresas siguiendo las conclusiones del Foro sobre Administración Tributaria de la OCDE<sup>19</sup> en sus

---

ejercicios anteriores y cuyo ámbito de actuación exceda del de una Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía. No obstante, e independientemente del volumen de operaciones, no quedarán incluidas las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía y a las Entidades Locales, así como a los organismos públicos y demás entidades de derecho público vinculados o dependientes de aquellas. La adscripción cesará el ejercicio siguiente a aquel en que dejen de concurrir las circunstancias que motivaron la adscripción del contribuyente a la Delegación Central. Tanto la adscripción como el cese se notificará a los interesados.

18 El apartado Tercero.2 de la Resolución de la Presidencia de la AEAT de 26-12-2005 contempla, entre otros supuestos: personas físicas cuya renta a efectos del IRPF supere el millón de euros o que el valor de sus bienes y derechos, incluidos los exentos, a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio supere los 10 millones de euros; ejercer actividades en todo o gran parte del territorio nacional; ocupar una posición destacada en un sector económico determinado; tributar en régimen de consolidación fiscal o grupo de entidades del IVA; realizar operaciones que revistan especial importancia o complejidad en el ámbito nacional; estar relacionados con otros obligados tributarios ya adscritos a la Delegación Central; estar integrados en los supuestos previstos en el artículo 41 de la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte; entidades aseguradoras en liquidación cuando esta función sea asumida por el Consorcio de Compensación de Seguros; presentar indicios de la realización de fraudes en los que, por su especial gravedad, complejidad o características de implantación territorial, resulte conveniente la investigación de forma centralizada; presentar una especial complejidad en cuanto a su gestión recaudatoria o indicios de posibles conductas fraudulentas de especial relevancia en este ámbito; así como por razones de eficacia, cuando se considere necesaria la continuación de las actuaciones tributarias por la Delegación Central. En estos casos, las resoluciones de adscripción y desadscripción a la Delegación Central se notificarán al obligado tributario, surtiendo efectos a partir de dicha notificación.

19 Además de plantear que las prácticas de planificación fiscal abusivas deben afrontarse de manera decidida, también debe tenerse en consideración las necesidades de seguridad jurídica de las empresas. También se sugiere que se establezcan relaciones cooperativas con las empresas basadas en unos principios de transparencia y confianza mutua. Se parte de la premisa de que los administradores de las empresas deben responder ante los accionistas de la realización de una buena gestión de la actividad corporativa. Los resultados financieros y la reputación empresarial pueden verse condicionados por el modo de enfrentarse a la gestión del riesgo fiscal, de ahí que los directores generales y los consejos de administración deben aumentar su interés en la gestión del riesgo fiscal como parte del gobierno corporativo. Las Administraciones Fiscales están potenciando las relaciones con las grandes empresas, como un modo de conseguir numerosos beneficios mutuos.

reuniones de Seúl (año 2006) y de Ciudad del Cabo (año 2008), en las que se destaca que se deben afrontar de manera decidida las prácticas de planificación fiscal abusivas, sin desconocer las necesidades de seguridad jurídica de las empresas, sugiriendo cuando sea posible, el establecimiento de relaciones cooperativas con las empresas que tengan como fundamento principios de transparencia y confianza mutua.

En efecto, la actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal de la AEAT del año 2005<sup>20</sup> llevada a cabo en 2008 contempla la puesta en marcha en dos fases de un nuevo tipo de relación cooperativa con un reducido número de grandes empresas. En una primera fase se establece la creación de un foro de discusión con los grandes contribuyentes (Foro de Grandes Empresas) en el que se van a analizar los principales problemas que se plantean en la relación entre las grandes empresas y la Administración tributaria, considerando la extensión del modelo de relación cooperativa. En una segunda fase, se plantea el establecimiento de un marco especial en el que la Administración facilitaría, en unos plazos adecuados a las necesidades de las empresas, un criterio sobre las consecuencias fiscales de sus operaciones a cambio de que las empresas ofrezcan una total transparencia sobre las mismas, siempre que éstas se acojan voluntariamente a este marco especial y faciliten toda la información precisa para que pueda establecer su criterio la Administración. Y es que, tal y como indica la actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal de 2005: “Las empresas que se acojan a este marco de relaciones deberían ofrecer a la Administración información completa de aquella clase de operaciones en las que exista incertidumbre sobre su tratamiento fiscal o sobre las que la administración haya indicado una especial preocupación. Esta información debería proporcionarse antes de que acaben los plazos de declaración y, preferiblemente, antes incluso de que las operaciones se hayan realizado. A cambio de ello la Administración debería ofrecer criterios claros de aplicación de la normativa en plazos de tiempo acordes con las necesidades de las empresas”.<sup>21</sup>

## 2. EL FORO DE GRANDES EMPRESAS

Tal y como hemos indicado anteriormente, el 10 de julio de 2009, se constituye el Foro de Grandes Empresas. Con su creación se trata de pasar de un clima de desconfianza en la Administración tributaria por parte de los contribuyentes con una mayor propensión a la planificación fiscal agresiva, a una relación de confianza; de un procedimiento inquisitivo a un procedimiento preventivo y de discusión jurídica, para lo cual deben ser absolutamente transparentes y deben implantarse sistemas eficaces de gestión del riesgo fiscal.

El objeto del Foro es la promoción de una mayor colaboración entre las empresas y la Administración tributaria del Estado, que está basada en los principios de transparencia y confianza mutua, a través del conocimiento y puesta en común de los problemas generales que se puedan plantear en la aplicación del sistema tributario.

---

20 Este plan tiene como características principales ser integral, operativo y flexible. En relación con esta última característica, ello es debido a que está sujeto a revisión permanente, manteniendo su finalidad de apertura a la sociedad para amoldarse a las circunstancias cambiantes de la realidad y a los nuevos tipos de fraude que puedan surgir. En este sentido, la página web de la AEAT tiene activado un buzón permanente de sugerencias del Plan de Prevención del Fraude Fiscal, que serán analizadas permanentemente por la AEAT; cfr.: [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La\\_Agencia\\_Tributaria/Planificacion/Plan\\_de\\_Preencion\\_del\\_Fraude\\_Fiscal/Buzon\\_permanente\\_de\\_sugerencias\\_del\\_Plan\\_de\\_Preencion\\_del\\_Fraude\\_Fiscal/Buzon\\_permanente\\_de\\_sugerencias\\_del\\_Plan\\_de\\_Preencion\\_del\\_Fraude\\_Fiscal.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Planificacion/Plan_de_Preencion_del_Fraude_Fiscal/Buzon_permanente_de_sugerencias_del_Plan_de_Preencion_del_Fraude_Fiscal/Buzon_permanente_de_sugerencias_del_Plan_de_Preencion_del_Fraude_Fiscal.shtml) (última consulta el 20-2-2019).

21 Cfr.: [https://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Informacion\\_institucional/Campanias/Plan\\_preencion\\_del\\_fraude\\_fiscal/actualizaFraude.pdf](https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Plan_preencion_del_fraude_fiscal/actualizaFraude.pdf) (última consulta el 19-02-2019), pág.11.

Las empresas integrantes del Foro están adscritas a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes y han sido elegidas por considerarse representativas, además de ser susceptibles de una ágil interlocución, teniendo en cuenta su volumen de facturación, de deuda tributaria ingresada, de información suministrada a la Administración tributaria, el número de trabajadores, sector de actividad y distribución geográfica.<sup>22</sup>

Considera la AEAT que el hecho de que inicialmente participe un grupo reducido de empresas no debe interpretarse como una señal de privilegio para los participantes en relación con los demás contribuyentes, pues los acuerdos adoptados en el Foro son de aplicación general a todos los obligados tributarios afectados; de hecho se contempla que el conjunto inicial de participantes en el Foro en el futuro puede ser modificado como también podrían establecerse otros foros para ámbitos territoriales determinados.<sup>23</sup>

Sus normas de funcionamiento se encuentran publicadas en la página web de la AEAT<sup>24</sup>.

Dentro de las funciones del Foro destaca el tratamiento de cualquier cuestión referida a materias tributarias de interés común de los participantes, señalándose, entre otras:

“a) Mejora de la relación entre la Administración tributaria del Estado y las empresas y establecimiento de canales de comunicación fluida. En particular:

- Difusión de la estructura de los órganos de aplicación de los tributos y de la práctica de dicha aplicación.
- Sugerencias de mejora en la gestión de los tributos.
- Mejora de los actuales canales de comunicación entre la Administración tributaria y las empresas y establecimiento de otros nuevos.
- Difusión de criterios interpretativos específicos de interés general realizados por los órganos competentes (administrativos, económico-administrativos y judiciales).

b) Simplificación y favorecimiento del cumplimiento de las obligaciones fiscales, a través del análisis de:

- Las posibles mejoras a introducir en los procedimientos de aplicación de los tributos.
- Las actuaciones de control tributario: duración, costes de atención, etc.
- Las obligaciones formales en relación con la fiscalidad de los grupos fiscales (Sociedades e IVA), de las operaciones vinculadas, etc.
- Los criterios y frecuencia de remisión de información fiscal a la Administración<sup>25</sup>.

---

22 Las 27 empresas que integran el foro son: ACERINOX, ACS, AMADEUS IT HOLDING, BANCO DE SANTANDER, BANKIA, BBVA, LA CAIXA, CEPSA, COFARES, EL CORTE INGLÉ, ENDESA, FCC, GAS NATURAL, GENERALI ESPAÑA, IBERDROLA, IBERIA, INDITEX, MAPFRE, MERCADONA, MICHELIN, NORFIN HOLDER, RENAULT, REPSOL, SEAT, SIEMENS, TELEFÓNICA y VODAFONE.

23 Cfr.: [https://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Segmentos\\_Usuarios/Empresas\\_y\\_profesionales/Foro\\_grandes\\_empresas/Nota\\_informativa\\_es\\_es.pdf](https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Nota_informativa_es_es.pdf) (última consulta el 04-07-2019).

24 Cfr.: [https://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Segmentos\\_Usuarios/Empresas\\_y\\_profesionales/Foro\\_grandes\\_empresas/Normas\\_Funcionamiento\\_es\\_es.pdf](https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Normas_Funcionamiento_es_es.pdf) (últ. consulta el 04-07-2019).

