

LOS INTERMEDIARIOS FISCALES: SU IMPACTO EN LA CONCIENCIACIÓN CÍVICO-TRIBUTARIA (GESTIÓN Y RECAUDACIÓN TRIBUTARIA)

Ramón Bonell Colmenero

Profesor Asociado de la Universidad Complutense de Madrid

EXTRACTO

El problema creciente de falta de recaudación suficiente, ante el endeudamiento de las Administraciones públicas, es el reflejo de una defectuosa concepción del modelo de desarrollo y, también, del procedimiento de gestión y recaudación tributaria llevados a cabo. Es por ello que en el presente trabajo ofrecemos una solución que creemos es la idónea. La cuestión planteada sobre el modelo de desarrollo, que ha llevado a una posición vulnerable, surge de la necesidad de una nueva fórmula de gestión, que está ganando consenso en los distintos ordenamientos fiscales de los países occidentales, caracterizándose en la externalización de los servicios tributarios, bien entendida como una cesión de competencias de una Administración pública a un ente privado por un cierto tiempo determinado y con unos límites establecidos y fijados por una norma jurídica, o bien a través de un contrato de gestión de servicios públicos. Todo ello para mejorar la adherencia al cumplimiento de las normas fiscales, de tal forma que se requiere tiempo y el compromiso por parte de todos. Los intermediarios fiscales tienen un papel fundamental en la prevención del fraude fiscal y del blanqueo de capitales, ofreciendo mayor transparencia, seguridad jurídica, confianza y agilidad en la aplicación de los procedimientos de la gestión tributaria. La finalidad es que, mejorando la gestión, se acreciente la recaudación, concienciando y mejorando la imagen que la tributación tiene entre los ciudadanos y las empresas.

Palabras clave: intermediarios, gestor, asesor, financiero y tributos.

Fecha de entrada: 29-08-2016 / Fecha de aceptación: 05-10-2016 / Fecha de revisión: 27-11-2016

STUDY INTO THE ROLE OF TAX INTERMEDIARIES: TO CONSOLIDATE AND STRENGTHEN TAX AWARENESS IN OUR SOCIETY (TAX COLLECTION MANAGEMENT)

Ramón Bonell Colmenero

ABSTRACT

The growing problem of a lack of sufficient collection in the face of Public Sector indebtedness is a reflection of a flawed conception of the development model and of the tax collection and management procedure carried out.

The aim of this paper is to highlight the origins and solutions, that I believe is the ideal one, for increasing tax-collection, combating tax evasion, redefining relations between Public Administrations, to implement a simplified taxation system, reducing costs for taxpayers and making the work of tax-collection organizations easier and more efficient.

Tax intermediaries are the supply side of a relationship in which taxpayers, their clients, form the demand side. This is a tripartite relationship in which revenue bodies are the other party. Therefore, the report explores strategies to improve the relationships between revenue bodies and large corporate taxpayers.

The question raised about the development model that has led to a vulnerable position arises from the need for a new management formula, which is gaining consensus in the different fiscal systems of the western countries, characterized in the outsourcing of tax services, or understood as a transfer of powers of a Public Administration to a private entity for a certain time and with limits established and fixed by a legal rule or, through a contract for the management of public services. All this to improve adherence to compliance with tax rules, so that it takes time and commitment on the part of all.

Tax intermediaries play a key role in preventing tax fraud and money laundering. Offering greater transparency, legal certainty, confidence, and agility in the application of the procedures of the tax administration.

The purpose is to improve the management, increase the collection, attending to the awareness, improving the image that the taxation has between the citizens and the companies.

This paper also concludes that risk management is an important tool enabling revenue bodies to prioritise risk and allocate resources effectively. It identifies strategies to directly address the risks posed by taxpayers and tax intermediaries engaged in aggressive tax planning.

Keywords: intermediaries, manager, adviser, financier and taxes.

Sumario

1. Introducción
2. El asesor y la planificación fiscal
3. La relación entre planificación fiscal internacional y transparencia
4. Principios de aplicación al análisis de la documentación
5. Derechos de aplicación al análisis de los datos
6. ¿Tiene el Derecho algún poder real para moldear las decisiones fiscales de las empresas?
7. Principios en la aplicación de los tributos
8. Democracia
9. Unión Europea
10. Motivación
11. Nos dictan normas
12. La figura del intermediario fiscal
13. Conclusiones

Bibliografía

1. INTRODUCCIÓN

El problema creciente de falta de recaudación suficiente, ante el endeudamiento de las Administraciones públicas, es el reflejo de una defectuosa concepción del modelo de desarrollo y, también, del procedimiento de gestión y recaudación tributaria llevados a cabo. Es por ello que en el presente trabajo ofrecemos una solución que creemos es la idónea. La cuestión planteada sobre el modelo de desarrollo, que ha llevado a una posición vulnerable, surge de la necesidad de una nueva fórmula de gestión, que está ganando consenso en los distintos ordenamientos fiscales de los países occidentales, caracterizándose en la externalización de los servicios tributarios, bien entendida como una cesión de competencias de una Administración pública a un ente privado por un cierto tiempo determinado y con unos límites establecidos y fijados por una norma jurídica, o bien a través de un contrato de gestión de servicios públicos. Todo ello para mejorar la adherencia al cumplimiento de las normas fiscales, de tal forma que se requiere tiempo y el compromiso por parte de todos.

Los intermediarios fiscales tienen un papel fundamental en la prevención del fraude fiscal y del blanqueo de capitales, ofreciendo mayor transparencia, seguridad jurídica, confianza y agilidad en la aplicación de los procedimientos de la gestión tributaria. La finalidad es que, mejorando la gestión, se acreciente la recaudación, concienciando y mejorando la imagen que la tributación tiene entre los ciudadanos y las empresas.

La tributación debe ser justa y debe armonizar con la estructura del estado de bienestar que la sociedad tiene:

- Estimulando y logrando el mayor grado de cumplimiento voluntario posible, de acuerdo con la normativa vigente.
- Asesorando a los ciudadanos sobre sus derechos, deberes, obligaciones y responsabilidades.
- Determinando la extensión del cumplimiento y las causas del incumplimiento.
- Desincentivando el incumplimiento voluntario de las normas tributarias.
- Terminando con los esquemas de elusión fiscal.
- Erradicando la percepción difundida de que el sistema fiscal es complejo e injusto.

En la estructura de este estudio se distinguen distintas partes claramente diferenciadas. En primer lugar, se exponen determinados aspectos introductorios sobre los intermediarios fiscales y su impacto en la concienciación cívico-tributaria, como su origen en el contexto de la reforma general que se está llevando a cabo en el sector público, junto con el análisis de las ventajas y riesgos que pueden derivarse de esta técnica de gestión, la presunta reducción de costes y el incremento de la calidad en la prestación de los servicios que se pretenden llevar a cabo.

Siguiendo a Daniel CASAS AGUDO¹, la externalización de servicios públicos es una práctica hoy en día frecuente en todos los ámbitos de la Administración pública. La participación privada está presente ya en toda la cadena de servicios, desde la planificación y valoración hasta la ejecución y mantenimiento. Los servicios tributarios son servicios públicos cuya prestación tiene que estar garantizada por la Administración. Esto permite que la Administración tributaria responsable de prestar el servicio lo encargue también a terceros ajenos a la organización, externalizando de esta manera la prestación, pero manteniendo esta la titularidad y la responsabilidad del servicio.

En el ámbito de la Organización Mundial del Comercio (OMC) y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), los sistemas consistentes en una cesión de competencias por parte de un ente público a un sujeto privado por cierto tiempo y con los límites y requisitos fijados en la norma jurídica son incentivadores con el fin de la mejora de la prestación de los servicios conducentes al aumento de la recaudación.

El grado en que el comportamiento de cada uno de los sujetos pasivos sigue el régimen fiscal normativo de su jurisdicción, ejecutando cambios en el modo de actuación establecidos incorrectamente hasta la fecha –en su caso– para conseguir la aplicación correcta de las normas tributarias vigentes para cada ejercicio fiscal, requiere de su correcto análisis –nada menos que la imputación y la determinación de los deberes y las obligaciones fiscales de los contribuyentes, la verificación de las infracciones tributarias cometidas o que pudieran cometer, junto con el régimen sancionador aplicable².

El estado de bienestar que todos los ciudadanos nos merecemos se hace insostenible en aquellos Estados en que el incumplimiento tributario se convierte en el juego de suma cero preferido por sus ciudadanos. El estado de bienestar no funciona en aquellos Estados, en el que sus ciudadanos incumplen las normas fiscales. No debiendo circunscribirlo solo a la falta de cumplimiento de las normas tributarias, sino de cotizaciones sociales, pago del régimen de autónomos, normas laborales, mercantiles, falta de presentación de las cuentas anuales en el Registro Mercantil, etc.

El cumplimiento de las normas por naturaleza produce los mejores efectos que se puedan desear en cualquier Estado del siglo XXI, reporta seguridad jurídica, respeto en un marco en el

¹ CASAS AGUDO, D.: *La externalización de la Gestión Tributaria. Régimen Jurídico y Límites*, Thomson Reuters, Pamplona, 2015, pág. 17.

² Vid. CALVO ORTEGA, R.: «La externalización de servicios y funciones tributarias: un debate actual», en *Nueva Fiscalidad*, n.º 4, julio-agosto de 2009, Dykinson, Madrid, 2009, págs. 9-20.

En la estructura de este estudio se distinguen distintas partes claramente diferenciadas. En primer lugar, se exponen determinados aspectos introductorios sobre los intermediarios fiscales y su impacto en la concienciación cívico-tributaria, como su origen en el contexto de la reforma general que se está llevando a cabo en el sector público, junto con el análisis de las ventajas y riesgos que pueden derivarse de esta técnica de gestión, la presunta reducción de costes y el incremento de la calidad en la prestación de los servicios que se pretenden llevar a cabo.

Siguiendo a Daniel CASAS AGUDO¹, la externalización de servicios públicos es una práctica hoy en día frecuente en todos los ámbitos de la Administración pública. La participación privada está presente ya en toda la cadena de servicios, desde la planificación y valoración hasta la ejecución y mantenimiento. Los servicios tributarios son servicios públicos cuya prestación tiene que estar garantizada por la Administración. Esto permite que la Administración tributaria responsable de prestar el servicio lo encargue también a terceros ajenos a la organización, externalizando de esta manera la prestación, pero manteniendo esta la titularidad y la responsabilidad del servicio.

En el ámbito de la Organización Mundial del Comercio (OMC) y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), los sistemas consistentes en una cesión de competencias por parte de un ente público a un sujeto privado por cierto tiempo y con los límites y requisitos fijados en la norma jurídica son incentivadores con el fin de la mejora de la prestación de los servicios conducentes al aumento de la recaudación.

El grado en que el comportamiento de cada uno de los sujetos pasivos sigue el régimen fiscal normativo de su jurisdicción, ejecutando cambios en el modo de actuación establecidos incorrectamente hasta la fecha —en su caso— para conseguir la aplicación correcta de las normas tributarias vigentes para cada ejercicio fiscal, requiere de su correcto análisis —nada menos que la imputación y la determinación de los deberes y las obligaciones fiscales de los contribuyentes, la verificación de las infracciones tributarias cometidas o que pudieran cometer, junto con el régimen sancionador aplicable².

El estado de bienestar que todos los ciudadanos nos merecemos se hace insostenible en aquellos Estados en que el incumplimiento tributario se convierte en el juego de suma cero preferido por sus ciudadanos. El estado de bienestar no funciona en aquellos Estados, en el que sus ciudadanos incumplen las normas fiscales. No debiendo circunscribirlo solo a la falta de cumplimiento de las normas tributarias, sino de cotizaciones sociales, pago del régimen de autónomos, normas laborales, mercantiles, falta de presentación de las cuentas anuales en el Registro Mercantil, etc.

El cumplimiento de las normas por naturaleza produce los mejores efectos que se puedan desear en cualquier Estado del siglo XXI, reporta seguridad jurídica, respeto en un marco en el

¹ CASAS AGUDO, D.: *La externalización de la Gestión Tributaria. Régimen Jurídico y Límites*, Thomson Reuters, Pamplona, 2015, pág. 17.

² Vid. CALVO ORTEGA, R.: «La externalización de servicios y funciones tributarias: un debate actual», en *Nueva Fiscalidad*, n.º 4, julio-agosto de 2009, Dykinson, Madrid, 2009, págs. 9-20.

que el tráfico de los negocios incentiva el comercio, la creación de puestos de trabajo y, por tanto, el crédito, en el sentido más amplio, desde su trazo al concepto, traspasando las normas, aportando nuevas formas de expresión de los negocios, mediante la contratación, partiendo de la tradición para hacer nuevas propuestas que multiplican exponencialmente la capacidad comercial, como sucede con el *crowdfunding*, dándole ritmo, fluidez y generando fondos para el desarrollo de la actividad económica.