25 Precisamente la implantación en 2017 de un nuevo sistema de gestión del IVA basado en el Suministro Inmediato de Información (SII) del IVA supone llevar a cabo un intercambio frecuente de información relevante, así como una mejora en el control tributario y la asistencia al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones. Este sistema, al que obligatoriamente están sometidas las grandes empresas, grupos de IVA y los inscritos en el Registro de Devolución Mensual del IVA, puede ser seguido por cualquier contribuyente que desee someterse al mismo, si bien esta opción implicará que su obligación de autoliquidación será mensual y que además deberá permanecer en el sistema al menos durante el año natural para el que se ejercita la opción. Se destacan como ventajas de este sistema el disponer de información de calidad en un intervalo de tiempo suficientemente corto como para agilizar el sistema de gestión del IVA; obtener

- La implantación y modificación de programas informáticos de suministro de información y de ayuda a la cumplimentación de declaraciones. Información anticipada sobre los mismos.
  - El fomento de la facturación electrónica.
  - El establecimiento de canales de información que generen mayor seguridad en la actuación empresarial, minimizando los costes de litigiosidad y el riesgo de sanción.
  - La tributación de determinadas operaciones de interés general.
- c) Estudio de cambios normativos y adaptación a los mismos:
- Conocimiento anticipado de proyectos normativos de interés general.
  - Propuestas de modificación normativa de interés general.
- d) Evaluación de la actuación interna de las empresas en relación con la aplicación del sistema tributario:
- Difusión de la importancia de la gestión fiscal en los programas de formación gerencial de las empresas.
  - Responsabilidad de los Consejos de Administración en materia fiscal como manifestación de la Responsabilidad Social Corporativa.
  - Creación de un Código de buenas prácticas tributarias.
  - Posibles mejoras a introducir en los procedimientos de control interno para la detección y gestión de las contingencias fiscales en las empresas.

Los acuerdos adoptarán la forma de informes o recomendaciones en relación con las materias tratadas en el Foro, por lo que carecerán de efectos jurídicos vinculantes. El Foro establecerá los cauces de comunicación pública de los acuerdos adoptados en el mismo”<sup>26</sup>.

Como acabamos de exponer, una de las funciones del Foro consiste en evaluar la actuación interna de las empresas en relación con la aplicación del sistema tributario y, en concreto se establece la creación de un Código de Buenas Prácticas Tributarias (en adelante CBPT), encomendada a uno de los grupos de trabajo constituidos al efecto para su elaboración.

---

“Datos Fiscales”, pues el contribuyente dispondrá en la Sede electrónica de la AEAT de un Libro Registro “declarado” y otro “contrastado” con la información de contraste procedente de terceros que pertenezcan al colectivo de este sistema o de la base de datos de la AEAT, pudiendo contrastar los contribuyentes dicha información antes de la finalización del plazo de presentación de su declaración mensual de IVA, de manera que tendrán la posibilidad de corregir los errores cometidos en los envíos sin necesidad de ser requerido por la AEAT, lo cual también lleva aparejada una disminución de los requerimientos de información por parte de la AEAT, pues muchos de los requerimientos efectuados hasta la fecha de su implantación tenían por objeto solicitar los Libros registro, las facturas o datos contenidos en las mismas para comprobar determinadas operaciones. Otras ventajas son la modernización y estandarización del modo de llevanza de los tradicionales Libros Registro de IVA; reducción de las obligaciones formales, al suprimirse la obligación de presentación de los modelos 347, 340 y 390; reducción de los plazos de realización de las devoluciones (al disponer la AEAT de la información en tiempo casi real y de mayor detalle sobre las operaciones); como también que los contribuyentes incluidos en este sistema verán ampliados en 10 días los plazos de presentación e ingreso de sus autoliquidaciones periódicas del IVA, si bien debemos recordar que éstas pasarán en todo caso a ser mensuales). El SII se introdujo por el Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre (publicado en el BOE de 6-12-2016), para la modernización, mejora e impulso de medios electrónicos en la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto y otras normas tributarias.

26 Cfr.: [https://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Segmentos\\_Usuarios/Empresas\\_y\\_profesionales/Foro\\_grandes\\_empresas/Normas\\_Funcionamiento\\_es\\_es.pdf](https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Normas_Funcionamiento_es_es.pdf) (últ.consulta el 04-07-2019).

## 2.1. EL CÓDIGO DE BUENAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS

El CBPT fue aprobado en sesión plenaria del Foro de Grandes Empresas celebrada el 20-7-2010<sup>27</sup>; a él se pueden adherir todas las empresas que lo deseen<sup>28</sup>, participen o no en el Foro, así como difundir libremente esta adhesión, lo cual favorece la responsabilidad social de las mismas pues el Código contiene recomendaciones formuladas de manera flexible que tanto la AEAT como las empresas asumen voluntariamente, permitiendo a estas empresas adaptarlas a sus propias características, y van dirigidas a mejorar la aplicación del sistema tributario, incrementando la seguridad jurídica, la cooperación recíproca basada en la buena fe y la confianza legítima entre las empresas y la AEAT

Por consiguiente, podemos afirmar que el objetivo del CBPT consiste en promover una relación cooperativa entre la AEAT y las empresas basada en los principios de transparencia y confianza mutua, tendente a mejorar la aplicación del sistema tributario, aumentando la eficacia de los controles administrativos y reduciendo la inseguridad jurídica y la litigiosidad<sup>29</sup>.

En efecto, los principios de transparencia y confianza mutua adquieren un especial significado en el ámbito de las empresas con un componente internacional, ya que sus operativas son cada vez más complejas junto con la gestión de los riesgos inherentes al cumplimiento de sus obligaciones tributaria, de ahí que esa mayor proximidad con las empresas se justifique “tanto como principales contribuyentes como por su valiosa actuación como colaboradores tributarios”<sup>30</sup>.

El Código contiene recomendaciones de buenas prácticas fiscales tanto para las empresas como para la Administración, que se agrupan en tres epígrafes, uno relativo a la práctica fiscal empresarial, otro aplicable a la AEAT y el último destinado a la reducción de la litigiosidad y evitación de conflictos, en el que se recogen tanto compromisos de la AEAT como de las empresas, así como buenas prácticas a aplicar por ambas partes:

### *1. TRANSPARENCIA, BUENA FE Y COOPERACIÓN CON LA AGENCIA TRIBUTARIA EN LA PRÁCTICA FISCAL EMPRESARIAL*

-Se considera que constituyen buenas prácticas a fomentar por las empresas “todas aquellas que conduzcan a la reducción de riesgos fiscales significativos y a la prevención de aquellas conductas susceptibles de generarlos”.

-Evitarán la utilización de estructuras de carácter opaco con finalidades tributarias. El Código considera como tales “aquellas en las que, mediante la interposición de sociedades instrumentales a través de paraísos fiscales o territorios no cooperantes con las autoridades

---

27 El Código de Buenas Prácticas Tributarias se encuentra publicado en: [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/\\_Segmentos\\_/Empresas\\_y\\_profesionales/Foro\\_Grandes\\_Empresas/Codigo\\_de\\_Buenas\\_Practicas\\_Tributarias/Codigo\\_de\\_Buenas\\_Practicas\\_Tributarias.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Foro_Grandes_Empresas/Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias/Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias.shtml) (última consulta el 04-07-2019).

28 A 9-05-2019 se han adherido una totalidad de 144 empresas; cfr.: [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/\\_Segmentos\\_/Empresas\\_y\\_profesionales/Foro\\_Grandes\\_Empresas/Codigo\\_de\\_Buenas\\_Practicas\\_Tributarias/Adhesiones\\_al\\_Codigo\\_de\\_Buenas\\_Practicas\\_Tributarias.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Foro_Grandes_Empresas/Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias/Adhesiones_al_Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias.shtml) (última consulta el 23-07-2019).

29 Para GRAU RUIZ, con el código se potencia la colaboración público-privada para prevenir el fraude. Cfr.: GRAU RUIZ, A.: “El Código de buenas prácticas tributarias de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y el Código de conducta de las Naciones Unidas sobre la cooperación para luchar contra la evasión y el fraude fiscal internacional”, en:

[http://www.codigosdeconducta.com/portal/index.php?option=com\\_k2&view=item&id=255:el-c%C3%B3digo-de-buenas-pr%C3%A1cticas-tributarias-de-la-agencia-estatal-de-administraci%C3%B3n-tributaria-y-el-c%C3%B3digo-de-conducta-de-las-naciones-unidas-sobre-la-cooperaci%C3%B3n-para-luchar-contr-la-evasi%C3%B3n-y-el-fraude-fiscal-internacional&Itemid=146](http://www.codigosdeconducta.com/portal/index.php?option=com_k2&view=item&id=255:el-c%C3%B3digo-de-buenas-pr%C3%A1cticas-tributarias-de-la-agencia-estatal-de-administraci%C3%B3n-tributaria-y-el-c%C3%B3digo-de-conducta-de-las-naciones-unidas-sobre-la-cooperaci%C3%B3n-para-luchar-contr-la-evasi%C3%B3n-y-el-fraude-fiscal-internacional&Itemid=146) (últ. consulta 27-2-2019).

30 Cfr.: CBPT, pág.3.

fiscales, estén diseñadas con el propósito de impedir el conocimiento, por parte de la Agencia Tributaria, del responsable final de las actividades o el titular últimos de los bienes o derechos implicados”.

–Colaborarán con la Agencia Tributaria en la detección y búsqueda de soluciones en relación con prácticas fiscales fraudulentas que se puedan desarrollar en los mercados en los cuales están presentes para erradicar las ya existentes y prevenir su extensión.

–El Consejo de Administración o el órgano equivalente deberá estar informado de las políticas fiscales que hayan sido aplicadas por la compañía. El responsable de asuntos fiscales de la compañía, antes de formular las cuentas anuales y presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades, deberá informar al Consejo de las políticas seguidas durante el ejercicio, directamente o a través de la Comisión de Auditoría. Además, en el caso de operaciones o asuntos que se deban someter a la aprobación del Consejo de Administración u órgano equivalente deberá informar de las consecuencias fiscales de las mismas cuando constituyan un “factor relevante”. En este último supuesto, entendemos que la consideración de “factor relevante” queda en manos del responsable de asuntos fiscales de la compañía, lo que hace más que necesario contar con la colaboración de la AEAT a través de la publicación de criterios interpretativos, entre otras medidas que serán expuestas en el siguiente punto.

## 2. TRANSPARENCIA Y SEGURIDAD JURÍDICA EN LA APLICACIÓN E INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS POR PARTE DE LA AGENCIA TRIBUTARIA

–La AEAT “procurará que en sus actuaciones se tengan en cuenta los precedentes administrativos y velará porque en la interpretación de las normas se respete la unidad de criterio de la Administración tributaria”. Para dar cumplimiento a esta práctica, aplicará los criterios interpretativos que se desprendan de la doctrina administrativa y jurisprudencial. Cuando no haya precedentes o tuviese dudas sobre el criterio a aplicar, se solicitará informe a la Dirección General de Tributos en el ámbito de su competencia. No obstante, el Comité Permanente de la Dirección de la AEAT deberá ser informado por los Directores de Departamento de la AEAT cuando, en ausencia de criterio establecido por la DGT, el TEAC o los Tribunales de Justicia, deban aplicar criterios interpretativos relativos a “cuestiones de especial trascendencia o que puedan generar controversias significativas con los contribuyentes”, con lo que queda patente la indeterminación de estos conceptos.

–La AEAT se compromete a hacer públicos los criterios que aplica en sus procedimientos de control “en tanto sean susceptibles de ser aplicados con carácter general”. Todo ello sin perjuicio de la regulación aplicable en cuanto a la interpretación y calificación de las normas tributarias así como de la labor de información y asistencia a los obligados tributarios.

–La AEAT establecerá procedimientos adecuados para permitir que aquellos contribuyentes que tengan dudas sobre el tratamiento tributario de determinadas operaciones u operativas puedan conocer, “con la rapidez requerida por el caso”, los criterios que la Administración aplicaría en tales operaciones u operativas. Queda claro que se trata de un compromiso que encierra, como vemos en algunos de ellos, conceptos indeterminados que no dejan de ser simples declaraciones de intenciones aunque tampoco debemos olvidar los principios que presiden esta nueva forma de relación entre la Administración tributaria y las grandes empresas: buena fe, lealtad institucional, transparencia...<sup>31</sup>.

---

31 Algo más se concreta en las Conclusiones del grupo de trabajo sobre el nuevo modelo de relación cooperativa entre la Agencia Tributaria y las empresas adheridas al CBPT, de 29-10-2013 (cfr.: [https://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Segmentos\\_Usuarios/](https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/)

–En cambio sí que nos parece altamente positivo, en aras de evitar la imposición de sanciones o al menos de considerarlo como circunstancias atenuantes de la responsabilidad o a considerar a la hora de disminuir una sanción el hecho de que se otorgue la posibilidad de presentar junto con las declaraciones tributarias un anexo explicativo en el que se manifiesten los criterios seguidos en su preparación y los hechos en los que se basan, de manera que si los hechos se adaptan a la realidad y los criterios están razonablemente fundamentados, será valorado favorablemente por la AEAT a efectos de determinar la diligencia, el dolo o culpa a que se refiere la LGT.

–Por último se añade la garantía del pleno ejercicio de los derechos de los contribuyentes por parte de la AEAT en su actividad de aplicación del sistema tributario, lo cual nada aporta pues ya viene así establecido en la propia LGT.

### 3. REDUCCIÓN DE LA LITIGIOSIDAD Y EVITACIÓN DE CONFLICTOS

Se contemplan tres apartados:

–En el primero de ellos se recogen compromisos a asumir por la AEAT y las empresas, en el que procurarán minorar los conflictos derivados de la interpretación de la normativa aplicable, favoreciendo el uso de los instrumentos que, al efecto, establece el Ordenamiento Jurídico Tributario, a los efectos de conseguir el objetivo de que sus relaciones sean constructivas, transparentes y basadas en la mutua confianza.

–En el segundo, relacionado con el procedimiento inspector, ambas partes se comprometen a utilizar todas las posibilidades que ofrece el carácter contradictorio del procedimiento inspector, potenciando el acuerdo en todas las fases procedimentales en que ello sea factible, en concreto se hace referencia al procedimiento inspector y asumiendo las siguientes prácticas:

a) Por parte de la AEAT:

Se facilitará “lo antes posible” al contribuyente el conocimiento de los hechos susceptibles de regularización, de manera que, a lo largo de las actuaciones inspectoras, se facilite el mayor intercambio de pareceres posible y se posibilite cuanto antes la corrección de las actuaciones de la empresa a futuro.

Se comunicará al contribuyente, en el trámite de audiencia previo a las actas de inspección, los hechos que influyan en la eventual propuesta de regularización. A petición del contribuyente, se le indicarán los conceptos esenciales que se van a regularizar y procurará facilitarse, a título orientativo, una cuantificación provisional de la liquidación que resultaría de acuerdo con los datos disponibles en ese momento.

Se incorporará en la motivación de los actos en que se base la propuesta de regularización una valoración expresa de las alegaciones del contribuyente.

---

Empresas\_y\_profesionales/Foro\_grandes\_empresas/Grupos\_Trabajo/Conclusiones\_GT\_Relacion\_cooperativa\_Plano\_29\_10\_2013.pdf; últ.consulta el 21-2-2019), donde en relación con los “Criterios administrativos de aplicación de los tributos” manifiesta: “En el marco del Código de Buenas Prácticas Tributarias, las empresas adheridas al mismo podrán plantear a la Agencia Tributaria, a través de las respectivas personas de contacto, sus dudas sobre el tratamiento tributario de operaciones de especial complejidad y trascendencia económica. Con la finalidad de facilitar el análisis de la cuestión, la empresa acompañará un informe en el que expondrá el criterio que entiende aplicable a dicha operación.

La Agencia Tributaria, a la vista de lo anterior, emitirá un informe sobre las cuestiones planteadas en el plazo de 3 meses. No obstante, cuando el número, complejidad y naturaleza de las cuestiones planteadas por las distintas empresas no permita a la Agencia Tributaria, con los medios disponibles en cada momento, atender en el citado plazo alguna solicitud, se entenderá que la Agencia no ha analizado ni ha formado criterio alguno sobre la cuestión planteada”.

Se atenderá de modo efectivo, en las inspecciones de grupos, las alegaciones que pudieran formularse contra las diligencias levantadas a las sociedades dominadas, previas al acta consolidada.

Se procurará que todas las cuestiones de hecho relevantes para practicar la liquidación así como la actividad probatoria correlativa, se conozcan y discutan adecuadamente durante las actuaciones inspectoras previas a la firma del acta o, en su caso, en las actuaciones complementarias que se acuerden al efecto.

Se procurará que todas las cuestiones de hecho relevantes para instruir, en su caso, el expediente sancionador, se conozcan y discutan adecuadamente con anterioridad a la resolución del mismo.

b) Por parte de las empresas:

Para facilitar que las alegaciones se valoren adecuadamente, tan pronto se presenten, deberán informar al órgano que tramita el procedimiento de su presentación dejando constancia del lugar de presentación, así como intentarán facilitar una copia, preferentemente por medios electrónicos.

También procurarán informar de las solicitudes de ampliación del plazo para formular alegaciones tan pronto las presenten, indicando el lugar de presentación.

–El tercer apartado se dedica a la reducción de la carga fiscal indirecta que representa para los contribuyentes el cumplimiento de determinadas obligaciones y la atención de determinados procedimientos.

A tal fin, la AEAT intentará delimitar lo más posible el objeto de los requerimientos y declaraciones informativas, procurando limitar la duración de los procedimientos de comprobación e investigación al tiempo estrictamente necesario para poder realizar una adecuada actuación de control.

Por su parte, las empresas procurarán facilitar la información y documentación solicitada por la AEAT, así como toda aquella que pueda ser relevante para el desarrollo de los correspondientes procedimientos, de la forma más rápida y completa posible.

Como puede comprobarse, en la mayoría de los supuestos contemplados se recogen declaraciones de intenciones que no hacen más que redundar en la idea que preside este cambio de paradigma en las relaciones tributarias entre la Administración y determinado grupo de obligados tributarios: buena fe, transparencia, confianza mutua, lealtad...

### 2.1.1. *Anexo al código de buenas prácticas tributarias*

El 2 de noviembre de 2015 el Pleno del Foro de Grandes Empresas acordó la introducción de un Anexo al CBPT<sup>32</sup>. En esencia, se trata de reforzar la relación cooperativa entre la Agencia Tributaria y las empresas adheridas al mismo mediante una serie de acciones que persiguen fomentar la transparencia y la seguridad jurídica en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Con el título “Reforzamiento de las buenas prácticas de transparencia fiscal empresarial”<sup>33</sup>, el apartado 2 de este documento se dispone que las empresas adheridas podrán poner a disposición de la AEAT determinada información sobre determinados aspectos de

---

32 Cfr.: *Conclusiones relativas al desarrollo y seguimiento de la aplicación del “Código de Buenas Prácticas Tributarias” en el marco del modelo de relación cooperativa entre la Agencia Tributaria y las empresas*, en [http://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Segmentos\\_Usuarios/Empresas\\_y\\_profesionales/Foro\\_grandes\\_empresas/Grupos\\_Trabajo/Conclusiones\\_GTRC.pdf](http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Grupos_Trabajo/Conclusiones_GTRC.pdf) (últ. consulta 21-2-2019).

33 El objetivo de estas medidas de reforzamiento de las buenas prácticas de transparencia fiscal empresarial consiste en propiciar “*un temprano conocimiento de la política fiscal y de gestión de riesgos fiscales*” de las empre-

la actividad económica de las empresas que van desde la explicación sobre su presencia en paraísos fiscales, la estructura de financiación de los grupos empresariales, así como el grado de congruencia con los principios de las acciones del Plan BEPS de la OCDE, hasta la explicación de las operaciones societarias más significativas, la estrategia fiscal del grupo aprobada por los órganos de gobierno, así como el catálogo de operaciones que se someten al consejo de administración de la entidad.

Se establece que el suministro de esta información se deberá facilitar preferentemente antes de la presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades y que de mutuo acuerdo entre cada empresa y la AEAT se determine el contenido y alcance de esta información, como el formato en el que se deberá poner a disposición de la AEAT.

El 28 de octubre de 2016 se presenta por parte del Grupo de trabajo de relación cooperativa, constituido en el seno del Foro de Grandes Empresas, la “Propuesta para el reforzamiento de las buenas prácticas de transparencia fiscal empresarial de las empresas adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias”<sup>34</sup>, aprobada en la sesión plenaria del Foro de Grandes Empresas de 20-12-2016. Este documento tiene como objetivo desarrollar una propuesta para el reforzamiento de las buenas prácticas de transparencia fiscal empresarial a la que alude el Anexo al CBPT. En esencia, se trata de determinar el contenido y utilización de un informe que podría denominarse “Informe Anual de Transparencia Fiscal para empresas adheridas al CBPT”. Por ello, en la propuesta se detalla en primer lugar el alcance de la información que debe contener el citado Informe Anual, su carácter, uso, forma y plazo de presentación. A su vez se aborda el tipo de actuaciones que podrá desarrollar la AEAT una vez recibidos los informes de transparencia de las empresas adheridas, esto es, cómo explotará la información y las consecuencias que puede tener para las empresas, así como las ventajas o utilidades que obtendrán las empresas adheridas al CBPT en caso de facilitar a la AEAT la información detallada en la Propuesta.

La Propuesta finaliza detallando un conjunto de orientaciones sobre la estructura y el contenido del “Modelo de Informe Anual de transparencia fiscal para empresas adheridas al CBPT”<sup>35</sup>. Se indica, en cuanto a la remisión de esta información, que preferentemente se suministre con carácter previo a la presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades y que cada empresa y la AEAT, de mutuo acuerdo, establecerán el contenido y alcance de esta información, así como el formato en el que deberá estar a disposición de la AEAT.

### 3. EL FORO DE ASOCIACIONES Y COLEGIOS DE PROFESIONALES TRIBUTARIOS

La AEAT consideró conveniente establecer un nuevo marco de relación con los intermediarios fiscales (profesionales de la asesoría fiscal). En efecto, la actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal de 2005 llevada a cabo en 2008 les reconoce, en cuanto representantes de los contribuyentes en sus relaciones con la Administración Tributaria, su carácter

---

sas adheridas al CBPT que redundará tanto en una mejora de la seguridad jurídica como en unos menores costes de cumplimiento, contribuyendo a su vez a una reducción de la conflictividad.