El grado de cumplimiento de las normas fiscales en el Reino de España hoy por hoy es muy limitado. Perdiendo adherencia al cumplimiento normativo. Relacionado en función del nivel social, económico y del estilo de vida. Este nivel de adherencia al cumplimiento fiscal varía en función de países, áreas, zonas geográficas, provincias y comunidades autónomas. Sirva de ejemplo el estudio dirigido por Jordi SARDÁ, en colaboración con los técnicos del Ministerio de Hacienda: «La economía sumergida pasa factura»³. Se incumplen las normas fiscales, o se dejan de cumplir, a un grado del 50-60% en función del tipo de empresario, empresario individual, empresa de reducida dimensión –pequeñas y medianas empresas–, empresas multinacionales. Todo va en función del nivel económico y de la concienciación cívico-tributaria que exista, no es lo mismo el norte que el sur, el norte de Europa que el sur de Europa, América del Norte que Sudamérica.

El cumplimiento de las normas o la adherencia hoy es francamente bajo. La actuación puede y debe revertirse. El incumplimiento debe convertirse en cumplimiento. El incumplimiento en la vida de los negocios es generalmente al montar la empresa, en los primeros inicios de la actividad económica, a partir del año, de los dos años, el incumplimiento se sitúa alrededor del 40-50%. La dejadez en la aplicación de las normas fiscales es bastante precoz, es en el primer y segundo año, por eso la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades en su artículo 29.1 indica: «1. El tipo general de gravamen para los contribuyentes de este impuesto será el 25 por ciento. No obstante, las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas tributarán, en el primer periodo impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, al tipo del 15 por ciento, excepto si, de acuerdo con lo previsto en este artículo, deban tributar a un tipo inferior». Es aquí dónde y cuándo debemos intervenir los asesores financieros y tributarios, podemos hacer mucho para que el cumplimiento mejore. A partir del segundo año se consolida el negocio, su viabilidad, comienza la concienciación del cumplimiento normativo, pero debemos velar por su cumplimiento desde el primer día. Es labor de todos cumplir y hacer cumplir las normas.

El cumplimiento debe mejorar, si nos preguntamos si somos capaces de conseguir resultados de la noche a la mañana, y que el 100% de los contribuyentes cumplan no va a ser de forma automática, no van a pasar de la economía sumergida a su regularización voluntaria o de forma ejecutiva –en este caso por la falta de medios de la Administración tributaria– pasar de mala ad-

³ Vid. GESTHA, «La economía sumergida pasa factura» <http://www.gestha.es/archivos/actualidad/2014/2014-01-29_INFORME_LaEconomiaSumergidaPasaFactura.pdf>.

herencia a buena adherencia, pero sí que se consiguen mejoras en el cumplimiento normativo muy significativo.

La mala noticia es que tenemos cifras muy elevadas de mala adherencia, y la buena noticia es que intervenciones adecuadas, programas específicamente dirigidos, pueden mejorar esta situación. Estos programas que se recogen en el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero que se publican en el BOE cada año, a través de la Resolución de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, son un aviso para navegantes. Aplican unas medidas coercitivas respecto al pago de la deuda tributaria, que habrá de seguir un control por su asesor financiero y tributario, probablemente durante toda la vida de la empresa.

Es verdad que tenemos un problema; es verdad que este problema tiene consecuencias, pero también tenemos herramientas que nos permiten enfrentarlo.

Las consecuencias son claras: el incremento de la deuda pública, del gasto producido por la falta de adherencia, del rigor en la aplicación de las normas fiscales.

Desde el Observatorio de la Adherencia al Cumplimiento de las Normas Fiscales, estamos analizando el problema y cuantificándolo, estamos en el Reino de España, no en Latinoamérica o el norte de Europa. Conociendo el grado de adherencia que tenemos en el cumplimiento de las normas, y a lo largo del tiempo. Tenemos datos como primera medida. En segundo lugar, programas y proyectos para mejorar la adherencia, utilización de *software*, programas informáticos inteligentes, utilización de dispositivos, aplicaciones móviles, para incentivar el cumplimiento normativo, estimular y mantener el cumplimiento, involucrando en el proceso al sujeto pasivo, autocontrol del cumplimiento tributario.

Por edades del contribuyente no hay discriminación en cuanto al incumplimiento tributario. La falta de corresponsabilidad requiere de una redimensión de la educación en valores cívicos, a nivel general desde la educación primaria hasta la universidad. Dedicar tiempo en mostrar la evolución con datos, con las consecuencias. No cabe duda de que estamos ante la mejor inversión a corto, medio y largo plazo.

Adherencia al profesional: los contribuyentes deben confiar en la labor que realizan los asesores fiscales. Confianza en su asesor financiero y tributario, en su abogado.

La no adherencia motivacional elegida, incumplimiento de las normas fiscales por dejadez, porque no quieren contribuir al sistema fiscal, porque no les apetece pagar tributos, aquí el fracaso está garantizado en todos los sentidos, salvo que el sistema de recaudación se active para poder detectar este tipo de contribuyentes a través del cruce de información, trazabilidad de las operaciones y por la vía ejecutiva se recauden las obligaciones tributarias debidas. Entonces, debemos de partir desde la no adherencia por falta de información, de concienciación cívico-tributaria, puede que haya información escasa, información inadecuada, sin tener en cuenta los efectos secundarios que se derivan del incumplimiento de las normas fiscales.

Son los asesores financieros y tributarios, profesionales del Derecho, los que deben enfrentar estos problemas, atendiendo a tres aspectos fundamentales:

- Primero. Las consecuencias en el estado del bienestar de esa no adherencia, necesidad de mayor crédito, emisión de deuda pública, aumento de la presión fiscal.
- Segundo. Consecuencias socio-económicas de la no adherencia.
- Tercero. La involucración de la Administración pública, la implicación de la Administración en un problema tan grave como es el incumplimiento de las normas, en general, y fiscales, en particular, donde se requiere ejemplaridad desde la figura de la Jefatura del Estado, la Presidencia del Gobierno, ministros y resto de miembros de personal de confianza y funcionarios, que componen el noble ejercicio de la función pública, servidores todos de los ciudadanos, para los ciudadanos, no lo olvidemos nunca, no en interés propio, particular o de amiguetes.

Deber leal que se realiza en la gestión de los recursos públicos en el Estado, en las comunidades autónomas y en las entidades locales.

Por todo ello, la ciudadanía hoy se encuentra decepcionada, con dudas, por todo lo que ha sucedido hasta la fecha, con la actitud que ha habido en la gestión de los recursos públicos, política de recortes en un periodo de corrupción política. Pero, los ciudadanos también se encuentran esperanzados en un tiempo nuevo, que anhela la profesionalización de la actuación pública y privada con transparencia, con ética, con el respeto a la ley, a los valores y al orden establecido en el siglo XXI.

Ante la pregunta, ¿se puede mejorar la adherencia? Sí que cabe en nuestra sociedad: existen soluciones, pero son relativamente complejas y, además, los resultados no están garantizados. Es cuestión de concienciación cívico-tributaria, de educación, de convivencia, de ser responsables. Partimos de una gestión de lo público que cuenta con un marco normativo que arranca de lo establecido en el artículo 103.1 de la Constitución española: «La Administración pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho». En este sentido, cabe señalar que una de las características del funcionamiento del sector público es su «sometimiento pleno a la Ley y al Derecho».

De tal forma que todas las actuaciones de los órganos de gestión, recaudación, inspección y de aplicación del régimen de infracciones y sanciones se ajusten a los procedimientos establecidos por la normativa aplicable. Esto hace que uno de los objetivos del control desarrollado por los intermediarios fiscales sea la verificación del cumplimiento de la normativa tributaria, siendo un control previo de forma que permita evitar los incumplimientos por parte de los contribuyentes, ya sean ciudadanos o entidades personas jurídicas.

Con el ejercicio de las funciones encomendadas a los intermediarios fiscales se contribuye no solo a una concienciación cívico-tributaria de lo que corresponde con el erario, además de

impulsar todas aquellas propuestas de posibles medidas a adoptar para corregir las deficiencias que se puedan poner de manifiesto.

2. EL ASESOR Y LA PLANIFICACIÓN FISCAL

En la toma de decisiones, ya se sitúa el régimen fiscal de la empresa en la agenda del consejo de administración, por lo tanto es preciso que el asesoramiento tributario sea conciso⁴, con la previsión y la provisión de la cuantificación, alcance de responsabilidades y los controles al respecto.

La planificación fiscal se puede definir, de forma concisa, como la forma de optimizar el resultado fiscal a través de fórmulas adecuadas y legales, mediante un proceso en el que se han de tomar en consideración tanto factores fiscales como datos relevantes no fiscales. Asimismo, definir el tipo de relación con las Administraciones tributarias.

En una materia tan técnica y específica que requiere de la publicación de los criterios de aplicación, especialmente en lo referente a valoraciones y el uso de bases de datos comparables, a través de empresas que se dedican a la elaboración de datos para su consulta y redistribución electrónica, que implica la doble transformación de los datos, por un lado, documental y, por otro, informática. Los retos y desafíos ante la gestión documental electrónica, la incidencia de las tecnologías de la información y la comunicación (TIC) en la efectividad empresarial, el archivo electrónico, la digitalización de las entidades, conservación de la documentación, gestión de documentos, valor probatorio. Eficacia empresarial y eficiencia en el ahorro de costos, traducándose en beneficios empresariales para todos⁵.

⁴ Vid. ORDOWER, H.: «The Culture of Tax Avoidance», en *Saint Louis University Law Journal*, vol. 55, abril 2010, EE. UU., 2010, págs. 47-128.

⁵ Vid. Implementación del programa de gestión documental en la empresa, normas de la Organización Internacional de Normalización, ISO 15948, 27000, 30300, 30301, a través de un sistema de gestión, una herramienta que permite optimizar recursos, reducir costes y mejorar la productividad en la empresa. Este instrumento de gestión reporta datos en tiempo real que permitirán tomar decisiones para corregir fallos y prevenir la aparición de gastos innecesarios. Los sistemas de gestión están basados en normas internacionales que permiten controlar distintas facetas en una empresa, como la calidad de su producto o servicio, los impactos ambientales que pueda ocasionar, la seguridad y salud de los trabajadores, la responsabilidad social o la innovación. La ISO 27000 es la norma que explica cómo implantar un Sistema de Gestión de Seguridad de la Información en una empresa. La implantación de una ISO 27000 en una organización permite proteger la información de esta de la forma más fiable posible. Se persiguen tres objetivos: Preservar la confidencialidad de los datos de la empresa. Conservar la integridad de estos datos. Hacer que la información protegida se encuentre disponible. Una empresa que tiene implantada la ISO 27000 garantiza, tanto de manera interna como al resto de las empresas vinculadas o no, que los riesgos de la seguridad de la información son controlados por la organización de una forma eficiente. El estándar ISO 27000 es totalmente compatible con otras normas de sistemas de gestión (ISO 9001, ISO 14001, OHSAS 18001) y puede ser implantado de forma integrada con estas. URL: <http://www.aenor.es/aenor/descargadocumento.asp?nomfich=/Documentos/Comercial/Archivos/NOV_DOC_Tabla_AEN_21023_2.pdf&cd_novedad=21023&cd_novedad_doc=2> 7 de octubre de 2013.

Si añadimos al concepto anterior el adjetivo internacional, nos encontramos que la misma se da cuando en este proceso aparece algún elemento que tenga algún tipo de implicación fuera de las fronteras nacionales.

3. LA RELACIÓN ENTRE PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL Y TRANSPARENCIA

Está comprometida la entidad con la planificación y la transparencia. Cabe preguntarse también ¿qué tipo de relación existe entre planificación y transparencia fiscal internacional? La transparencia fiscal internacional se presenta como una de las medidas legales que utilizan los Estados con el fin de imputar en el país de residencia rentas acumuladas y retenidas en el extranjero. Es un control que determina la salida de capitales de las entidades e inversores, hacia jurisdicciones que ofrezcan mayores ventajas fiscales.

Nos hallamos, de este modo, en el campo de la fiscalidad internacional contemplada desde dos perspectivas:

- Por un lado, aquella que se refiere a las inversiones españolas en el exterior. Estas están sujetas a contribuir por obligación personal y a las que son de aplicación las medidas para evitar la doble imposición internacional, entre las que se encuentra la medida, considerada unilateral, de la transparencia fiscal internacional.
- Por otro lado, la fiscalidad de las inversiones extranjeras en España. Sometidas a la obligación real de contribuir y sobre las cuáles recaen únicamente medidas de tipo bilateral o multilateral.