34 Cfr.: [https://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Segmentos\\_Usuarios/Empresas\\_y\\_profesionales/Foro\\_grandes\\_empresas/Grupos\\_Trabajo/INFORME\\_TRANSPARENCIA.pdf](https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Grupos_Trabajo/INFORME_TRANSPARENCIA.pdf) (últ. consulta 21-2-2019).

35 Por ejemplo, identificación del emisor del informe, estructura y actividad internacional del grupo en su caso, presencia en paraísos fiscales, tributación internacional y aduanera (financiación, gestión de la propiedad industrial e intelectual, servicios intragrupo, operaciones de comercio exterior de bienes y servicios, grado de congruencia con los principios y acciones BEPS), cambios significativos en estructuras *holding* y *subholding*, operaciones societarias más significativas, estrategia fiscal del grupo aprobada por los órganos de gobierno, catálogo de operaciones fiscales sometidas al consejo de administración, instrucciones en materia de prevención de operaciones ilícitas, blanqueo o alzamiento de bienes, entre otras cuestiones.

de “colaboradores cualificados de la Agencia Tributaria en la gestión de los tributos”, pues “les corresponde facilitar a los contribuyentes el conocimiento y comprensión de sus obligaciones fiscales y ayudarles a cumplirlas”<sup>36</sup>.

En la labor que ostentan como colaboradores sociales en la presentación telemática de declaraciones y otros documentos tributarios, conviene establecer un nuevo marco de relación de la AEAT con los intermediarios fiscales como representantes del contribuyente y colaboradores de la AEAT en la prevención del fraude fiscal, todo ello en aras de favorecer su mayor implicación en la lucha contra el fraude. Esta función, que es sin duda responsabilidad de la AEAT, debe contar con el mayor apoyo social y, en particular, con el de quienes, por razón del ejercicio de su función de intermediación, están directamente relacionados con esta tarea.

Entre las medidas propuestas en la actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal se encuentran:

“A) Reforzar la colaboración con los intermediarios fiscales como representantes de los contribuyentes en sus relaciones con la Agencia Tributaria, ampliando los instrumentos que se ofrecen a los profesionales para facilitar y agilizar su labor de intermediación, mediante la habilitación, entre otras medidas, del Registro de Apoderamientos para la realización de trámites por Internet.

B) Impulsar foros de diálogo con los profesionales a través de jornadas o reuniones, en los que se difundirán los criterios de la Agencia Tributaria en la aplicación de los tributos, se analizarán las modificaciones normativas en curso en cada momento y se promoverá el compromiso social de estos profesionales para contribuir al rechazo por parte de los contribuyentes de las conductas defraudadoras”.

En cumplimiento de dichas medidas, el 30-03-2011 se pone en funcionamiento el Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios<sup>37</sup> como órgano de relación cooperativa basada en la transparencia y la confianza mutua, que redundará en beneficio del contribuyente, favoreciendo y facilitando el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales, con arreglo a unas normas de funcionamiento<sup>38</sup>.

---

36 El art.92 de la LGT lleva por título “Colaboración social” y, en su redacción original de 2003, ya contemplaba en su apartado 2, que la colaboración social en la aplicación de los tributos “podrá instrumentarse a través de acuerdos de la Administración tributaria con otras Administraciones públicas, con entidades privadas o con instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales”, mientras que en el apartado 3 detalla los aspectos en los que podrá llevarse a cabo la misma, entre otros, la simplificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias, asistencia en la realización de autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones y en su correcta cumplimentación, la presentación y remisión a la Administración tributaria de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o cualquier otro documento con trascendencia tributaria, previa autorización de los obligados tributarios. Por último en su apartado 4 se detalla que la Administración tributaria podrá señalar los requisitos y condiciones para que la colaboración social se realice mediante la utilización de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos.

37 El Foro está presidido por el titular de la Dirección General de la AEAT, siendo miembros del mismo, representantes de la AEAT (titulares de los Departamentos de Gestión Tributaria, de Inspección Financiera y Tributaria, de Recaudación, de Aduanas e Impuestos Especiales y de Informática Tributaria, el titular del Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales, del Servicio Jurídico y de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT) y representantes de las Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios (Asociación Española de Asesores Fiscales –AEDAF-, Asociación Profesional de Expertos Contables y Tributarios –AECE-, Consejo General de la Abogacía Española, Consejo General de los Colegios de Agentes y Comisionistas de Aduanas, Consejo General de los Colegios de Gestores Administrativos de España, Consejo General de Colegios Oficiales de Graduados Sociales de España, Federación Española de Asociaciones Profesionales de Técnicos Tributarios y Asesores Fiscales –FETTAF-, Gabinete de Gestores Administrativos y Asesores Fiscales –GESAF- y Registro de Economistas y Asesores Fiscales –REAF-/ Registro General de Asesores Fiscales –REGAF-).

38 Las normas de funcionamiento del Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios pueden consultarse en: [https://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia](https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia)

Son objetivos del Foro:

- Profundizar en el conocimiento mutuo entre la Agencia Tributaria y los profesionales representados en él, en un marco de cooperación, transparencia, rigor técnico, objetividad, proporcionalidad y receptividad.
- Aumentar la seguridad jurídica en las relaciones de los contribuyentes y los profesionales tributarios con la Agencia Tributaria.
- Contribuir a la mejora de la aplicación del sistema tributario.
- Contribuir a la prevención del fraude fiscal<sup>39</sup>.

### 3.1. LOS CÓDIGOS DE BUENAS PRÁCTICAS DE ASOCIACIONES Y COLEGIOS DE PROFESIONALES TRIBUTARIOS Y EL DE PROFESIONALES TRIBUTARIOS:

La reforma del apartado 2 del art.92 LGT, operada por el art.único.16 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, añade al final del mismo la instrumentación de la colaboración social de manera específica con los colegios y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal, con el objeto de facilitar el desarrollo de su labor en aras de potenciar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias.

Consecuencia de este espaldarazo legal, en el acta de la reunión del Foro de Asociaciones y de Colegios Profesionales Tributarios, correspondiente a la undécima sesión del pleno, celebrada el 4-7-2017, se recoge la elaboración de un borrador del Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios, en el que se han tenido en cuenta las observaciones y comentarios que se recibieron de parte los colaboradores sociales.

Tiene como objetivo avanzar en el modelo de relación cooperativa entre la AEAT y las Asociaciones y Colegios profesionales tributarios, integrando también a los intermediarios fiscales como elemento fundamental para generalizar las buenas prácticas tributarias entre los contribuyentes.

El código, si bien fue aprobado por una mayoría de los miembros del Foro en la duodécima sesión del pleno, celebrada el 28-11-2017, cuyo texto definitivo llevado a votación incorporó mejoras técnicas derivadas de las observaciones que aportaron tanto la AEAT como las Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios<sup>40</sup>, aún no sería de aplicación por cuanto en la decimotercera sesión del pleno del Foro, celebrada el 3-7-2018, a la hora de aprobar el acta de la sesión anterior se presentaron objeciones a la misma por uno de los miembros<sup>41</sup>, lo que condujo

---

Tributaria/Segmentos\_Usuarios/Colaboradores/Foro\_de\_Asoociaciones\_y\_Colegios\_de\_Profesionales\_Tributarios/Normas\_funcionam.pdf

39 Cfr.:[https://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Segmentos\\_Usuarios/Colaboradores/Foro\\_de\\_Asoociaciones\\_y\\_Colegios\\_de\\_Profesionales\\_Tributarios/Nota\\_informativa.pdf](https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Colaboradores/Foro_de_Asoociaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios/Nota_informativa.pdf) (últ.consulta 21-2-2019).

40 Se contempla la mención específica en el texto del Código a los Agentes de Aduanas y Representantes Aduaneros; se matiza el concepto de “prácticas de planificación fiscal agresiva” como aquellas que tienden ilegalmente a la elusión o minoración de impuestos; se subraya el respeto a los límites que impone el deber de secreto profesional en la información suministrada; introduciéndose la posibilidad de crear un logo que identifique a las Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios, así como a los intermediarios fiscales, que se hayan adherido al Código. Cfr.: Acta de la Decimosegunda sesión: [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/\\_Segmentos\\_/Colaboradores/Foro\\_de\\_Asoociaciones\\_y\\_Colegios\\_de\\_Profesionales\\_Tributarios/Sesiones\\_del\\_Pleno/Decimosegunda\\_sesion/Acta\\_de\\_la\\_sesion.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Colaboradores/Foro_de_Asoociaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios/Sesiones_del_Pleno/Decimosegunda_sesion/Acta_de_la_sesion.shtml)

41 Dichas objeciones se apoyan en que las normas de funcionamiento del Foro en su apartado III.1.7 disponen que “*Los acuerdos se adoptarán siempre por consenso entre los asistentes a las reuniones del Pleno*” y puesto que el diccionario de la RAE define consenso como “*acuerdo producido por consentimiento entre todos los miembros de un grupo*”, por lo que considera que el Código de Buenas Prácticas no pudo quedar aprobado, pues hubo dos asociaciones que votaron en contra.

a la decisión de remitir por parte de la Secretaría Técnica del Foro a las asociaciones el texto mejorado del Código que fue objeto de análisis en el Grupo de Trabajo previo a la celebración del Pleno para se pronuncien sobre el contenido mínimo que estarían dispuestas a asumir<sup>42</sup>.

De hecho, el orden del día de la Decimocuarta reunión del Pleno del Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios, celebrada el 27-II-2018, contemplaba como punto 5º informar acerca del “Estado del proyecto de Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios”.

Ha sido en la Decimoquinta reunión del Pleno del Foro, celebrada el 2-7-2019, en la que se han aprobado tanto el Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios<sup>43</sup> como el Código de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios<sup>44</sup>. A continuación se expondrán algunos de los principios y compromisos a asumir por las partes:

A) PRINCIPIOS: Los principios que presiden el Código de Buenas Prácticas de los Profesionales Tributarios son:

- Voluntariedad en la adhesión al código, pues va más allá del cumplimiento normativo, ya que nace de la convicción libre de asumir una serie de recomendaciones tendentes a mejorar la aplicación del sistema tributario a través del incremento de la seguridad jurídica, la cooperación recíproca basada en la buena fe y la confianza legítima.
- Bilateralidad de los compromisos a asumir, con el objetivo de garantizar un equilibrio entre los derechos y obligaciones de las partes.
- Transparencia y confianza entre las partes.
- Mutuo acuerdo y colaboración.
- Confidencialidad y privacidad de la información suministrada, dada la reserva de los datos tributarios recogida en la LGT y el deber de secreto profesional. El texto definitivo añade que la AEAT debe “proteger la información personal a la que tenga acceso, sin difundirla a terceros, salvo que lo prevea la ley”.
- Facilidad en la comunicación, propiciada por la mayor mediatez que produce la extensión de la utilización de medios electrónicos, así como la posibilidad de obtener cita previa, especialmente en casos singulares o de mayor complejidad (esta posibilidad no existía en el proyecto de Código).