4. PRINCIPIOS DE APLICACIÓN AL ANÁLISIS DE LA DOCUMENTACIÓN

Los principios que hay que tener en cuenta en el cumplimiento de los deberes formales son:

- Proporcionalidad, razonabilidad, debe haber una ponderación en la exigencia y en el cumplimiento atendiendo a tres elementos: utilidad o adecuación de la información; de la necesidad o indispensabilidad; el de proporcionalidad en sentido estricto **atendiendo a los medios y posibilidades empleadas en la obtención y en la redacción de la documentación.**
- Suficiencia, la entidad debe contar con la información suficiente para llevar a cabo la elaboración de la documentación. Es comúnmente aceptada la relación entre este principio y el de proporcionalidad en sentido estricto.

- Pertinencia de los datos, de acuerdo con el ámbito y la finalidad para los que se hayan obtenido.
- Exactitud y actualización, de forma que los datos reflejen con veracidad la situación real y actual del titular, complementados con los principios de congruencia y de racionalidad, en relación con la necesidad de garantizar que los datos no pueden ser tratados, ni utilizado el resultado de su tratamiento en caso de que ya lo hubieran sido, nada más que en aquellos casos en que sea totalmente necesario y adecuado a la finalidad para la que fueron recabados.
- Proporcionalidad, incorporar los datos que sean congruentes, suficientes y no excesivos para el fin que justifica la existencia de los requerimientos de la documentación de las operaciones vinculadas.

5. DERECHOS DE APLICACIÓN AL ANÁLISIS DE LOS DATOS

Estos principios requieren del reconocimiento de una serie de derechos, mediante el ejercicio de los cuales el titular de los datos puede tener realmente la protección perseguida.

Estos derechos básicamente son:

- El derecho a la autodeterminación, facultad del contribuyente de controlar y conocer los datos que sobre el sujeto pasivo se encuentran en soportes a disposición de la Administración.
- Los derechos de información y acceso del contribuyente sobre los datos que existan referentes a él en los ficheros, y sobre el fin para el que han sido recabados y registrados.
- Los derechos de rectificación del contribuyente en el caso de que los datos sean inexactos, o cuando hayan dejado de ser necesarios o pertinentes para la finalidad para la cual hubieran sido registrados.

Podemos también incluir los derechos de impugnación del interesado de determinados actos, cuando su fundamento sea un tratamiento automatizado de sus datos de carácter confidencial que ofrezca un perfil suyo obtenido de esta forma, y también del derecho del titular de los datos a exigir responsabilidad por el daño que a sus bienes o derechos se le haya causado, por el tratamiento de los datos erróneamente introducidos en el fichero.

El ejercicio de estos derechos se llevará a cabo mediante el procedimiento *Habeas Data*, que permite la defensa de los derechos que se pretenden proteger.

Cabe destacar la cesión de los datos entre distintas Administraciones tributarias a través de los acuerdos de intercambio de información, entre los Estados reflejando el esfuerzo internacio-

nal en la lucha contra la evasión tributaria y formas agresivas de planificación, así como en la optimización de la determinación de las obligaciones tributarias.

Además de la utilización de convenios bilaterales (cláusulas estándar contenidas en los CDI y los Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria), se constata una creciente utilización de convenios multilaterales e inclusive de métodos de cooperación informales.

Hacia una cooperación e información automática de intercambio de información que termina con la privacidad en la información de las operaciones financieras realizadas por los contribuyentes, personas físicas y jurídicas, el intercambio de información automática tributaria es la vía pragmática para enfrentarse a la contradicción entre globalización y Administraciones tributarias nacionales.

Las formas de intercambio de información se encuentran en constante evolución. Varían desde el intercambio por solicitud, al intercambio automático, intercambio espontáneo, así como la utilización de investigaciones y auditorías conjuntas, formas que requieren una cooperación más intensa entre las autoridades.

Muchos Estados están tratando de implementar nuevas formas de cooperación para su uso eficiente, entre las que se encuentran propuestas como los acuerdos «Rubik» de Suiza así como el «Foreign Account Tax Compliance Act» (FATCA)⁶ de Estados Unidos, sistemas que tienen en común la figura de un intermediario financiero «utilizado» por las Administraciones tributarias para auditar al contribuyente con quien aquel tiene contacto directo.

Estas modalidades de intercambio requieren de una adecuada implementación en las legislaciones internas para efectivizarlas y para proteger los derechos de los contribuyentes.

Puede ser un punto conflictivo en cuanto al mantenimiento de la protección de la cual pueda garantizar la Administración española, puesto que las condiciones en las que podrán ser cedidos o no podrán ser cedidos, se posibilita el cruce de los mismos, aplicando con toda intensidad las posibilidades de tratamiento de la información que poseen las TIC, además la propia cesión facilita la utilización de los datos para un uso que no es el mismo para el que se había recabado.

Se debe establecer que no se podrán ceder los datos objeto de tratamiento más que para el cumplimiento de los fines directamente relacionados con las funciones legítimas del titular ante la Administración tributaria.

La transferencia de datos de un Estado a otro requiere de un control que recoja los límites de garantía y seguridad en la transmisión telemática, o en la transferencia de los datos cruzando fronteras.

⁶ *Foreign Account Tax Compliance Act*. Vid. MICHEL, S. D.: «FATCA – international cooperation and automatic disclosure», en *The FSC Report 2013*, Campden, Londres, 2013, págs. 12-15.

Teniendo en cuenta que para el control y la prevención del blanqueo de capitales es precisa la transmisión e intercambio de datos entre distintos países, siendo una evolución necesaria del Derecho Tributario Global, para el ejercicio de las propias actividades de las autoridades fiscales dentro de las funciones de los órganos de recaudación e inspección, en cuanto al ejercicio de las actividades económicas de las empresas multinacionales (EMN). Siendo una garantía para los ciudadanos del cumplimiento de los principios constitucionales recogidos en el artículo 31 de la Constitución española, y garantía del estado del bienestar al cual toda sociedad desea y aspira.

Independientemente de la cesión de datos que, en su caso, ello pueda representar, el movimiento internacional de datos solo tendrá sentido cuando la protección existente en el país receptor de los datos sea similar a la establecida en el país de origen; en otro caso, resultaría fácil burlar las previsiones y protecciones de la ley mediante la transferencia de datos personales a países en los que no haya regulación en esta materia –denominados «paraísos de datos»– donde podrían ser tratados y procesados informáticamente eludiendo el rigor legal, la protección garantizada, generando inseguridad jurídica y desprotección. Por lo que se buscará que el país receptor garantice un nivel de protección adecuado.

6. ¿TIENE EL DERECHO ALGÚN PODER REAL PARA MOLDEAR LAS DECISIONES FISCALES DE LAS EMPRESAS?

Dentro del análisis económico sobre cómo son y cómo deberían ser las políticas de fijación de precios por parte de los empresarios, deberíamos partir siempre del precio de mercado, para garantizar a medio y largo plazo la sostenibilidad de la actividad económica que lleva a cabo la empresa.

El foco central de este punto se ciñe a la influencia del poder ejecutivo, el legislativo y el judicial a través de la aplicación e interpretación de las normas dentro del contexto y del realismo jurídico y económico del entorno en el que se llevan a cabo los hechos, las transacciones económicas, el mercado, porque el mercado es conversaciones que se plasman en acuerdos.

El establecimiento de normas fiscales, las cuales pueden proceder de recomendaciones realizadas por organismos y entidades supranacionales –*soft law*–, que posteriormente se plasma en textos normativos –*hard law*–. Sirva de ejemplo el Reglamento del impuesto sobre sociedades (RIS) de 10 de julio de 2015 (RD 634/2015).

Partimos de que el conocimiento es poder, poder de decisión de compra, con información perfecta, sin incertidumbre, motivada de forma racional, siendo congruente. Dado que por ejemplo en el caso de operaciones vinculadas la información que se maneja en el proceso de toma de decisiones puede ser alterada por razón de filiación, parentesco o relaciones entre los miembros del consejo de administración con la entidad, o entre la entidad matriz y la filial.

Nos encontramos ante los precios de transferencia, que deben guiarse por la regla del principio *arm's length*, en lugar de establecerse discrecionalmente, poniendo de manifiesto que la introducción de restricciones a la discrecionalidad no tiene necesariamente que acarrear ningún tipo de coste de oportunidad en términos de desarrollo sostenible para la entidad.

El Derecho incide en la toma de decisiones por parte de los empresarios, por ejemplo, desde la adquisición de un automóvil, hasta la influencia en la fijación del precio de ese automóvil. Veamos el siguiente ejemplo de aplicación a partir del artículo 48 bis del Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas (RIRPF):

Reducción en la valoración por cesión de vehículos eficientes energéticamente:

- **15%**: cuando se trate de vehículos que cumpliendo los límites de emisiones Euro 6 con sus emisiones oficiales de CO₂ no sean superiores a 120 g/km y el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuera nuevo, antes de impuestos, no sea superior a 25.000 euros.
- **20%** cuando, adicionalmente, se trate de vehículos híbridos o propulsados por motores de combustión interna que puedan utilizar combustibles fósiles alternativos (autogás –GLP– y gas natural) siempre que, en este caso, el valor de mercado a que se refiere el párrafo anterior no sea superior a 35.000 euros.
- **30%** cuando se trate de cualquiera de las siguientes categorías de vehículos:
 - 1.º Vehículo eléctrico de batería (BEV).
 - 2.º Vehículos eléctrico de autonomía extendida (E-REV).
 - 3.º Vehículo eléctrico híbrido enchufable (PHEV) con una autonomía mínima de 15 kilómetros siempre que, en este caso, el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuera nuevo, antes de impuestos, no sea superior a 40.000 euros.

Otro ejemplo práctico es el precio que deben tener los menús de los restaurantes en función de las dietas y las estancias y pernoctaciones en hoteles, artículo 9 del RIRPF, dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia.

7. PRINCIPIOS EN LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

- Presunción de legalidad de los actos administrativos. La presunción de legalidad de los actos administrativos no supone desplazamiento de la carga de la prueba que

corresponde a cada parte, sino que desplaza la carga de accionar al administrado (SSTS de 22 de septiembre de 1986, 28 de mayo de 1987 y 3 de mayo de 1988).

- Principio de eficiencia impositiva. Según este principio, los impuestos deben ser diseñados de modo que el sistema fiscal no debe interferir en la toma de decisiones por parte de los contribuyentes, por ejemplo, dónde trabajar o dónde no, dónde ubicarse o dónde no, dónde ahorrar o dónde gastar, dónde invertir, invertir en un producto o en otro atendiendo a la fiscalidad de cada producto. Este principio está relacionado con el principio de neutralidad fiscal.
- Principio de neutralidad. Este principio parte del supuesto de que la productividad de los recursos es mayor si su asignación se realiza conforme al libre mercado y sin la intervención del gobierno de turno. Las normas fiscales que no interfieren con la asignación de recursos que determina el mercado se consideran neutrales, estableciendo un marco de neutralidad fiscal. En un mundo ideal, los tributos deben ser neutrales sin atender la toma de decisiones que afecten a razones de tipo empresarial y comercial y, por lo tanto, dónde se lleven a cabo la toma de decisiones sin atender a los motivos fiscales que les someten a gravamen. En la práctica este principio de neutralidad es difícil de aplicar, con frecuencia los gobiernos deliberadamente interfieren en la vida económica de los ciudadanos y de las empresas, incentivando lo que se debe hacer o no hacer en cada momento.

Dentro de la optimización fiscal de los contribuyentes, estableciendo incentivos para minorar la carga fiscal. Con una carga fiscal excesiva, distorsiona el mercado con el objetivo de desincentivar determinados comportamientos, consumos, etc. Cumplimiento de fines extrafiscales.

- Principio de residencia. Atendiendo a la residencia fiscal, será tratado como residente o como no residente. Atendiendo a la residencia, tributará por la renta mundial o los beneficios a nivel global. En la práctica este principio puede ser afectado atendiendo al lugar donde está centralizada la gestión y la toma de decisiones, por ejemplo tienen la residencia fiscal en Mónaco, pero la toma de decisiones y la gestión de la entidad está en Madrid⁷.