---

<sup>42</sup> El nuevo Presidente del Foro y Director General de la AEAT se mostró partidario de aprobar el Código por consenso, entendiendo este término como aprobación por unanimidad, recordando que el CBPT aprobado en el seno del Foro de Grandes Empresas, se aprobó como un documento marco con un determinado nivel de compromisos y a partir de ahí se han ido creando otros mecanismos de desarrollo del modelo cooperativo. Hay muchas entidades que no han suscrito el Código, pero también hay otras muchas que han mostrado un mayor nivel de compromiso presentando el denominado “Informe Anual de Transparencia Fiscal”, por lo que propone desarrollar en este Foro un modelo similar al del Foro de Grandes Empresas, con una estructura modular. Es decir, sería necesario identificar qué parte del texto actual sería aceptable para todos los integrantes del Foro y, a partir de ahí, avanzar en un modelo donde cada miembro podría ubicarse en el módulo que entendiéndose más adecuado. A su vez considera que se podrían plantear en un futuro, como ha hecho la propia Unión Europea, mecanismos de cooperación reforzada y la aprobación por mayoría simple o cualificada de determinadas cuestiones, manteniéndose la necesidad de consenso en los temas nucleares. Cfr.: [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/\\_Segmentos/\\_Colaboradores/Foro\\_de\\_Aso-ciaciones\\_y\\_Colegios\\_de\\_Profesionales\\_Tributarios/Sesiones\\_del\\_Pleno/Decimotercera\\_sesion/Acta\\_de\\_la\\_sesion.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos/_Colaboradores/Foro_de_Aso-ciaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios/Sesiones_del_Pleno/Decimotercera_sesion/Acta_de_la_sesion.shtml) (punto 2 del orden del día).

<sup>43</sup> Cfr.: [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/\\_Segmentos/\\_Colaboradores/Foro\\_de\\_Aso-ciaciones\\_y\\_Colegios\\_de\\_Profesionales\\_Tributarios/Codigos\\_de\\_Buenas\\_Practicas\\_Tributarias/Codigo\\_de\\_Buenas\\_Practicas\\_de\\_Profesionales\\_Tributarios/Codigo\\_de\\_Buenas\\_Practicas\\_de\\_Profesionales\\_Tributarios.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos/_Colaboradores/Foro_de_Aso-ciaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios/Codigos_de_Buenas_Practicas_Tributarias/Codigo_de_Buenas_Practicas_de_Profesionales_Tributarios/Codigo_de_Buenas_Practicas_de_Profesionales_Tributarios.shtml)

<sup>44</sup> Cfr.: [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/\\_Segmentos/\\_Colaboradores/Foro\\_de\\_Aso-ciaciones\\_y\\_Colegios\\_de\\_Profesionales\\_Tributarios/Codigos\\_de\\_Buenas\\_Practicas\\_Tributarias/Codi-go\\_de\\_Buenas\\_Practicas\\_de\\_Aso-ciaciones\\_y\\_Colegios\\_de\\_Profesionales\\_Tributarios.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos/_Colaboradores/Foro_de_Aso-ciaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios/Codigos_de_Buenas_Practicas_Tributarias/Codi-go_de_Buenas_Practicas_de_Aso-ciaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios.shtml)

## B) COMPROMISOS A ASUMIR POR LAS PARTES:

1. Compromisos a asumir por las Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios:
  - Disponer de un Código Deontológico o instrumento equivalente, de adhesión voluntaria para sus asociados<sup>45</sup>, que deberá ser accesible en la web de la asociación o colegio.
  - Disponer de manuales de cumplimiento voluntario que determinen los criterios de trabajo y las recomendaciones de los asociados a sus clientes oponiéndose a conductas contrarias al ordenamiento jurídico.
  - Fomentar las relaciones en formato electrónico entre sus asociados y la AEAT, así como el uso de los instrumentos existentes para evitar conflictos tributarios.
  - Proporcionar formación permanente y actualización de conocimientos técnicos a sus asociados.
  - Trasladar a la AEAT propuestas de mejora de sus actuaciones generales, así como incidencias detectadas cuando se promueva un cambio legislativo significativo.
  - Facilitar a la Agencia Tributaria, respetando los límites que impone el deber de secreto profesional, irregularidades que detecten los asociados cuando éstas afecten al normal funcionamiento del sistema tributario o a la competencia en el mercado, ofreciendo pruebas de las irregularidades cuando se disponga de ellas (casos de fraude).
  
2. Compromisos a asumir por los intermediarios fiscales:
  - Estar adherido al Código Deontológico, o instrumento equivalente, de la Asociación o Colegio al que pertenezca.
  - Informar a los clientes a los que se presten servicios de asesoramiento de la necesidad de evitar y prevenir cualquier planteamiento que suponga una práctica tributaria y aduanera fraudulenta o ilegal.
  - Velar para que la actuación de sus clientes sea leal y conforme con la legislación fiscal vigente, advirtiéndoles de la ilegalidad de las conductas engañosas, fraudulentas o maliciosas que detecten y no colaborando en su ejecución.
  - Evitar la utilización de estructuras opacas en la planificación de estrategias fiscales que se presten en el asesoramiento a los clientes<sup>46</sup>.
  - Prevenir e instar a corregir, las conductas de los clientes encaminadas a provocar riesgos fiscales importantes.
  - En los procedimientos en los que el intermediario fiscal ponga de manifiesto su condición de persona adherida al Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios y su voluntad de agilizar la tramitación del procedimiento y reducir la litigiosidad, el intermediario fiscal colaborará con la AEAT para clarificar, lo antes posible, las cuestiones controvertidas que sean puestas de manifiesto en el marco del procedimiento inspector, atendiendo a los requerimientos de información y documentación que le sean solicita-

---

<sup>45</sup> El proyecto de código establecía la adhesión obligatoria.

<sup>46</sup> A los efectos del código “Se entenderán como tales aquéllas en las que, mediante la interposición de sociedades instrumentales situadas en paraísos fiscales o territorios no cooperantes con las autoridades fiscales, estén diseñadas con el propósito de impedir el conocimiento por parte de la Agencia Tributaria de los responsables finales de las actividades o los titulares últimos de los bienes o derechos implicados. Asimismo, se considerarán estructuras opacas la utilización de sociedades instrumentales en operaciones de importación o intracomunitarias, aun cuando no estén radicadas en paraísos fiscales, constituidas o utilizadas con el fin de impedir o dificultar el conocimiento por parte de la Agencia Tributaria de los responsables finales de las operaciones”.

dos con la mayor agilidad posible, y aportando toda aquella información que pueda ser relevante para el desarrollo del procedimiento de la forma más rápida y completa posible.

- Promover las relaciones en formato electrónico con la AEAT, así como mantener actualizados los datos censales propios y de sus clientes.
- Difundir entre sus clientes el uso de los instrumentos previstos en el ordenamiento jurídico tributario para evitar los conflictos.
- Poner en conocimiento de la Asociación o Colegio, respetando los límites que impone el deber de secreto profesional, las irregularidades que detecte él o sus clientes respecto de presuntas conductas fraudulentas generalizadas en un sector que puedan afectar al normal funcionamiento del sistema tributario o a la competencia en el mercado.
- Participar en las actividades formativas permanentes que sean necesarias para actualizar sus conocimientos técnicos.
- Cumplir con los estándares de calidad establecidos por la Asociación o Colegio de Profesionales Tributarios al que pertenezcan, utilizando los manuales de cumplimiento voluntario que determinan los criterios para realizar su trabajo.

### 3. Compromisos a asumir por la Agencia Tributaria:

- Se establecerá un canal de comunicación específico en la página web de la AEAT donde las Asociaciones y Colegios puedan formular cuestiones en los términos que se establezcan entre ambas partes.
- Se impulsará evitar la verificación presencial de documentación y los desplazamientos a las oficinas de la AEAT.
- Publicación de los criterios aplicables en los procedimientos de control, especialmente cuando se produzcan cambios legislativos significativos, en tanto sean susceptibles de ser aplicados con carácter general.
- Reducción de cargas fiscales indirectas e impulso de la utilización de las nuevas tecnologías, favoreciendo el uso de los instrumentos que establece el ordenamiento jurídico tributario tendentes a la minoración de conflictos.
- Garantizar el pleno ejercicio de los derechos de los contribuyentes, así como el de los profesionales y demás colaboradores sociales en el ejercicio de su profesión y de sus normas reguladoras legalmente aprobadas.
- Participar en cursos o jornadas de tratamiento de temas de interés para las Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios y Representantes Aduaneros.
- Organizar campañas de divulgación y comunicación específicamente dirigidas a las Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios adheridas al Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios, y recoger su contenido en una sección de la web de la AEAT.
- Reconocimiento de las Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios que voluntariamente se adhieran al Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios.
- Analizar las solicitudes de unificación de criterio que planteen las Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios, cuando comuniquen actuaciones dispares por parte de la Agencia Tributaria en procedimientos similares.

Una simple lectura de los compromisos a asumir por las Asociaciones, Colegios de profesionales tributarios e intermediarios fiscales y los comprometidos por la AEAT pone de manifiesto

que esta última se encuentra en clara posición de ventaja frente al resto, circunstancia que ya fue advertida por el representante de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) al destacar “una manifiesta inequidad entre los compromisos que se le exigen a los asesores fiscales y los que asume la Agencia Tributaria”, así como que para que realmente exista ese espíritu colaborativo “es necesario generar un ambiente adecuado de confianza mutua, no siendo este precisamente el escenario en que se encuentran en el desarrollo de su actividad”, considerando que la “transposición de la DAC6 parece la ocasión idónea para arbitrar el escenario en que desarrollar el asesoramiento fiscal bajo unos parámetros de confianza y seguridad”<sup>47</sup>.

En efecto, consideramos que la trasposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018<sup>48</sup>, puede servir para dar un impulso definitivo para la aprobación del Código<sup>49</sup>. Esta Directiva, también conocida como DAC 6 (por sus siglas en inglés: Directive on Administrative Cooperation), modifica 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 Directiva constituye una medida anti-abuso fiscal que viene a desarrollar los principios fijados por la Acción 12 del plan BEPS<sup>50</sup>. En ella se establece la obligación de comunicación e información por parte de los intermediarios o, en su defecto, a los propios contribuyentes, de comunicar e informar a las Administraciones tributarias de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal que puedan resultar potencialmente agresivos o abusivos, en los que concurren las señas distintivas o características y elementos reveladores de indicios claros de elusión o fraude fiscales previstos en su Anexo IV<sup>51</sup>. Y, aunque como acabamos de afirmar, el ámbito de aplicación de la Directiva se limita a los mecanismos transfronterizos, podría dar pie a que los Estados miembros lleven

47 Cfr.: Acta de la reunión del Pleno del Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios celebrada el 3-7-2018. [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/\\_Segmentos\\_/Colaboradores/Foro\\_de\\_Asoociaciones\\_y\\_Colegios\\_de\\_Profesionales\\_Tributarios/Sesiones\\_del\\_Pleno/Decimotercera\\_sesion/Acta\\_de\\_la\\_sesion.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Colaboradores/Foro_de_Asoociaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios/Sesiones_del_Pleno/Decimotercera_sesion/Acta_de_la_sesion.shtml) (últ.consulta 26-2-2019).

Incluso en la reunión anterior, celebrada el 28-11-2017, el representante de REAF ya puso de manifiesto que no querían “poner a sus asociados en la tesitura de tener que comprobar de sus clientes una serie de datos que no tienen claro cuáles son y que, además, los que decidan no adherirse para no comprometerse a realizar verificaciones, de alguna manera, queden señalados al no figurar en el listado de adheridos al Código”; cfr.: [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/\\_Segmentos\\_/Colaboradores/Foro\\_de\\_Asoociaciones\\_y\\_Colegios\\_de\\_Profesionales\\_Tributarios/Sesiones\\_del\\_Pleno/Decimosegunda\\_sesion/Acta\\_de\\_la\\_sesion.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Colaboradores/Foro_de_Asoociaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios/Sesiones_del_Pleno/Decimosegunda_sesion/Acta_de_la_sesion.shtml) (últ.consulta 26-2-2019).

48 Se establece como fecha límite el 31-12-2019. Los Estados miembros exigirán las nuevas obligaciones de información a partir del 1-7-2020, si bien estas obligaciones deberán incluir aquellos acuerdos cuya primera fase se haya ejecutado entre la fecha de entrada en vigor de la Directiva, el 25-6-2018 y la fecha de aplicación de la Directiva (1-7-2020); pero, como afirma CALDERÓN CARRERO, “tal previsión de la Directiva (nueva redacción dada al apartado 12 del art.8 bis ter de la Directiva 2011/16) puede plantear problemas con el principio de seguridad jurídica considerando tal retroactividad. Las primeras declaraciones informativas se presentarán por los obligados tributarios a partir de 31 de agosto de 2020 y serán objeto de intercambio a partir de 31 octubre de 2020”, cfr.: CALDERÓN CARRERO, J.M.: El nuevo marco europeo de transparencia sobre esquemas transfronterizos sujetos a declaración por intermediarios fiscales y contribuyentes: las “EU tax disclosure rules” y sus implicaciones”, *Rev.Quincena Fiscal*, nº10, 2018.

49 Incluso el Código tiene más pretensiones que incluso la propia Directiva. Vid., en este sentido, MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Cumplimiento cooperativo en materia tributaria. Claves para la implantación de un Manual de Buenas Prácticas (Compliance)*, Ed.Lefebvre, Madrid, 2018, pág.100.

50 En realidad, la Directiva va más allá de lo que contempla y requiere el informe de la acción 12 de BEPS. Como afirma CALDERÓN CARRERO, J.M.: op.cit., la OCDE no propone un mecanismo de declaración obligatoria combinado con el intercambio automático de dichas declaraciones, recordándonos que las medidas que recoge la acción 12 no constituyen un estándar mínimo sino directrices basadas en las mejores prácticas internacionales en la materia.

51 El legislador comunitario utiliza estas señas distintivas para identificar mecanismos potencialmente abusivos sometidos al deber de revelación en lugar de incluir un concepto de planificación fiscal agresiva. Vid., en similares términos: MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M.: “La Directiva UE 2018/822 y la nueva obligación de informar de los intermediarios fiscales”, *Rev.Quincena Fiscal*, nº3, 2019.

a cabo medidas similares para imponer la obligación de informar sobre estructuras análogas que se desarrollen en el ámbito interno, excluyéndose en ese caso la comunicación preceptiva a las Administraciones fiscales de otros Estados miembros<sup>52</sup>.

Por último queremos destacar el hecho de que esta Directiva está siendo objeto de críticas, que también pueden hacerse extensivas al Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios, pues no solo estamos ante una nueva obligación de comunicación e información sobre cuestiones tributarias sino también ante la sospecha de que cualquier actuación de los contribuyentes orientada a reducir su carga fiscal, dentro de la legalidad vigente puede constituir un potencial fraude, evasión o elusión fiscal<sup>53</sup>. El derecho a no autoinculparse reconocido expresamente en el art.24.2 de la Constitución española, y de manera implícita en el art.6 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales (CEDH), podría limitar esta obligación de comunicación e información ante el riesgo de autoinculpación, pero incluso el impacto de la Directiva 2018/822 sobre los derechos de estos obligados tributarios va a ser distinto debido a que la protección que se otorga a los derechos de secreto profesional y de no autoinculpación es diferente en los distintos Estados miembros de la Unión Europea<sup>54</sup>.

## V. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN EL CUMPLIMIENTO COOPERATIVO

Como consecuencia del cambio de paradigma en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, los Estados tienden a estratificar a los contribuyentes en diferentes grupos. Como ha quedado reflejado en este trabajo, en España se han creado dos Foros (Grandes Empresas y Asociaciones y Colegios Profesionales Tributarios), con tratamientos fiscales diferentes en función del grado de cooperación con la Administración Tributaria: ¿esto implica respetar el principio de igualdad tributaria? Es cierto que no es la primera vez que en nuestro ordenamiento jurídico se da un trato diferente a determinados contribuyentes, como es el caso del régimen de estimación objetiva de rendimientos en el IRPF.

Las dudas que podrían suscitarse acerca de la inclusión de sólo algunos contribuyentes en el ámbito del cumplimiento cooperativo en relación con cierto trato de favor y el respeto al principio de igualdad tributaria deben hacernos reflexionar acerca del especial cuidado que debe tenerse a la hora de llevar a cabo una regulación de la relación cooperativa que sólo tenga en cuenta a un reducido grupo de contribuyentes, pues una regulación tributaria excesivamente privilegiada para las grandes empresas y sin una justificación razonable que la ampare podría estar vulnerando principios constitucionales como el de generalidad e igualdad tributaria<sup>55</sup>.

52 Vid., en similares términos, GÓMEZ TABOADA, J.: “DAC 6. El “Gran Hermano” llegó”, *Rev.El Notario del Siglo XXI*, nº81, 2018, pág.176.

53 Cfr.: QUINTAS BERMUDEZ, J.: “Planificación fiscal: obligaciones de comunicación de intermediarios y contribuyentes: Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 (“DAC6”): síntesis y crítica”, en *Rev.Quincena Fiscal*, nº22, 2018. El mismo autor pone de manifiesto que los costes de cumplimiento de las obligaciones de comunicación establecidas por la Directiva, aplicados en la máxima extensión que permitiría su literalidad estricta, supondrán probablemente un considerable incremento de la presión fiscal indirecta por costes de cumplimiento. MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M.: *op.cit.*, se refiere a la creación de una nueva obligación formal de información y la colisión con el derecho al secreto profesional del intermediario fiscal, por lo que la adaptación del ordenamiento jurídico español a la Directiva “exigirá de manera indefectible un esfuerzo de conciliación con ese derecho (y deber) reconocido constitucional y legalmente (art.24.2 último párrafo de la Constitución española, art.199 Código Penal, art.542 Ley Orgánica del Poder Judicial, arts.32, 34, 42, 84, 85 y 86 Estatuto General de la Abogacía y el art.5 Código Deontológico de la Abogacía)”.

54 Cfr., en similares términos: CALDERÓN CARRERO, J.M., *op.cit.*

55 En este sentido, la AEDAF ha establecido que “para evitar situaciones que entraran en colisión con nuestro principio constitucional de igualdad ante la ley, el modelo de relación cooperativa debería extenderse también a las PYMEs y autónomos, opción que ya se está empezando a explorar en algunos países de nuestro

Como es sabido, el principio de igualdad exige igual trato ante iguales y trato diferente frente a los diferentes: ¿es ésta es una de las finalidades del cumplimiento cooperativo?

Sin perjuicio de que consideramos necesario ampliar el número de contribuyentes que puedan verse beneficiados por este cambio de paradigma, ya que la idea que pivota es la de otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes a cambio de transparencia, la posibilidad de que los contribuyentes sean transparentes en sus relaciones con la Administración tributaria debería hacerse viable para todos, de manera que pudiera conseguirse un trato fiscal que dejase fuera de toda duda cualquier tipo de discriminación.

Precisamente, el Código del Contribuyente Europeo recoge como uno de los principios generales el “Trato no discriminatorio y equitativo de los contribuyentes”, constituyendo expectativas de los contribuyentes con respecto a las administraciones tributarias: que sean coherentes con el principio de no discriminación y promuevan la igualdad de trato ante la ley, así como que garanticen que todos los contribuyentes puedan acceder a la información y los servicios en función de sus necesidades<sup>56</sup>.

De todos modos, y en aplicación de la doctrina del Tribunal Constitucional español en relación con el principio de igualdad tributaria, y a pesar de lo deseable que sería ampliar el modelo de cumplimiento cooperativo a un mayor número de contribuyentes, no consideramos que aquél esté sin embargo vulnerado con el actual sistema de cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias. En efecto, el TC tiene elaborada en numerosas sentencias una matizada doctrina cuyos rasgos esenciales resume en el FJ5 la STC 10/2005, de 20 de enero: “a) no toda desigualdad de trato en la Ley supone una infracción del artículo 14 CE, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hechos se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional; c) el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados; y d) por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita, no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos (por todas, SSTC 3/1983, de 25 de enero, FJ 3, y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 3). Pero aún debemos hacer una precisión más [...]. Esta precisión es importante porque la igualdad ha de valorarse en cada caso teniendo en cuenta el régimen jurídico sustantivo del ámbito de relaciones en que se proyecte, y en la materia tributaria es la propia Constitución la que ha concretado y modulado el alcance del art. 14 en un precepto, el art. 31.1, ((...)), pues la igualdad ante la ley tributaria resulta indisoluble de los principios de generalidad, capacidad económica, justicia y progresividad igualmente enunciados en el art. 31.1 CE (SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4, y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 3, por todas)[...], no debiendo olvidarse que los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando «se utiliza

---

entorno. Lógicamente, para gestionar eficazmente tal modelo de forma generalizada, nuestra Administración tributaria debería ser dotada con medios adecuados”; Cfr.: AEDAF: “La relación cooperativa en España. Propuestas para un modelo de éxito”, Paper nº12, 2017, pág.12.

56 Cfr.: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/guidelines\\_for\\_a\\_model\\_for\\_a\\_european\\_taxpayers\\_code\\_es.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines_for_a_model_for_a_european_taxpayers_code_es.pdf) (consultado el 15-02-2019).

un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el art. 31<sup>D</sup> (STC 134/1996, de 22 de julio, FJ 8<sup>o</sup>).

Esta justificación razonable que ampararía el respeto al principio de igualdad tributaria con el actual modelo de cumplimiento cooperativo vendría de la mano de las características y principios que justifican su establecimiento en el contexto actual: transparencia de los contribuyentes al revelar esquemas de planificación fiscal, confianza mutua, colaboración, seguridad jurídica, disminución de la litigiosidad y aumento de la recaudación tributaria, entre otros.