⁷ Vid. AVERY JONES, J. F.: «2008 OECD Model: Place of Effective Management –What one Can Learn from the History», *Bulletin for International Taxation* 2009, vol. 63, n.º 5, IBFD, Ámsterdam, 2009, págs. 183-186; HUGHES, D.: «The Determination of UK Corporate Residence: *Laerstate BV*», *European Taxation* 2010, vol. 50, n.º 2/3, 19 de enero de 2010, IBFD, Ámsterdam; LAWRENCE, D.: «*Smallwood v Revenue and Customs Commissioners*: Part 1 – a Mauritian Mission Explained», en *Private Client Business*, 2011, 1, págs. 7-11; LAWRENCE, D.: *Smallwood*: Part 2: Poetic Justice?, *Private Client Business*, 2011, 2, págs. 77-82; MAISTO, G.: *Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law*, IBFD, Ámsterdam, 2009; NATHAN, A.: «Determining company residence after *Wood v Holden*», 2005 <http://www.taxbar.com/documents/Company_Residence_Wood_v_Holden_AN_000.pdf>; OECD (2001), The Impact of the Communications Revolution on the Application of 'Place of Effective Management' as a Tie Breaker Rule, Discussion paper from the Technical Advisory Group on monitoring the application of existing treaty norms for the taxation of business profits <<http://www.oecd.org/dataoecd/46/27/1923328.pdf>>; OECD (2003), Place of Ef-

- Desviación de poder. Un acto aparentemente ajustado a la legalidad, pero que en el fondo persigue un fin distinto al querido por el legislador (SSTS de 20 de julio de 1988, 5 de julio de 1991 y 19 de diciembre de 1995).
- Confianza legítima. El principio de seguridad jurídica protege la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, siguiendo el artículo 9.3 de la Constitución española: «La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos» (STS de 31 de octubre de 1996).
- Principio de equidad entre naciones. Afecta al criterio de reparto de beneficios de las empresas transnacionales entre los países, el reparto de la base imponible, tanto el país de residencia, como el de la fuente del ingreso, tienen derecho al sometimiento de la carga tributaria en su jurisdicción fiscal. Por ello, debe definirse cómo se distribuye el ingreso fiscal entre ellos. La distribución equitativa de la tributación depende de la distribución de la base imponible entre el país de residencia y el de la fuente, y de la distribución de los beneficios, a través de las operaciones vinculadas.
- Principio de equidad entre contribuyentes. En este principio se basa la aceptación por parte de los contribuyentes del sistema fiscal establecido, partimos de que un sistema fiscal debe ser equitativo en el sentido de que la carga impositiva se reparta de manera justa entre los ciudadanos, atendiendo al principio del beneficio, según el cual cada individuo ha de contribuir a financiar el gasto público a través de los impuestos en función del beneficio que reciba del sector público. Y del principio de capacidad de pago, según este criterio cada individuo debe contribuir a financiar el gasto público a través de unos impuestos que tengan en consideración su capacidad de pago, medida a través de la renta, el patrimonio, etc., independientemente de los beneficios recibidos del sector público⁸. Equivalencia, una cosa no puede ser a la vez ella y su contraria (STS de 18 de julio de 1998). Desde el punto de vista de la tributación de las rentas obtenidas quiere decir que habrá que estar a la capacidad económica y la capacidad contributiva del contribuyente. Este prin-

fective Management Concept: Suggestions for Changes to the OECD Model Tax Convention. Discussion Draft 27 May 2003, disponible en <<http://www.oecd.org/dataoecd/24/17/2956428.pdf>>.

OECD (2008), Commentary on Art 4, Para 3 to Model Tax Convention on Income and Capital, July 2008 Condensed Version, OECD 2008; OLIVER, J. D. B.: «Company Residence – Four Cases», *British Tax Review*, n.º 5 1996; SCHWARTZ, J.: *Booth & Schwarz: Residence, Domicile and UK Taxation*, 15.ª ed. Bloomsbury Professional, Reino Unido 2011.

⁸ Vid. COSTA, M.; DURÁN, J. M.; ESPASA, M.; ESTELLER, A. y MORA, A.: *Teoría Básica de los Impuestos: un Enfoque Económico*, Thomson Civitas, Navarra, 2005, pág. 117.

cipio justifica el establecimiento de tipos progresivos debido a la base imponible y contributiva del sujeto pasivo.

- Imparcialidad. Sometimiento a la ley. Aplicar con objetividad la legislación vigente.
- Igualdad de armas. Si se duda de la imparcialidad del perito de la Hacienda –que está obligado a servir con objetividad los intereses generales–, se debe proponer su recusación o proponer una pericia para respetar el principio de igualdad de armas (STS de 30 de abril de 1999).
- Principio de flexibilidad. Implica que los sistemas impositivos se deben adaptar a las variaciones coyunturales del ciclo económico, con el fin de que el sector público pueda llevar a cabo su función estabilizadora no solo a través del gasto público sino también a través del sistema fiscal. Este principio implica la necesidad de crear impuestos que recauden más en las épocas de crecimiento económico y que graven menos en las épocas de recesión económica⁹.
- Principio de simplicidad. La regulación debe procurar ser sencilla, ser simple en beneficio de su aplicación y eficiencia por parte de su aplicación, entendible para los ciudadanos y desde el punto de vista de su administración.
- Principio de sencillez administrativa. Afecta a la cuantificación de los costes de administración y gestión vinculados a la recaudación de los impuestos. Teniendo en cuenta los costes directos y los costes indirectos. Un menor coste de recaudación permite un mayor rendimiento tributario.

Los costes directos se refieren a los gastos en que incurre la Administración para conseguir el cumplimiento por parte de los ciudadanos, y así recaudar. Se incluyen en esta categoría los costes de recursos humanos y recursos materiales. Estos costes evidentemente son para la Administración tributaria una disminución de su volumen de ingresos.

Los costes indirectos o de cumplimiento fiscal son los costes adicionales al pago de la obligación tributaria principal, aquí tenemos en cuenta los costes que tienen que soportar los contribuyentes atendiendo al proceso de cumplimentación de las

⁹ En este sentido, encontramos la flexibilidad activa y la flexibilidad pasiva. La flexibilidad activa en un sistema fiscal se produce cuando permite la posibilidad de adoptar de manera discrecional políticas anticíclicas mediante la alteración o modificación de alguno de los elementos impositivos: tarifas, deducciones, bases, etc. La flexibilidad pasiva en un sistema fiscal se consigue cuando dicho sistema se estructura de tal modo que contribuye a amortiguar automáticamente las fluctuaciones coyunturales de la actividad económica. Ello requiere disponer de impuestos que sean estabilizadores automáticos. Los impuestos que presentan mayor flexibilidad pasiva son los impuestos progresivos sobre la renta, ya que en épocas de crecimiento económico se recauda más que proporcionalmente, mientras que en las épocas de recesión la recaudación se reduce más que proporcionalmente, sin necesidad de que el gobierno tenga que actuar. COSTA, M.; DURÁN, J. M.; ESPASA, M.; ESTELLER, A. y MORA, A.: *Teoría Básica de los Impuestos: un Enfoque Económico*, Thomson Civitas, Navarra, 2005, pág. 118.

obligaciones fiscales, suponiendo un aumento de la carga fiscal soportada. Estos costes pueden ser monetarios y no monetarios.

- Monetarios: costes de asesoramiento financiero y tributario, costes en términos de tiempo, llevanza de la contabilidad, almacenamiento de los datos, controles de seguridad y protección de datos, etc.
 - No monetarios: la dedicación, preocupación y compromiso asumido por el contribuyente en el cumplimiento de las obligaciones fiscales¹⁰.
- Principio de perceptibilidad impositiva. De acuerdo a este principio, los contribuyentes deben conocer exactamente la carga fiscal que soportan, por ello el diseño de los tributos debe ser sencillo y fácil de cumplir y aplicar. Se trata de reducir al máximo la denominada «ilusión fiscal» de Amilcare PUVIANI que data de 1903¹¹.

Ya hemos visto como la ilusión fiscal de los votantes, a través de los incentivos fiscales que ofrecen los gobernantes de turno, intenta, pretende, incentivar y movilizar a determinados sectores y perfiles de la sociedad y perfiles de ciudadanos. Esta ilusión fiscal consiste en una distorsión de la realidad fiscal que conlleva que unos determinados ciudadanos participen en las elecciones decantándose por un partido determinado en función de lo que propone o ya ha propuesto, siendo auténticos «miopes», no hay una valoración consistente de lo que se va a conseguir con la propuesta, sin tener presente todas las consecuencias futuras derivadas de la política fiscal prevista.

Esta es sin duda la consecuencia de la ignorancia racional no solo del votante sino también del gobernante, o candidato a gobernante, que implica, no que el ciudadano actúa irracionalmente, o sumido en la más profunda de la ignorancia, sino simplemente, que el ciudadano tiende a participar en los procesos de toma de decisiones colectivos con un nivel de información por debajo del nivel de información con el que toma sus decisiones de carácter particular, atendiendo a las previsiones y sus consecuencias, o por lo menos así debería ser.

Esta decisión de atracción de votos es llevada a cabo por los partidos políticos sabiendo que el ciudadano actúa de forma racional a sus intereses a corto plazo, si comparamos los costes y beneficios que puede esperar y obtener de las decisiones políticas de las que forma parte, y toma parte por estas.

De ahí que el ciudadano no sea del todo consciente de las consecuencias, encontrándonos ante un error invencible, frente a la incorrecta propuesta llevada a cabo por el gobernante o candidato que conduce a través de los incentivos fiscales al

¹⁰ Cfr. Área de Sociología Tributaria del Instituto de Estudios Fiscales, a través de las publicaciones periódicas: <http://www.ief.es/investigacion/temas/sociologia_publicaciones.aspx>.

¹¹ Vid. PUVIANI, A.: *Teoría de la ilusión financiera*, IEF, Madrid, 1972.

déficit, que presagia un alza de la presión fiscal, no es un tema de no bajar las pensiones a cambio de subir el coste de la factura de los fármacos, es un tema de bajar las pensiones a cambio de ofrecer un mejor estado del bienestar, el que se merece la sociedad en cada momento dado.

Porque el auge de los incentivos fiscales conlleva baja recaudación, por lo tanto, o ajuste presupuestario o aumento de la presión impositiva. Asumiendo también que el coste de los intereses, el escenario de deflación, tiene un coste de oportunidad de tener que renunciar a proyectos de inversión, o afectando a la adquisición de bienes y la prestación de servicios seguramente valorados de forma positiva por el colectivo y los ciudadanos implicados en los correspondientes incentivos fiscales.

- Principio de proporcionalidad y suficiencia. Límites de exoneración global artículo 16.2 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades (TRLIS) vs. documentación con contenido simplificado artículo 18.3 de la Ley del impuesto sobre sociedades (LIS) (art. 18.3 LIS).

Fruto del juego de la democracia, la sociedad civil, las asociaciones, los colegios profesionales, los *lobbies*, en la meditación y consenso de lo que los ciudadanos desean y de lo que los gestores en la política deciden, influyen los factores de la comentada «ignorancia racional de los votantes» que antepone las preferencias por los intereses a corto plazo frente al resto de los ciudadanos.

En el entorno económico internacional del siglo XXI, presidido por el fenómeno de la globalización, el asesoramiento financiero y tributario, dentro de la planificación fiscal internacional de las actividades de la empresa, es una herramienta extremadamente útil para garantizar la reducción de contingencias fiscales, que se pueden traducir en costes fiscales, para que cada decisión que se adopte responda a una estrategia adecuada y consistente a medio y largo plazo que, además, permita a la empresa adaptarse eficazmente a la evolución de los mercados.

8. DEMOCRACIA

En el juego de las elecciones democráticas lo preponderante en los políticos es ganar, por ello intentan ganarse el voto de los ciudadanos a través de este sistema de incentivos, así funciona el sistema 2+1+1, dos años de políticas contrarias a lo que en principio cabría esperarse del programa de turno, un año de mantenimiento, más otro año de aumento del gasto y transferencia de recursos a los ciudadanos, que votan.

Teniendo el margen suficiente para aumentar el gasto público, y posteriormente reducir la presión fiscal aparentemente, solo aparentemente, para no obstante trasladar hacia el futuro la herencia recibida de la pésima gestión realizada, a la que tendrán que enfrentarse quizás otros gobernantes, cabe que de partidos de distinto signo político, ignorando las consecuencias y cir-

cunstances del ciclo económico y presupuestario en las que se halla el país. Dando lugar a decisiones discrecionales, siendo procíclicas, ley del péndulo.

El rol de los burócratas. Toda vez que es aprobada la norma, hay que llevarla a cabo, a lo largo de la amplia escala jerárquica de la burocracia. Los burócratas son los que tienen la capacidad de decidir en la gestión de los diferentes órganos de la Administración pública.

Todos juntos provocan que la toma de decisiones de forma idónea e inteligente por parte del Poder Ejecutivo se encuentre con la presión ejercida por la falta de perspectiva a medio y largo plazo, y se retrasen las decisiones y reformas imprescindibles para el progreso.

9. UNIÓN EUROPEA

A nivel de la Unión Europea (UE)¹², el principio de subsidiariedad, reconocido en el Tratado de Roma, intervención mínima, la potestad impositiva de los Estados miembros no está, apa-

¹² Vid. VAN EIJSDEN, A.; CZAKERT, E.; KANA, L.; GRAU RUIZ, M. A. y BAKER, P.: «International Assistance in the Collection of Taxes», en *Bulletin for International Taxation*, abril/mayo 2011, vol. 65, n.º 4/5, 30 de marzo de 2011, IBFD, Ámsterdam; BENSALOM, H.: «A Comprehensive Solution for a Targeted Problem: A Critique of the European Union's Home State Taxation Initiative», en *European Taxation*, diciembre 2008, IBFD, Ámsterdam; CERIONI, L.: «The Possible Introduction of Common Consolidated Base Taxation via Enhanced Cooperation: Some Open Issues», en *European Taxation*, mayo 2006, págs. 187-196, IBFD, Ámsterdam, 2006; Chartered Institute of Taxation (2003) «The Experimental Application of "Home State Taxation" to Small and Medium-sized Enterprises in the EU», *Response to European Commission Consultation Paper of January 2003*. Disponible en <<http://www.tax.org.uk/tax-policy/public-submissions/2003/home-state-taxation-ec-consultation>>; Deutsche Bank Research (2007): *One Europe One Tax? Plans for a Common Consolidated Tax Base*; DEVEREUX, M.: «Debating Proposed Reforms of the Taxation of Corporate Income in the European Union», *International Tax and Public Finance*, vol. 11, Kluwer Academic Publishers, Países Bajos, 2004, págs 71-89, disponible en <<http://link.springer.com/article/10.1023%2FB%3AITAX.0000004779.82823.f0#page-1>>; DEVEREUX, M. y LORETZ, S.: *The Effects of EU Formula Apportionment on Corporate Tax Revenues*, *Oxford Centre for Business Taxation*, Working Paper n.º 07/06, 2007; EU Commission (2011): Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) COM(2011)121/4; EU Commission Implementing the Community Lisbon Programme: Progress to date and next steps towards a Common Consolidated Corporate Tax Base COM (2006) 157 final; EU Commission (2001) Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee: 'Tax policy in the European Union – Priorities for the years ahead' 23.5.2001 COM (2001) final <http://europa.eu/index_en.htm>. EU Commission (2005): Annex to the Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee. 'Tackling the Corporation Tax Obstacles of Small and Medium-Sized Enterprises in the Internal Market – Outline of a Possible Home State Taxation Pilot Scheme', SEC (2005) 1785; GAMMIE, M.: «Corporate Tax in Europe – Paths to a Solution», en *British Tax Review*, 4, Reino Unido, 2001, págs. 233-249; LODIN, S. O. y GAMMIE, M.: *Home State Taxation*, IBFD, Ámsterdam, 2001; MEUSSEN, G. T. K.: «Bosal Holding Case and the Freedom of Establishment: a Dutch Perspective», *European Taxation*, February/March 2004, IBFD, Ámsterdam, 2004, págs. 59-64; MINTZ, J.: «Corporate Tax Harmonization in Europe: It's All about Compliance», *International Tax and Public Finance* 11, Springer, EE. UU., 2004, págs. 221-234; O'SHEA, T.: *EU Tax Law and Double Tax Conventions*, Avoir Fiscal Limited, Londres, 2008; O'SHEA, T.: «Tax Avoidance and Abuse of EU Law», en *EC Tax Journal*, vol. 11, 2010-11, págs 77-115; OSTERWEIL, E.: «Reform of Company Taxation in the EU

rentemente, afectada por la integración comunitaria, decae si la fiscalidad es un obstáculo para alcanzar los fines del Tratado:

- Evitar distorsiones a la competencia.
- Velar por el respeto a las libertades de circulación, establecimiento y prestación de servicios (freno a disposiciones nacionales discriminatorias).
- Establecer un marco de neutralidad fiscal (eliminación de la doble imposición)¹³.
- Fomentar el intercambio de información/lucha contra la evasión fiscal¹⁴.

Internal Market», *European Taxation*, agosto 2002, IBFD, Ámsterdam, 2002, págs. 271-275; SCHON, W.: «The European Commission's Report on Company Taxation: A Magic Formula for European Taxation?», *European Taxation*, agosto 2002, págs. 276-286, IBFD, Ámsterdam, 2002; SCHONFELD, J.: «The Cadbury Schweppes Case: Are the Days of the United Kingdom's CFC Legislation Numbered?», *European Taxation*, octubre 2004, IBFD, Ámsterdam, 2004, págs. 441-452; SORENSON, P. B.: *Company Tax Reform in the European Union. Paper prepared for the Economic Policy and Research Unit*, Institute of Economics, Universidad de Copenhague, Dinamarca 2003; TAUSSIG, A.: «Analysis – European Cross-border Mergers», *Tax Journal*, 24 de enero de 2011; TERRA, B. J. M. y WATTEL, P. J.: *European Tax Law*, 5th ed. Kluwer, Países Bajos, 2008.

¹³ Vid. BRINKER, T. M. y SHERMAN, W. R.: «International Double Taxation: The Basics», *Journal of International Taxation*, 16, 2005; DICKESCHIED, T.: «Exemption v Credit Method», *International Tax and Public Finance*, 11, 2004, págs. 721-739; GRAVELLE, J. G.: «Issues in International Tax Policy», *National Tax Journal*, septiembre 2004, 57, 3, pág. 773; Inland Revenue (1999): Double Tax Relief for Companies. A Discussion Paper <<http://www.hmrc.gov.uk/consult/dtrc.pdf>>; OECD (2010): Articles 23A and 23B. Commentary on Model Tax Convention on Income and Capital, July 2010 Condensed Version; WEICHENRIEDER, A.: «Fighting International Tax Avoidance: The Case of Germany», en *Fiscal Studies*, vol. 17, 1996, págs. 37-58; ARNOLD, B.: «The Interpretation of Tax Treaties: Myth and Reality», *Bulletin for International Taxation*, 2010, vol. 64, n.º 1, 2010; ARNOLD, B.: «An Introduction to the 2010 Update of the OECD Model Tax Convention», *Bulletin for International Taxation*, 2011, vol. 65, n.º 1; AVI-YONAH, R. S.: «All of a Piece Throughout: The Four Ages of US International Taxation», *Virginia Tax Review*, vol. 25, n.º 2, 2005, págs. 313-337; AVI-YONAH, R. S.: «Tax Treaty Overrides: A Qualified Defense of US Practice» 12 de octubre de 2005. Disponible en SSRN: <<http://ssrn.com/abstract=829746>>; BAKER, P.: *Double Taxation Conventions: a Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*, Sweet and Maxwell 2002/2011; BRINKER, T. M. y SHERMAN, R.: «Comparing the US, OECD, and UN Model Tax Conventions», *Journal of Financial Service Professionals*, Bryn Mawr, marzo 2003, vol. 57, n.º 2, pág. 68; EU (2005): EC Law and Tax Treaties. Workshop of Experts, 5 July 2005. TAXUD E1/FR DOC (05) 2306. Vid.: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/double_taxation_conventions/article_2207_en.htm>; GASSNER, W.; LANG, M. y LECHNER, E.: *Tax Treaties and EC law*, Kluwer Law International, Países Bajos, 2007; HARRIS, P. A.: *Corporate/Shareholder Income Taxation and Allocating Taxing Rights between Countries: a Comparison of Imputation Systems*, IBFD, Ámsterdam, 1996; International Fiscal Association: *Double Taxation Treaties between Industrialised and Developing Countries: OECD and UN Models, a Comparison. Proceedings of a seminar held in Stockholm in 1990 during the 44th Congress of the International Fiscal Association*, IFA Congress Series, v 15, Kluwer, Países Bajos, 1992; LANG, M.: *Introduction to the Law of Double Tax Conventions*, IBFD, Ámsterdam, 2010; MAISTO, G.: «The Observations on the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties», en *Bulletin for International Taxation*, enero 2005, IBFD, Ámsterdam, 2005; OECD 2010: Articles of the Model Tax Convention on Income and Capital. Disponible en: <www.oecd.org>; OECD 2010 Model Tax Convention on Income and on Capital Condensed version – Julio 2010, París, 2010.

¹⁴ Vid. <<http://www.oecd.org/tax/transparency/>>.

10. MOTIVACIÓN

El alcance de los deberes de documentación afecta a los principios descritos, con especial atención a los de seguridad jurídica, interdicción de la arbitrariedad, proporcionalidad y minoración de costes que la aplicación del capítulo V del RIS supone para el contribuyente. Todo está basado en las directrices establecidas en el Código de Conducta aprobado por la UE¹⁵, lo que propicia una mejor coordinación entre todos los países europeos en el cumplimiento de las obligaciones sobre precios de transferencia.

La evolución de la jurisprudencia del TJCE ha establecido, al respecto de los motivos económicos, que la fiscalidad incide en las decisiones de las empresas siendo en sí un motivo económico coherente. Situar en una mejor situación fiscal sin eludir ningún impuesto. Se pide que el negocio tenga causa. La necesidad de motivos económicos válidos frente a la realidad económica de las operaciones. Por ello hay que construir relaciones creando valor.

11. NOS DICTAN NORMAS

Nos imponen las reglas, reglas establecidas por el Poder Ejecutivo, son constricciones permanentes sobre la inteligencia política¹⁶ del poder de decisión de los ciudadanos.

Básicamente podemos encontrarnos con cuatro tipos de reglas:

- Reglas que establecen lo que se consideran rentas exentas.
- Reglas que establecen dietas en concepto de gastos de representación.
- Reglas que marcan un límite máximo en cuanto al establecimiento de reducciones.
- Reglas que establecen unos límites respecto de los gastos en concepto de pago de intereses en la financiación de la empresa, gastos deducibles por representación, publicidad, etc.

De esta forma, vemos como el derecho tiene el poder real para moldear las decisiones que toman las empresas desde los incentivos fiscales hasta la fijación de precios.

¹⁵ Decisión de la Comisión (2007/75/CE) de 22 de diciembre de 2006, por la que se crea un grupo de expertos sobre precios de transferencia (DO L 32, 6 de febrero de 2007). Entre los cometidos de este grupo cabe destacar el de «crear un espacio en el que los expertos de las empresas y de las administraciones fiscales nacionales puedan debatir sobre los problemas relacionados con los precios de transferencia, que obstaculicen las actividades empresariales transfronterizas en la Comunidad» o el de «asesorar a la Comisión en las cuestiones fiscales relacionadas con los precios de transferencia».

¹⁶ MONTAÑÉS, P.: *Inteligencia Política*, Pearson, Madrid, 2012.

Desde dos puntos de vista:

- a) Determinación legal: el establecimiento del marco normativo es condición necesaria y suficiente para generar cambios en el comportamiento de la sociedad.
- b) El Derecho como instrumento, con un poder limitador, pero en absoluto despreciable para moldear la toma de decisiones, el comportamiento de la sociedad.

Un cambio normativo no solo tiene efectos a corto plazo sobre las decisiones presentes, sino que afecta a la evolución de las preferencias en el futuro. Tal y como señala Geoffrey HODGSON¹⁷, los cambios en las restricciones legales pueden dar lugar a cambios en los hábitos de pensamiento y de comportamiento, y sobre los nuevos hábitos de pensamiento y comportamiento surgen nuevas preferencias e intenciones.

Como señala Javier SALINAS¹⁸, el poder pedagógico del derecho descansa en el hecho de que su capacidad para limitar, alterar o estructurar la conducta, aunque limitada, da lugar a nuevas percepciones y disponibilidades dentro de los individuos.

Las normas fiscales establecen los deberes de cumplimiento sobre la declaración de forma correcta, son los ciudadanos los responsables de aplicar y cumplir, y la Administración de hacer cumplir las normas, que los ciudadanos a través de los intermediarios fiscales comprenden y, por lo tanto, comienzan a confiar en que ciertas normas y reglas tienen su fundamento, y que en el margen son eficaces para el sostenimiento del estado del bienestar, entonces a largo plazo, la presión fiscal a través de la contención del gasto público, déficit cero, ajuste presupuestario, entrada del sector privado en la gestión de los servicios públicos, mejora del rendimiento económico en general, así vemos como este tipo de medida ofrece mayor potencialidad en su utilización.

La expresión legal del establecimiento del derecho fiscal incluye tanto un componente de obligatoriedad como un componente de fundamentación motivacional. Mientras que el componente de obligatoriedad ordena actuar con arreglo a la disciplina del derecho fiscal, el componente de fundamentación motivacional induce a los empresarios a actuar con base en un comportamiento marcado por la normativa vigente, derecho positivo, que evite la incorrecta aplicación de la norma, evitando el régimen de infracciones y sanciones.

En mi opinión, desde finales del siglo XX, el problema no es la economía; el problema es el sistema financiero y los tributos, siendo la solución la aplicación del Derecho Financiero y

¹⁷ Vid. HODGSON, G. M.: «The hidden persuaders: institutions and individuals in economic theory», *Cambridge Journal of Economics*, 27, 2003, págs. 159-175.