## VI. COMPLIANCE EN LA CONTRATACIÓN ADMINISTRATIVA

Como habíamos afirmado al inicio de este trabajo, la vaguedad del término *compliance* aporta el significado de actuar conforme a la legalidad, entendiendo legalidad en un sentido amplio, lo cual no aporta nada nuevo, si bien la implantación de sistemas de cumplimiento normativo también en el ámbito de la contratación pública va a tener consecuencias jurídicas, como veremos a continuación.

Las Directivas europeas en materia de contratación pública aprobadas en 2014 tienen, entre otros objetivos, evitar la corrupción ligada a la contratación pública, para lo que se contemplan medidas y actuaciones que implican un mayor control y transparencia<sup>57</sup>.

Por lo que se refiere a la Directiva 2014/24/UE, introduce una novedad importante en lo relativo no sólo al *compliance* penal<sup>58</sup>, sino también tributario<sup>59</sup>, medioambiental, social o laboral, entre otros, al reconocer determinados efectos a las personas jurídicas que se hayan dotado de programas de *compliance*<sup>60</sup>. En concreto, y centrándonos en el ámbito de la contratación

57 Cfr.: Directiva 2014/23/UE, relativa a la adjudicación de contratos de concesión, Directiva 2014/24/UE, sobre contratación pública (que deroga la Directiva 2004/18/CE, sobre coordinación de procedimientos de adjudicación de contratos de obras, servicios y suministros), y la Directiva 2014/25/UE, relativa a la contratación por entidades que operan en los sectores de agua, energía, transportes y servicios postales (que deroga la Directiva 2004/17/CE). La Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, que traspone al ordenamiento jurídico español las dos primeras Directivas, contempla, como no podía ser de otro modo, dicho objetivo.

58 Vid., en este mismo sentido, LÓPEZ DONAIRE, M.B.: “Los programas de *compliance* y su reflejo en la contratación pública”, Rev.Gabilex, n°6, junio 2016 ([www.gabilex.jccm.es](http://www.gabilex.jccm.es), últ.consulta 11-7-2019).

59 Entendido éste en un sentido muy amplio, comprensivo de las cotizaciones a la Seguridad Social, como prestaciones patrimoniales de carácter público. Precisamente la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, introdujo en el ordenamiento tributario español el concepto de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, entre las que no se encuentran las cotizaciones a la Seguridad Social (su Disposición final duodécima introduce un nuevo apartado 6 al art.20 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, con efectos desde el 9 de marzo de 2018). Recientemente la Sentencia del Tribunal Constitucional de 9 de mayo de 2019 avala esta regulación de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario.

60 En efecto, ello se pone de manifiesto, entre otros, en los siguientes considerandos:

-Considerando 37: “En aras de una integración adecuada de requisitos medioambientales, sociales y laborales en los procedimientos de licitación pública, resulta especialmente importante que los Estados miembros y los poderes adjudicadores tomen las medidas pertinentes para velar por el cumplimiento de sus obligaciones en los ámbitos del Derecho medioambiental, social y laboral, aplicables en el lugar en el que se realicen las obras o se presten los servicios, y derivadas de leyes, reglamentos, decretos y decisiones, tanto nacionales como de la Unión, así como de convenios colectivos, siempre que dichas disposiciones y su aplicación cumplan el Derecho de la Unión...”.

-Considerando 39: “(...)También debe ser posible incluir cláusulas que garanticen el cumplimiento de convenios colectivos, de conformidad con el Derecho de la Unión, en los contratos públicos. El incumplimiento de las respectivas obligaciones podría considerarse una falta grave del operador económico, pudiendo acarrearle su exclusión del procedimiento de adjudicación de un contrato público...”.

-Considerando 40: “El control del cumplimiento de dichas disposiciones de Derecho medioambiental, social y laboral debe realizarse en las respectivas fases del procedimiento de licitación, a saber, cuando se apliquen los principios generales aplicables a la elección de participantes y la adjudicación de contratos,

pública, según el artículo 57.6 de la Directiva, los operadores económicos evitarán incurrir en prohibición de contratar, si acreditan contar con medidas técnicas, organizativas y de personal concretas, apropiadas para evitar nuevas infracciones penales o faltas<sup>61</sup>, esto es, si acreditan contar con programas de cumplimiento normativo o compliance. No obstante, adoptar programas de compliance no supone automáticamente una causa exoneradora de responsabilidad<sup>62</sup>, ni tampoco evita a priori la prohibición de contratar; debe demostrarse por el operador económico la fiabilidad del *compliance*<sup>63</sup>.

Es en el art.71 de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público (en adelante LCSP) donde se establecen las prohibiciones de contratar<sup>64</sup>, mientras que en aplicación del apartado 5 del art.72 de la LCSP se puede evitar la prohibición de contratar cuando se acredite por parte de quien esté incurso en causa de prohibición:

–“el pago o compromiso de pago de las multas e indemnizaciones fijadas por sentencia o resolución administrativa de las que derive la causa de prohibición de contratar, siempre y cuando las citadas personas hayan sido declaradas responsables del pago de la misma en la citada sentencia o resolución<sup>65</sup>”, y

al aplicar los criterios de exclusión y al aplicar las disposiciones relativas a ofertas anormalmente bajas. La necesaria verificación a tal efecto ha de efectuarse con arreglo a las disposiciones pertinentes de la presente Directiva, en particular con arreglo a las aplicables a medios de prueba y declaraciones del interesado”.

–Considerando 100: “No deben adjudicarse contratos públicos a operadores económicos que hayan participado en una organización delictiva o hayan sido declarados culpables de corrupción o fraude contra los intereses financieros de la Unión, de delitos terroristas, de blanqueo de dinero O de financiación del terrorismo. El impago de impuestos o cotizaciones a la seguridad social también debe ser sancionado con la exclusión obligatoria a nivel de la Unión”.

–Considerando 101: “Además, se debe dar a los poderes adjudicadores la posibilidad de excluir a los operadores económicos que hayan dado muestras de no ser fiables, por ejemplo debido a que han incumplido las obligaciones medioambientales o sociales, entre ellas las normas sobre accesibilidad para las personas con discapacidad, o a que han cometido otras formas de falta profesional grave, como infracciones de las normas sobre competencia o de los derechos de propiedad intelectual e industrial...”.

61 Dispone este precepto: “*Todo operador económico que se encuentre en alguna de las situaciones contempladas en los apartados 1 y 4 podrá presentar pruebas de que las medidas adoptadas por él son suficientes para demostrar su fiabilidad pese a la existencia de un motivo de exclusión pertinente. Si dichas pruebas se consideran suficientes, el operador económico de que se trate no quedará excluido del procedimiento de contratación.*

*A tal efecto, el operador económico deberá demostrar que ha pagado o se ha comprometido a pagar la indemnización correspondiente por cualquier daño causado por la infracción penal o la falta, que ha aclarado los hechos y circunstancias de manera exhaustiva colaborando activamente con las autoridades investigadoras y que ha adoptado medidas técnicas, organizativas y de personal concretas, apropiadas para evitar nuevas infracciones penales o faltas...».*

62 La Circular 1/2016 de la Fiscalía General del Estado destaca que los programas de compliance no deben considerarse como un seguro frente a la acción penal para las empresas. Como afirma QUINTERO OLIVARES, los programas de compliance no son una “vacuna anti-responsabilidad penal” o una “coraza protectora”; cfr.: QUINTERO OLIVARES, G.: “Los programas de cumplimiento normativo y el derecho penal”, en DEMETRIO CRESPO, E. y NIETO MARTÍN, A.(Dirs.): *Derecho penal económico y Derechos Humanos*, Ed.Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, pág.112. El mismo autor considera que el peor favor que podría hacerse a estos programas sería darles la función de “dique de contención de la responsabilidad penal, aunque sin duda ese fuera un excelente reclamo publicitario”, op.cit., pág.155.

63 En este sentido, LÓPEZ DONAIRE, M.B.: “Compliance y contratación en la nueva Ley de Contratos del Sector Público”, *Rev.Contratación Administrativa Práctica*, nº153, 2018, pág.3.

64 Por su parte, la Ley General Tributaria contempla dos sanciones accesorias consistentes en la prohibición para contratar con la Administración pública en los términos y plazos establecidos en los apartados 1.b) y 2.b) de su artículo186.

También la Ley 38/2003, General de Subvenciones, incluye como sanciones accesorias la prohibición para celebrar contratos con la Administración u otros entes públicos en los términos y plazos establecidos en sus arts.59.3.c), 62.2.b) y 63.2.b).

65 Nos sorprende que el compromiso de pago se equipare al pago de las multas e indemnizaciones a los efectos de considerar justificada la fiabilidad del licitador. En este sentido, aunque refiriéndose a lo dispuesto en la Directiva 2014/24, vid.: ALMENAR BELENGUER, J.: “El nuevo régimen de Compliance frente a las prohibiciones de contratar del sector público”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº929/2017, parte Comentario, pág.1.

–“la adopción de medidas técnicas, organizativas y de personal apropiadas para evitar la comisión de futuras infracciones administrativas, entre las que quedará incluido el acogerse al programa de clemencia en materia de falseamiento de la competencia<sup>66</sup>”.

No obstante, esta posibilidad de evitar la prohibición de contratar no será aplicable a las personas que hayan “sido condenadas mediante sentencia firme por delitos de terrorismo, constitución o integración de una organización o grupo criminal, asociación ilícita, financiación ilegal de los partidos políticos, trata de seres humanos, corrupción en los negocios, tráfico de influencias, cohecho, fraudes, delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, delitos contra los derechos de los trabajadores, prevaricación, malversación, negociaciones prohibidas a los funcionarios, blanqueo de capitales, delitos relativos a la ordenación del territorio y el urbanismo, la protección del patrimonio histórico y el medio ambiente, o a la pena de inhabilitación especial para el ejercicio de profesión, oficio, industria o comercio”; tal y como dispone la letra a) del art.71.1.1 de la LCSP. Prohibición de contratar que, según esta misma disposición, “alcanzará a las personas jurídicas que sean declaradas penalmente responsables, y a aquellas cuyos administradores o representantes, lo sean de hecho o de derecho, vigente su cargo o representación y hasta su cese, se encontraran en la situación mencionada en este apartado”.

En realidad, estos delitos a los que se refiere el precepto transcrito, por los que puede responder penalmente la persona jurídica y los delitos que suponen prohibición de contratar para los operadores económicos, ponen de manifiesto la evidente influencia que tiene el *compliance* previsto en el Código Penal en la LCSP<sup>67</sup>.