¹⁸ Vid. SALINAS, J.: «Innovaciones en el entramado institucional de la gestión de los presupuestos públicos: introducción a la economía política de las reglas e instituciones fiscales», en *Economía Política de las Reglas e Instituciones Fiscales*, Textos de Economía, Caja España, León, 2008, pág. 40.

Tributario. El problema no son los números, las matemáticas, sino el porqué de los números y de las matemáticas, siendo los impuestos un tributo de suma cero.

Por lo tanto, respondiendo a la pregunta ¿tiene el Derecho algún poder real para moldear las decisiones fiscales de las empresas?

El artículo 16.2 del TRLIS ya indicaba que las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente. Dicha documentación no será exigible a las personas o entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el periodo impositivo sea inferior a 10 millones de euros, siempre que el total de las operaciones realizadas en dicho periodo con personas o entidades vinculadas no supere el importe conjunto de 100.000 euros de valor de mercado. Para determinar el importe neto de la cifra de negocios se tendrán en consideración los criterios establecidos en el artículo 108 de esta ley. No obstante, deberán documentarse en todo caso las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que residan en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, excepto que residan en un Estado miembro de la UE y el sujeto pasivo acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realizan actividades económicas.

Las personas o entidades vinculadas, con objeto de justificar que las operaciones efectuadas se han valorado por su valor de mercado, deberán mantener a disposición de la Administración tributaria, de acuerdo con principios de proporcionalidad y suficiencia la documentación específica que se establezca reglamentariamente.

Dicha documentación tendrá un contenido simplificado en relación con las personas o entidades vinculadas cuyo importe neto de la cifra de negocios, definido en los términos establecidos en el artículo 101 de esta ley, sea inferior a 45 millones de euros.

Comparando la redacción del primer párrafo del artículo 16.2 del TRLIS, con respecto al artículo 18.3 de la LIS, comprobamos que se ha incorporado un nuevo término en este nuevo artículo 18.3 llamado «principio de proporcionalidad y suficiencia», en cuanto a la elaboración de la documentación se refiere, que es equivalente a lo preceptuado en el artículo 18.2 del RIS, cuando indica que la documentación prevista en el artículo 16.2 del TRLIS, o sea, a la documentación que se establezca reglamentariamente, tiene el siguiente contenido: «2. La documentación a que se refiere esta sección deberá elaborarse teniendo en cuenta la complejidad y volumen de las operaciones, de forma que permita a la Administración comprobar que la valoración de las mismas se ha ajustado a lo previsto en el artículo 16 de la ley del impuesto. En su preparación, el obligado tributario podrá utilizar aquella documentación relevante de que disponga para otras finalidades [...]». Tanto el principio de proporcionalidad y suficiencia, evocado en el primer párrafo del apartado 3 del artículo 18 de la LIS, como los términos «complejidad» y «volumen de las operaciones» del actual artículo 18.2 del reglamento, no dejan de tener cierta indeterminación, por lo que el término actual como los anteriores generan inseguridad jurídica por su imprecisión.

Desde la STS de 17 de abril de 2014, que al margen de declarar nulos algunos de los preceptos contenidos en el RIS, ha dictaminado que determinados preceptos reglamentarios debían estar recogidos en la ley y no en el reglamento, es por lo que se ha incorporado a la nueva ley otros preceptos que actualmente se encuentran en el reglamento debido a que la anterior normativa adolecía de un problema de rango de ley o jerarquía legal, por lo que nos encontramos ante el primer ejemplo de incorporación de un texto reglamentario a la nueva ley, aunque con una nueva redacción.

- Exoneración global eliminada:

Si observamos la comparativa del segundo párrafo de ambos artículos, se aprecia el cambio producido al eliminarse el primer filtro de exoneración de documentación previsto para las empresas de reducida dimensión (ERD) siempre que el importe conjunto de las operaciones vinculadas no supere los 100.000 euros, por una documentación de «contenido simplificado» en relación con las personas o entidades vinculadas cuyo importe neto de la cifra de negocios, definido en los términos establecidos en el artículo 101 de esta ley, sea inferior a 45 millones de euros.

- Contenido simplificado:

En lo que se refiere a la elaboración de la documentación específica, el apartado 3 del artículo 18 indica que: «Dicha documentación tendrá un contenido simplificado en relación con las personas o entidades vinculadas cuyo importe neto de la cifra de negocios, definido en los términos establecidos en el artículo 101 de esta ley, sea inferior a 45 millones de euros».

Los requerimientos de documentación en materia de operaciones vinculadas se sitúan en el marco del derecho material, que se compone de una serie de normas y contranormas que recíprocamente constituyen la base de la documentación de las operaciones vinculadas en materia de valoración con el cumplimiento del valor normal de mercado que deben cumplir los contribuyentes que realicen operaciones vinculadas por valor superior a 250.000 euros. El contribuyente tiene que probar con la documentación todos aquellos hechos que sin negar la relación jurídica como existente y válida excluyen la pretensión del sujeto pasivo con base en los hechos exteriores de la propia relación. El sujeto pasivo tiene la carga de probar con la documentación todos los elementos que componen el régimen de las operaciones vinculadas (art. 18 LIS).

Hay obligación de presentación de documentación simplificada que justifique la operación vinculada, cuando las empresas tengan una cifra de negocio inferior a 45 millones, y obligación de presentación de documentación normal que justifique la operación vinculada, para aquellas empresas que superen esta cifra de negocio.

Se reducen también en la regulación de las operaciones vinculadas las sanciones e infracciones. Así como se reduce y se simplifican los métodos de valoración y justificación de dichas operaciones valoración a cinco, de los cuales se puede elegir indistintamente cualquiera de ellos para valorar y justificar las operaciones vinculadas, con base en los criterios que se determinen. Sin la necesidad,

como marca la norma actual que será modificada, de tener que elegir un primer método que valore y justifique para poder pasar al siguiente y así sucesivamente, lo que hace verdaderamente compleja la valoración y justificación de las operaciones vinculadas con la norma actual que se pretende reformar.

Estas son las circunstancias en que ya están inmersas la mayoría de sociedades y entidades: el cumplimiento con las obligaciones de documentación. Por ello, hemos considerado que podría resultar útil exponer los criterios, que estimamos que ha de llevarse a cabo la documentación de las operaciones vinculadas, en el impuesto sobre sociedades, de acuerdo con los nuevos preceptos, que, de ahora en adelante, deberán aplicarse.

12. LA FIGURA DEL INTERMEDIARIO FISCAL

Con el objetivo de continuar a la vanguardia en la gestión de la recaudación de los tributos, administraciones como la Agencia tributaria de Cataluña apuestan por implantar un modelo de gestión basado en la confianza mutua que existe entre el contribuyente y su asesor, de tal forma que el asesor se convierte en colaborador, intermediador fiscal, permitiendo concentrar la labor de la Agencia tributaria en el control de los operadores económicos que se encuentran al margen de la ley fiscal. De esta forma nos encontramos con un sistema de gestión fundamentado en la cooperación entre el sector público y el sector privado.

Las Administraciones fiscales de los países más avanzados del mundo ya han superado el modelo tradicional de control generalizado y están importando un modelo de gestión tributaria basado en la confianza en el conjunto de los contribuyentes y en la colaboración con los intermediarios fiscales¹⁹, que les permite concentrar la acción administrativa en el control de los operadores económicos que deliberadamente se sitúan al margen de la ley.

Los intermediarios fiscales (gestores, abogados, auditores, censores jurados, economistas, técnicos tributarios, titulados mercantiles, graduados sociales, etc.) pueden contribuir decisivamente a mejorar el porcentaje de cumplimiento voluntario, de manera que los recursos (siempre escasos) de la Administración podrán destinarse preferentemente a la lucha contra la economía sumergida (no declarantes) y a hacer frente al fraude fiscal de mayor intensidad (delincuencia fiscal). Por muy completos que sean los servicios de asistencia de la Administración tributaria, la experiencia demuestra que sin la intervención de los denominados intermediarios fiscales, actualmente sería del todo imposible gestionar un sistema tributario tan complejo como el que se ha creado en los últimos 30 años.

Los intermediarios fiscales son un factor importante a la hora de organizar las relaciones entre la Administración tributaria con los contribuyentes puesto que son ellos quienes, con fre-

¹⁹ Esta propuesta ya está en vías de ser implantada en la Comunidad Autónoma de Cataluña, a iniciativa del consejo asesor de la Administración tributaria de Cataluña.

cuencia, les atienden en primera instancia y les aconsejan sobre las mejores alternativas que les ofrece la normativa vigente. Son los intermediarios fiscales quienes mejor conocen la realidad de la situación de cada uno de sus clientes y, a menudo, los que asumen las consecuencias jurídicas de sus decisiones. Por tanto, además del despliegue institucional que requiere la creación de una Administración tributaria, hay que tener muy presente que la eficacia de la acción de los organismos públicos responsable de la aplicación de los tributos dependerá en buena medida de su capacidad de conseguir la cooperación e, incluso, la complicidad del sector privado. Si ello es así, y aunque no se trate propiamente de una red institucionalmente vinculada a la Administración tributaria, para mejorar los resultados de la gestión tributaria ordinaria sin incurrir en unos costes excesivos de administración, habría que contar con una interlocución permanente con el conjunto de los intermediarios fiscales, con quienes sería conveniente establecer mecanismos de intercambio de información y de conciliación de criterios interpretativos, a fin de promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias en beneficio de todos.

Los intermediarios fiscales son los profesionales que asesoran, preparan y, a menudo, presentan las liquidaciones tributarias de los contribuyentes, constituyendo un elemento fundamental en la estructura del sistema fiscal. Son gestores administrativos, graduados sociales, abogados, auditores, censores jurados de cuentas, economistas, titulados mercantiles, técnicos tributarios, etc., quienes contribuyen decisivamente en la mejora del cumplimiento de las normas fiscales, de manera que los recursos de la Administración pública se pueden destinar de forma preferente a la lucha contra la economía sumergida y el fraude fiscal.

Es evidente que la Administración tributaria presta un servicio de asistencia a los contribuyentes, los órganos de la agencia facilitan información sobre el cumplimiento de las normas, pero la experiencia demuestra que son los colaboradores sociales (art. 92 LGT) los que llevan a cabo una labor de confianza mutua como intermediarios fiscales con el contribuyente. De tal forma que lo que demanda la Administración pública es cooperación y complicidad por parte del sector privado en el cumplimiento de las normas fiscales para erradicar la economía sumergida y el fraude fiscal, como lacra del estado de bienestar que todos deseamos y nos merecemos. Los tributos son el precio de la civilización, que, en libertad, desea tener un determinado estado de bienestar, recordemos que en la jungla no se pagan tributos.

El objetivo es establecer la vía del cumplimiento cooperativo con los intermediarios fiscales para establecer mecanismos de intercambio de información, conciliación de posturas, interpretaciones de las normas, a fin de promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales en beneficio de todos con el objetivo de reducir la conflictividad en las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes, mejorando la confianza recíproca y la seguridad jurídica en beneficio de la eficacia del sistema, *just culture*²⁰. Tengamos en cuenta la capacidad de

²⁰ Vid. BONELL COLMENERO, R.: «Concienciación cívico-tributaria en el S. XXI. Just Culture», en *Anuario Jurídico Económico Escorialense*, vol. XLVIII (2015), Madrid, 2015, págs. 501-522. URL: <<http://www.rcumariacristina.net:8080/ojs/index.php/AJEE/article/download/226/pdf>>.

influencia que tienen los asesores financieros y tributarios en la toma de decisiones de los contribuyentes. Con la implementación de este sistema, con las garantías correspondientes de que nos encontramos ante profesionales con una óptima formación técnica, contribuye a la mejora del cumplimiento voluntario sin necesidad de un control intensivo *a posteriori* por parte de la Administración tributaria como sucede ahora.

Para incentivar la instauración de este sistema, cabe contar con reducciones, exoneración de sanciones en el supuesto de encontrarnos ante un error de interpretación de la norma, en los supuestos en que el contribuyente ha contado con el asesoramiento de un profesional sometido al control deontológico, siempre que sea una discrepancia razonable en la interpretación de la norma, tal y como establece el artículo 179 de la LGT.

El objetivo, por tanto, es utilizar a los intermediarios fiscales para que a través de su impacto en la concienciación cívico-tributaria aumente el cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes, llegando a ser el *hub* de última generación, para transmisión del conocimiento fiscal y recepción-canalización de las autoliquidaciones de los contribuyentes, siendo el nexo vital entre el contribuyente y la Administración tributaria, gracias a la amplia experiencia para dar soporte a los ciudadanos de una manera inmediata, ágil y eficiente, no porque la Administración tributaria no quiera o no pueda ofrecerlo, sino por el espíritu de arbitrariedad que lleva aparejada la figura del intermediario fiscal. La figura del intermediario fiscal como el profesional que asesora, prepara y ejecuta las obligaciones tributarias de los contribuyentes, junto con la necesaria acreditación de la formación como experto contable y fiscal, es la materialización de la actuación profesional sobre la acción de la contabilidad, y la aplicación del régimen fiscal, de un código deontológico de funcionamiento, dentro de la regulación técnica del ejercicio de la profesión basado en los principios de libertad, responsabilidad y utilitarismo, que no difiere de la manera en que se han organizado otras profesiones otorgándose a sí mismas sus propias reglas de funcionamiento técnicas y deontológicas.