66 La Ley 15/2007, de 3 de julio, de Defensa de la Competencia, introdujo un procedimiento de clemencia inspirado en el modelo vigente en el ámbito comunitario (contenido, entre otros, en la Comunicación de la Comisión Europea relativa a la dispensa del pago de las multas y la reducción de su importe en casos de cártel, publicada en el DOUE C 298/17, de 8 de diciembre de 2006), conforme al cual se exonerará del pago de la multa a las empresas que, habiendo formado parte de un cártel, denuncien su existencia y aporten pruebas para la investigación, siempre que no hayan sido los instigadores del resto de miembros del acuerdo prohibido. También contempla la reducción del importe de la correspondiente multa a las empresas que, no reuniendo los requisitos para la exención total, colaboren con la investigación. La definición de programa de clemencia la otorga el apartado 3 de la Disposición Adicional Cuarta de la citada ley, según la cual sería “todo programa relativo a la aplicación del artículo 101 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea o una disposición análoga de la legislación nacional según el cual un participante en un cártel secreto, independientemente de las otras empresas implicadas, coopera con la investigación de la autoridad de la competencia, facilitando voluntariamente declaraciones de lo que él mismo conozca del cártel y de su papel en el mismo, a cambio de lo cual recibe, mediante una decisión o un sobreseimiento del procedimiento, la exención del pago de cualquier multa por su participación en el cártel o una reducción de la misma”. Los artículos 46 a 53 del Real Decreto 261/2008, de 22 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de Defensa de la Competencia, desarrollan el programa de clemencia, regulándose los procedimientos de exención y de reducción del importe de la multa, previstos en los artículos 65 y 66 de la Ley de Defensa de la Competencia. Además, debemos añadir al respecto que el DOUE de 14-1-2019 ha publicado la Directiva (UE) 2019/1 del Parlamento Europeo y del Consejo de 11 de diciembre de 2018 encaminada a dotar a las autoridades de competencia de los Estados miembros de medios para aplicar más eficazmente las normas sobre competencia y garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior, siendo previsible la introducción de cambios regulatorios del programa de clemencia de la Ley de Defensa de la Competencia (la directiva fija el 4 de febrero de 2021 como fecha límite para adoptar las disposiciones normativas necesarias para dar cumplimiento a lo dispuesto en la misma), pues la Directiva pone de manifiesto las diferencias existentes entre los programas de clemencia de los distintos Estados miembros, lo cual pone en peligro la igualdad de condiciones de competencia entre las empresas que operan en el mercado interior, siendo necesario incrementar la seguridad jurídica impulsando el atractivo de estos programas en toda la UE, reduciendo estas diferencias, a la vez que obliga a los Estados miembros a elegir entre la protección total del solicitante de clemencia en el ámbito penal o la posibilidad de atenuar las sanciones penales a los solicitantes de exención, teniendo en cuenta su responsabilidad personal o su contribución a la infracción.

67 Cfr.: LÓPEZ DONAIRE, M.B.: *últ.op.cit.*, pág.4.

En todo caso, como un modo de combatir la corrupción ligada a la contratación pública pero también como medida de prevención, sería deseable, aprovechando la existencia del programa de clemencia en materia de falseamiento de la competencia, que se pudieran articular con carácter general canales de denuncia (whistleblowing) así como medidas de protección al denunciante (en este sentido cabe destacar la recientemente aprobada Directiva (UE) 2019/1937, del Parlamento Europeo y del Consejo de 23 de octubre de 2019, relativa a la protección de las personas que informen sobre infracciones del Derecho de la Unión).

En aras de conseguir una mayor seguridad jurídica pero sobre todo garantizar un uso más eficiente de los recursos públicos, consideramos necesario profesionalizar la contratación pública, tal y como se pone de relieve en la Recomendación UE 2017/1805, de la Comisión de 2-10-2017, sobre profesionalización de la contratación pública, pues los compradores públicos necesitan estar en condiciones de contratar de acuerdo con las normas más exigentes de profesionalidad; la mejora y el respaldo de la profesionalidad entre los profesionales de la contratación pública puede ayudar a fomentar su impacto en el conjunto de la economía<sup>68</sup>.

Consideramos así mismo que los programas de compliance no sólo deberían ser tenidos en cuenta a efectos de una posible exoneración o atenuación de la responsabilidad penal, sino que también deberían ser tenidos en cuenta como requisito para concurrir a una licitación pública o ser adjudicatario de un contrato público<sup>69</sup>.

## VII. CONCLUSIONES

El compliance tributario no constituye algo novedoso, hunde sus raíces en los orígenes del constitucionalismo moderno, donde se establece el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica. La traducción del término implica y exige el cumplimiento de la norma tributaria, cuyo incumplimiento conlleva la imposición de sanciones<sup>70</sup>.

El cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias puede constituir un modo de evitar la imposición de sanciones o al menos minorarlas.

---

68 A la profesionalización en este ámbito también se refiere CAMPOS ACUÑA, C.: “Compliance en la contratación pública: mapa de riesgos corrupción y claves para su gestión”, Rev.Gabilex, nºExtraordinario, 2019, Vol.I, pág.34.

69 En EE.UU. desde 2018 es preciso para contratar con la Administración pública federal contar con un programa de cumplimiento anticorrupción. En efecto, la normativa de contratos públicos se vio influida por el fraude en la adquisición de armamento. Por parte del Departamento de defensa de los EE.UU., para adjudicar contratos se requería que las empresas contratistas contaran con medidas preventivas de fraudes; requisitos que después se extenderían a las empresas farmacéuticas y sanitarias, como modo de presión para que las empresas contratistas colaborasen a cambio de acuerdos negociados en el descubrimiento de fraudes. Cfr., NIETO MARTÍN, A.: “El cumplimiento normativo”, en AA.VV.: *Manual de cumplimiento normativo y responsabilidad penal de las personas jurídicas*, op.cit., pág.29. Para CAMPOS ACUÑA, C.: *Compliance en la Administración Pública: dificultades y propuestas*, Ed.Cemci, Granada, 2017, pág.138: “la evolución que está experimentando la normativa europea parece conducir a que en el futuro la Administración pública exija un Compliance Program penal a todas las empresas que contraten con el sector público”; partidaria de esta misma propuesta se expresa también LOPEZ DONAIRE, M.B.: *últ.op.cit.*, pág.8.

70 Precisamente el BOE de 7 de diciembre de 2018 publicó la Resolución de 3 de diciembre de 2018, de la Dirección General de Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa, por la que se sometían a información pública los proyectos de norma UNE que la Asociación Española de Normalización tenía en tramitación, correspondientes al mes de noviembre de 2018, entre los que se encontraba el proyecto sobre “Sistemas de gestión de compliance tributario. Requisitos con orientación para su uso”, con código PNE 19602. Una vez publicado definitivamente en febrero de 2019, podemos afirmar que nos encontramos ante un modelo normalizado de cumplimiento normativo y control de riesgos fiscales con la finalidad, en su caso, de evitar o disminuir responsabilidades tributarias y de acreditar la diligencia en la gestión y el control tributario por parte de las entidades.

El Plan BEPS implica un compromiso de los Estados para evitar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios, haciendo someter las rentas en el lugar donde se generen, pero además también exige a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva (acción 12), de ahí que en el ámbito de la UE se aprueben Directivas tendentes a dar cumplimiento a las medidas adoptadas en el plan BEPS, si bien con un alcance que va más allá de BEPS.

De hecho, la Directiva 2018/822 está siendo objeto de críticas, que también podemos extrapolar al Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios, elaborado en el Foro de Asociaciones y Colegios Profesionales Tributarios, ya que la obligación de informar sobre cuestiones tributarias se amplía a la sospecha de que cualquier actuación de los contribuyentes orientada a reducir su carga fiscal, si bien el derecho a no autoinculparse reconocido tanto en la Constitución española como en el CEDH, podría limitar esta obligación de comunicación e información ante el riesgo de autoinculpación, siendo incluso distinto el impacto de esta Directiva sobre los derechos de estos obligados tributarios, pues la protección de los derechos a no autoinculparse y el secreto profesional difiere en los Estados miembros de la Unión Europea.

Como consecuencia del cambio de paradigma en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, los Estados tienden a estratificar a los contribuyentes en diferentes grupos. Como ha quedado reflejado en este trabajo, en España se han creado dos Foros (Grandes Empresas y Asociaciones y Colegios Profesionales Tributarios), con tratamientos fiscales diferentes en función del grado de cooperación con la Administración Tributaria: ¿esto implica respetar el principio de igualdad tributaria? Es cierto que no es la primera vez que en nuestro ordenamiento jurídico se da un trato diferente a determinados contribuyentes, como es el caso del régimen de estimación objetiva de rendimientos en el IRPF.

En relación con la inclusión de sólo algunos contribuyentes en el ámbito del cumplimiento cooperativo y las dudas que pudieran plantearse en relación con cierto trato de favor y el respeto al principio de igualdad tributaria, a pesar de lo deseable que sería ampliar el modelo de cumplimiento cooperativo a un mayor número de contribuyentes, en aplicación de la doctrina del Tribunal Constitucional español quedan despejadas por cuanto la existencia una justificación razonable que ampare el reparto de las cargas tributarias conforme al actual modelo de cumplimiento cooperativo, no puede ser otra que la que viene de la mano de las características y principios que justifican su establecimiento; entre otros: transparencia de los contribuyentes al revelar esquemas de planificación fiscal, confianza mutua, colaboración, seguridad jurídica, disminución de la litigiosidad y aumento de la recaudación tributaria.

Por lo que se refiere al ámbito de la contratación pública, las Directivas europeas en esta materia aprobadas en 2014 tienen, entre otros objetivos, evitar la corrupción ligada a la contratación pública, para lo que se contemplan medidas y actuaciones que implican un mayor control y transparencia.

Según el artículo 57.6 de la Directiva 2014/24, los operadores económicos evitarán incurrir en prohibición de contratar, si acreditan contar con medidas técnicas, organizativas y de personal concretas, apropiadas para evitar nuevas infracciones penales o faltas, esto es, si acreditan contar con programas de cumplimiento normativo o compliance.

En todo caso, como un modo de combatir la corrupción ligada a la contratación pública pero también como medida de prevención, sería deseable, aprovechando la existencia del programa de clemencia en materia de falseamiento de la competencia, que se pudieran articular con carácter general canales de denuncia (whistleblowing) así como medidas de protección al denunciante.

En aras de conseguir una mayor seguridad jurídica pero sobre todo garantizar un uso más eficiente de los recursos públicos, consideramos necesario profesionalizar la contratación pública, tal y como se pone de relieve en la Recomendación UE 2017/1805, de la Comisión de 2-10-2017, sobre profesionalización de la contratación pública, pues los compradores públicos necesitan estar en condiciones de contratar de acuerdo con las normas más exigentes de profesionalidad; la mejora y el respaldo de la profesionalidad entre los profesionales de la contratación pública puede ayudar a fomentar su impacto en el conjunto de la economía.

Consideramos así mismo que los programas de *compliance* no sólo deberían ser tenidos en cuenta a efectos de una posible exoneración o atenuación de la responsabilidad penal, sino que también deberían ser tenidos en cuenta como requisito para concurrir a una licitación pública o ser adjudicatario de un contrato público.