13. CONCLUSIONES

El entorno de los negocios en el siglo XX y XXI se está caracterizando por el volumen y la complejidad normativa, circunstancia que a través del impulso de la OCDE, y el G20 a través de BEPS, se incentiva una serie de normalización estandarizada a nivel internacional.

El volumen de normas, reglamentos y órdenes ministeriales requiere de expertos que velen por el cumplimiento de forma estricta y prevean de manera razonable la realidad de la legislación proyectada.

La década de los noventa y los primeros años de este siglo han sido testigos del fenómeno del desarrollo del comercio electrónico, las tecnologías relacionadas con la informática y las telecomunicaciones, siendo objeto de explotación comercial a nivel global. Las nuevas tecnologías

de la información, de la comunicación y el transporte, junto con la liberalización de los mercados, han impulsado el desarrollo e internacionalización de la economía sin precedentes.

El sistema fiscal se integra dentro del subsistema jurídico y de otro subsistema que es el económico. Ninguno es en sí un sistema cerrado. De ahí su interconexión entre ellos y con un asesoramiento jurídico y tributario en el mejor de los casos único, pero las operaciones vinculadas no son mecánicas, sino que tienen que concebirse como recíprocas operaciones que mantienen interactivas las pulsiones de los diferentes aspectos de la vida de la empresa, del mercado en el que desenvuelven, de la coyuntura económica. En este sentido las entidades, las empresas –ERD–, EMN –transnacionales–, al establecer los precios de transferencia en sus operaciones vinculadas actúan o deben actuar jurídicamente, y, a su vez, el paradigma de su actuar con arreglo a Derecho no puede prescindir de la dimensión económica de la acción.

La complejidad actual del mundo de los negocios ha conducido a que tanto las empresas como las Administraciones tributarias se vean en la necesidad de dar instrucciones muy concretas del modo de llevar a cabo sus operaciones vinculadas, a través de protocolos de actuación, que no solo persiguen la eficacia, sino especialmente que se llevan a cabo estas actividades de negocio de una forma ética y sostenible cumpliendo siempre con la legalidad. Siendo necesaria la labor que realizan los intermediarios fiscales, para el buen hacer en la determinación de la base imponible y la correcta aplicación de los tributos. No cabe duda de que como señala el Consejo Europeo de la Abogacía, hay muchos objetivos atractivos establecidos, que son claramente de interés público en términos de alcanzar una relación más eficaz entre las autoridades tributarias, los contribuyentes y los intermediarios que los aconsejan. Cabe destacar como Cataluña apuesta definitivamente por poner en valor la labor que realizan los asesores financieros y tributarios en el cumplimiento de las normas fiscales, al establecer la figura del intermediario fiscal, profesional que se sitúa entre el obligado tributario y la Agencia tributaria con el fin de mejorar y de acercar posiciones en los deberes de cumplimiento de las obligaciones fiscales, facilitando la información, instruyendo y formando a los obligados tributarios²¹.

El cumplimiento de las normas y los protocolos de documentación con la responsabilidad empresarial, estándares éticos que afectan a la actividad de la empresa, ante la presión para potenciar el control de los precios de mercado, el seguimiento de las operaciones, han llevado a elaborar el estándar internacional sobre sistemas de gestión del cumplimiento, a través de las normas. Introduciendo la dimensión ética dentro de los cometidos propios del cumplimiento a valor de mercado, tal y como establece el artículo 18.1 de la LIS: «Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia».

²¹ A modo de reflexión se recomienda leer la colaboración que realiza el profesor COSTAS: «El papel del intermediario fiscal». URL: <http://www.apttcb.cat/descargar_articulo/57>.

El cumplimiento normativo no es más que una manifestación de la ética aplicada a los negocios. Cumplimiento y ética son conceptos que van unidos de la mano. De tal forma que se espera de los responsables del cumplimiento de la legalidad, no solamente que observen una conducta ética, sino que hagan observar una conducta ética en las personas y las entidades que se vinculan con la organización. Teniendo en cuenta el artículo 18 de la LIS:

- Partes vinculadas, perímetro de vinculación (art. 18.2 LIS).
- Principio de proporcionalidad y suficiencia. Límites de exoneración global (art. 16.2 TRLIS) vs. Documentación con contenido simplificado (art. 18.3 LIS).
- Determinadas obligaciones específicas de documentación (art. 20.3 TRLIS) vs. Obligaciones exigibles en su totalidad (art. 18.3 LIS).
- Operaciones a las que no será exigible la documentación (art. 18.3 LIS).
- Métodos de valoración (art. 18.4 LIS).
- Deducibilidad de los gastos por prestaciones de servicios (art. 18.5 LIS).
- Prestación de servicios de un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada (art. 18.6 LIS).
- Requisitos de los Acuerdos de Reparto de Costes (art. 18.7 LIS).
- Precisión para contribuyentes que posean un establecimiento permanente en el extranjero (art. 18.8 LIS).
- Solicitud de valoración previa a la Administración (art. 18.9 LIS).
- Facultad de comprobación de valores por la Administración tributaria y determinación de las rentas que se deriven del ajuste para el conjunto de las partes intervinientes en la operación (art. 18.10 LIS).
- Ajuste secundario (art. 18.11 LIS).
- Regulación reglamentaria de la comprobación de valores (art. 18.12 LIS).
- Infracciones y sanciones (art. 18.13 LIS).
- Efectos de la valoración en otros impuestos (art. 18.14 LIS).

Todo ello, tal y como se recoge en el preámbulo de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades, el régimen de las operaciones vinculadas fue objeto de una profunda modificación con ocasión de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, y que tuvo como elemento esencial la introducción de unas obligaciones de documentación específicas exigibles a las operaciones vinculadas.

El tratamiento fiscal de las operaciones vinculadas constituye un elemento trascendental internacionalmente, al cual se dedican específicamente tanto la UE como la OCDE. En este sentido, debe tenerse en cuenta que la interpretación del precepto que regula estas operaciones debe realizarse, precisamente, en concordancia con las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE y con las recomendaciones del Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la UE, en la medida en que no contradigan lo expresamente señalado en dicho precepto, o en su normativa de desarrollo.

En el ámbito de las operaciones vinculadas, esta ley presenta novedades en relación con la documentación específica a elaborar por las entidades afectadas, que tendrá un contenido simplificado para aquellas entidades o grupos de entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros, y no será necesaria en relación con determinadas operaciones. También es novedosa la restricción del perímetro de vinculación, perímetro que fue escasamente alterado en la Ley 36/2006 y respecto del cual se ha puesto de manifiesto la necesidad creciente de restringir los supuestos de vinculación en el ámbito de la relación socio-sociedad, que queda fijado en el 25% de participación.

En relación con la propia metodología de valoración de las operaciones, se elimina la jerarquía de métodos que se contenía en la regulación anterior para determinar el valor de mercado de las operaciones vinculadas, admitiéndose, adicionalmente, con carácter subsidiario otros métodos y técnicas de valoración, siempre que respeten el principio de libre competencia.

Asimismo, se establecen en esta ley reglas específicas de valoración para las operaciones de los socios con las sociedades profesionales, ajustadas a la realidad económica.

Hoy cabe destacar como la predominancia del ámbito financiero, fiscal, económico, inversión, crecimiento, préstamo lo ha invadido todo, derivando en la gestión –el *management*, empoderar, la gobernanza, la imposición de los criterios, de la toma de decisiones, más regulación, para imponer los criterios, sirvan de ejemplo los artículos 36 de la LIS y 9 del RIRPF.

Volviendo a poner de relieve por parte de los asesores financieros y tributarios, como de la Agencia tributaria, el criterio de la cláusula «Van Halen» en los contratos, para verificar el cumplimiento y la puesta de manifiesto del principio *just culture*, confianza mutua.

Siguiendo a GÓNZALEZ MÉNDEZ²², la doctrina científica y los órganos decisores en el ámbito de aplicación de los tributos deben plantearse la necesidad de recurrir al principio de buena fe, de confianza mutua, construirlo o reconstruirlo desde las peculiaridades de la relación jurídico tributaria. Los servicios que puede rendir, tanto a la satisfacción del interés público como al respeto de las funciones de gestión de la Administración tributaria y la casi inexistente fe en las bondades del deber de contribuir a la financiación de las necesidades colectivas. Solo así

²² GONZÁLEZ MÉNDEZ, A.: *Buena fe y Derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2001.

será posible que el concepto de democracia recobre el pleno vigor de su significado: el *demos* influye y/o constituye un auténtico *cratos*; solo puede haber legitimidad en la tarea de definir los objetivos del poder –aunque sea a través de las intermediaciones típicas de los sistemas democrático-representativos–, si el antiguo súbdito, hoy metamorfoseado en «ciudadano», entiende que entre él y el Estado –representación institucional del nosotros– hay, más que pugna y beligerancia, un común objetivo de construcción de una arquitectura social justa y solidaria, de modo que van sedimentando una estimable cultura jurídica del deber de hacer, que contribuye a la justicia y a la paz.

El Derecho ha de tener la suficiente flexibilidad para adaptarse al cambio social y la suficiente estabilidad para aportar seguridad jurídica.

Somos capaces de utilizar todos los avances que proporcionan las tecnologías de la información en el siglo XXI, que permiten practicar la trazabilidad de las operaciones comerciales, estableciendo sistemas armonizados, homogéneos a nivel sector público y sector privado, incluso a nivel organizaciones internacionales, todos con el mismo sistema para el control de las operaciones, que garanticen que todo lo que se ha registrado en la contabilidad y en los libros registro de facturas emitidas y libros registro de facturas recibidas, libro registro de bienes de inversión, son ciertos, no se han modificado. Hacia una convergencia entre las operaciones realizadas, los medios de pago realizados, terminales de los puntos de venta, cajas registradoras, para eso tenemos la tecnología. De tal forma que los contribuyentes que cumplen con la seguridad jurídica pertinente, con la seguridad operativa, sabiendo que si cumplimos los estándares no vamos a tener ningún problema, porque estamos cumpliendo con el sistema fiscal vigente, garantizando que se están declarando todas las operaciones realizadas. Permite un control sencillo a la Administración, suponiendo un ahorro en los recursos públicos, pudiendo concentrar más recursos a la persecución del fraude fiscal y de la economía sumergida. Siguiendo en esta línea se ha desarrollado el Código de Buenas Prácticas: un instrumento de gobernanza fiscal para las empresas españolas. El Código de Buenas Prácticas tiene como objetivo promover una relación recíprocamente cooperativa entre la Agencia tributaria y las empresas que lo suscriban. Elaborado por el Foro de Grandes Empresas, es de aplicación a aquellas que se adhieran plenamente al Código, a través de un acuerdo del consejo de administración u órgano equivalente. El Informe anual de gobierno corporativo de las empresas adheridas debe reflejar el efectivo cumplimiento del Código. Su no inclusión puede ser entendida como una renuncia al mismo.

El Código de Buenas Prácticas contiene recomendaciones, voluntariamente asumidas por la Administración tributaria española y las empresas con el objetivo de mejorar la aplicación de nuestro sistema tributario a través de: la cooperación y la confianza entre la Administración y las empresas; la aplicación de políticas responsables por parte de estas últimas.

La mayor complejidad de las empresas con operativas internacionales exige una adecuada gestión de los riesgos que conlleva el cumplimiento de las obligaciones tributarias, para lo que es necesaria dicha cooperación Administración tributaria –empresas–.

Transparencia, buena fe y cooperación con la Agencia tributaria en la práctica fiscal empresarial: lo que implica evitar el uso de estructuras opacas o el compromiso de que el consejo de administración de las empresas esté debidamente informado de las políticas fiscales aplicadas por cada entidad, antes de su realización y de la presentación de las cuentas anuales o el impuesto sobre sociedades.

Transparencia y seguridad jurídica en la aplicación e interpretación de las normas tributarias por parte de la Agencia tributaria, en lo que respecta a la aplicación de los criterios interpretativos derivados de la doctrina administrativa y jurisprudencial y su puesta en conocimiento de los contribuyentes.

Reducción de la litigiosidad y evitación de conflictos, potenciando el acuerdo en todas las fases del procedimiento inspector, hacia soluciones pactadas entre la Administración y los contribuyentes, a la hora de resolver las discrepancias sobre la interpretación de las normas tributarias o la percepción de los hechos a los que se aplica la norma.

El Código de Buenas Prácticas incorpora una serie de acciones, que las empresas pueden aplicar, de forma voluntaria. Es importante señalar que dicha aplicación puede llevarse a cabo con independencia del tamaño de las empresas y que sirve de baremo reputacional para las mismas.

Por último, y no por ello menos importante, el acuerdo para instrumentalizar la externalización de los servicios tributarios llevados a cabo por la figura de los intermediarios fiscales sería bien a través de un contrato de colaboración público-privada, se trata de una modalidad contractual prevista por la Comisión Europea en el Libro Verde sobre la colaboración público-privada y el Derecho Comunitario en materia de contratación pública y concesiones, reflejado también en el propio artículo 11 del Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de contratos del sector público (TRLRSP), bien a través de esta modalidad contractual, la Administración puede encargar a una entidad de derecho privado, por un tiempo determinado, la realización de una actuación global e integrada, sobre prestaciones de servicios ligadas al desarrollo por la Administración del servicio público o actuación de interés general que le haya sido encomendado²³. O bien, en virtud del artículo 8 del TRLRSP, mediante el contrato de gestión de servicios públicos, modalidad óptima para dar cauce a una externalización tributaria. El control queda en poder de la Administración que somete a concurso la concesión administrativa de servicio público. En todo caso, los asesores financieros y tributarios, actuando de intermediarios fiscales, han de estar a la altura de estas nuevas funciones que se les encomendaría, como facilitadores en la resolución de conflictos, como mediadores y acercando posicio-

²³ Vid. GONZÁLEZ GARCÍA, J. V.: «El contrato de colaboración público-privada», en *Revista de Administración pública*, n.º 170, mayo-agosto de 2006, Fundación Española para la Ciencia y la Tecnología (FECYT), Madrid, 2006, págs. 7-39. Disponible el 4 de enero de 2016, 10:21H PM. URL: <<http://www.cepc.gob.es/publicaciones/revistas/revistas-electronicas?IDR=1&IDN=621&IDA=26467>>.

nes entre la Administración y el contribuyente. Conectando con la sociedad, puesto que tenemos 2.500 entidades multinacionales, de las que 500 son líderes mundiales en su sector, lo que coloca a las empresas españolas como contribuyentes en una posición sobresaliente, además de tener en cuenta que somos un continente y un país de entidades de reducida dimensión, que si erradicamos la competencia desleal que supone la economía sumergida, alcanzaremos el estado de bienestar que toda sociedad desea con una menor presión fiscal. Fomentando la inversión, la contratación, la seguridad jurídica, sin seguridad jurídica no hay Estado de Derecho, no olvidemos que vivimos un tiempo de legislación motorizada, de gran profusión normativa y reglamentaria lo que tiene dos consecuencias: la minusvaloración de las normas, porque siempre se desprecia lo que abunda, y el descenso de la calidad desde el punto de vista formal y material. Recomendando cuidar el fondo y la forma de cómo se legisla proporcionando una mayor seguridad jurídica, siendo un activo para la atracción de inversión en el Reino de España.

Bibliografía

- ARNOLD, B. [2010]: «The Interpretation of Tax Treaties: Myth and Reality», *Bulletin for International Taxation*, vol. 64, n.º 1, 2010.
- [2011]: «An Introduction to the 2010 Update of the OECD Model Tax Convention», *Bulletin for International Taxation*, vol. 65, n.º 1.
- AVERY JONES, J. F. [2009]: «2008 OECD Model: Place of Effective Management –What one Can Learn from the History», *Bulletin for International Taxation 2009*, vol. 63, n.º 5, IBFD, Ámsterdam, págs. 183-186.
- AVI-YONAH, R. S. [2005]: «All of a Piece Throughout: The Four Ages of US International Taxation», *Virginia Tax Review*, vol. 25, n.º 2, págs. 313-337.
- [2005]: «Tax Treaty Overrides: A Qualified Defense of US Practice» 12 de octubre de 2005. Disponible en SSRN: <<http://ssrn.com/abstract=829746>>.
- BAKER, P. [2011]: *Double Taxation Conventions: a Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*, Sweet and Maxwell 2002/2011.
- BENSHALOM, H. [2008]: «A Comprehensive Solution for a Targeted Problem: A Critique of the European Union's Home State Taxation Initiative», en *European Taxation*, diciembre 2008, IBFD, Ámsterdam.
- BONELL COLMENERO, R. [2015]: «Concienciación cívico-tributaria en el S. XXI. Just Culture», en *Anuario Jurídico Económico Escorialense*, vol. XLVIII, Madrid, págs. 501-522.
- [2016]: *Operaciones vinculadas: los deberes de documentación*, Lex Nova Thomson Reuters, Valladolid.
- BRINKER, T. M. y SHERMAN, R. [2003]: «Comparing the US, OECD, and UN Model Tax Conventions», *Journal of Financial Service Professionals*, Bryn Mawr, marzo, vol. 57, n.º 2, pág. 68.
- [2005]: «International Double Taxation: The Basics», *Journal of International Taxation*, 16.
- BUTI, M. y VAN DEN NOORD, P. [2008]: «La política fiscal en la UEM: normas, discrecionalidad e incentivos políticos» en *Economía Política de las Reglas e Instituciones Fiscales*, Textos de Economía, Caja España, León, págs. 171-218.
- CALVO ORTEGA, R. [2009]: «La externalización de servicios y funciones tributarias: un debate actual», en *Nueva Fiscalidad*, n.º 4, julio-agosto, Dykinson, Madrid, págs. 9-20.
- CASAS AGUDO, D. [2015]: *La externalización de la Gestión Tributaria. Régimen Jurídico y Límites*, Thomson Reuters, Pamplona.
- CERIONI, L. [2006]: «The Possible Introduction of Common Consolidated Base Taxation via Enhanced Cooperation: Some Open Issues», en *European Taxation*, mayo, págs 187 196, IBFD, Ámsterdam.
- CHARTERED INSTITUTE OF TAXATION [2003]: «The Experimental Application of 'Home State Taxation' to Small and Medium-sized Enterprises in the EU», *Response to European Commission Consultation Paper of January 2003*. Disponible en <<http://www.tax.org.uk/tax-policy/public-submissions/2003/home-state-taxation-ec-consultation>>.
- COSTA, M.; DURÁN, J. M.; ESPASA, M.; ESTELLER, A. y MORA, A. [2005]: *Teoría Básica de los Impuestos: un Enfoque Económico*, Thomson Civitas, Navarra, págs. 117-118.
- DEUTSCHE BANK RESEARCH [2007]: *One Europe One Tax? Plans for a Common Consolidated Tax Base*.

- DEVEREUX, M. [2004]: «Debating Proposed Reforms of the Taxation of Corporate Income in the European Union», *International Tax and Public Finance*, vol. 11, Kluwer Academic Publishers, Países Bajos, págs. 71-89.
- DEVEREUX, M. y LORETZ, S. [2007]: *The Effects of EU Formula Apportionment on Corporate Tax Revenues*, Oxford Centre for Business Taxation, Working Paper n.º 07/06.
- DICKESCHEID, T. [2004]: «Exemption v Credit Method», *International Tax and Public Finance*, 11, págs. 721-739.
- EU [2005]: *EC Law and Tax Treaties*. Workshop of Experts, 5 July 2005. TAXUD E1/FR DOC (05) 2306.
- EU COMMISSION [2005]: *Annex to the Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee. «Tackling the Corporation Tax Obstacles of Small and Medium-Sized Enterprises in the Internal Market – Outline of a Possible Home State Taxation Pilot Scheme»*, SEC (2005) 1785.
- [2011]: *Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)* COM (2011)121/4.
- GAMMIE, M. [2001]: «Corporate Tax in Europe – Paths to a Solution», en *British Tax Review*, 4, Reino Unido, págs. 233-249.
- GASSNER, W.; LANG, M. y LECHNER, E. [2007]: *Tax Treaties and EC Law*, Kluwer Law International, Países Bajos.
- GONZÁLEZ GARCÍA, J. V. [2006]: «El contrato de colaboración público-privada», en *Revista de Administración pública*, n.º 170, mayo-agosto, Fundación Española para la Ciencia y la Tecnología (FECYT), Madrid, págs. 7-39.
- GONZÁLEZ MÉNDEZ, A. [2001]: *Buena fe y Derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid.
- GRAVELLE, J. G. [2004]: «Issues in International Tax Policy», *National Tax Journal*, septiembre, 57, 3, pág. 773.
- HARRIS, P. A. [1996]: *Corporate/Shareholder Income Taxation and Allocating Taxing Rights between Countries: a Comparison of Imputation Systems*, IBFD, Ámsterdam.
- HODGSON, G. M. [2003]: «The hidden persuaders: institutions and individuals in economic theory», *Cambridge Journal of Economics*, 27, págs. 159-175.
- HUGHES, D. [2010]: «The Determination of UK Corporate Residence: *Laerstate BV*», *European Taxation* 2010, vol. 50, n.º 2/3, 19 de enero de 2010, IBFD, Ámsterdam.
- LANG, M. [2010]: *Introduction to the Law of Double Tax Conventions*, IBFD, Ámsterdam.
- LAWRENCE, D. [2011]: «*Smallwood v Revenue and Customs Commissioners*: Part 1 – a Mauritian Mission Explained», en *Private Client Business*, 1, págs. 7-11.
- [2011]: «*Smallwood*: Part 2: Poetic Justice?», *Private Client Business*, 2, págs. 77-82.
- LODIN, S. O. y GAMMIE, M. [2001]: *Home State Taxation*, IBFD, Ámsterdam.
- MAISTO, G. [2005]: «The Observations on the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties», en *Bulletin for International Taxation*, enero, IBFD, Ámsterdam.

- [2009]: *Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law*, IBFD, Ámsterdam.
- MEUSSEN, G. T. K. [2004]: «Bosal Holding Case and the Freedom of Establishment: a Dutch Perspective», *European Taxation*, February/March, IBFD, Ámsterdam, págs. 59-64.
- MICHEL, S. D. [2013]: «FATCA – international cooperation and automatic disclosure», en *The FSC Report 2013*, Campden, Londres, págs. 12-15.
- MINTZ, J. [2004]: «Corporate Tax Harmonization in Europe: It's All about Compliance», *International Tax and Public Finance*, 11, Springer, EE. UU., págs. 221-234.
- MONTAÑÉS, P. [2012]: *Inteligencia Política*, Pearson, Madrid.
- OECD [2001]: «The Impact of the Communications Revolution on the Application of "Place of Effective Management" as a Tie Breaker Rule», *Discussion paper from the Technical Advisory Group on monitoring the application of existing treaty norms for the taxation of business profits* <<http://www.oecd.org/dataoecd/46/27/1923328.pdf>>.
- [2003]: *Place of Effective Management Concept: Suggestions for Changes to the OECD Model Tax Convention. Discussion Draft 27 May 2003*, disponible en <<http://www.oecd.org/dataoecd/24/17/2956428.pdf>>.
- [2008]: *Commentary on Art 4, Para 3 to Model Tax Convention on Income and Capital*, julio, Condensed Version.
- [2010]: *Articles 23A and 23B. Commentary on Model Tax Convention on Income and Capital*, julio, Condensed Version.
- [2010]: *Model Tax Convention on Income and on Capital Condensed*, versión julio, París.
- OLIVER, J. D. B. [1996]: «Company Residence – Four Cases», *British Tax Review*, n.º 5.
- ORDOWER, H. [2010]: «The Culture of Tax Avoidance», en *Saint Louis University Law Journal*, vol. 55, abril, EE. UU., págs. 47-128.
- O'SHEA, T. [2008]: *EU Tax Law and Double Tax Conventions*, Avoir Fiscal Limited, Londres.
- [2010-2011]: «Tax Avoidance and Abuse of EU Law», en *EC Tax Journal*, vol. 11, págs 77-115.
- PUVIANI, A. [1972]: *Teoría de la ilusión financiera*, IEF, Madrid.
- SALINAS, J. [2008]: «Innovaciones en el entramado institucional de la gestión de los presupuestos públicos: introducción a la economía política de las reglas e instituciones fiscales», en *Economía Política de las Reglas e Instituciones Fiscales*, Textos de Economía, Caja España, León, pág. 40.
- SERRANO ANTÓN, F. (dir.) [2009]: *La externalización de servicios tributarios*, Civitas Thomson Reuters, Madrid.
- SCHON, W. [2002]: «The European Commission's Report on Company Taxation: A Magic Formula for European Taxation?», *European Taxation*, agosto, IBFD, Ámsterdam, págs. 276-286.
- SCHONFELD, J. [2004]: «The Cadbury Schweppes Case: Are the Days of the United Kingdom's CFC Legislation Numbered?», *European Taxation*, octubre, IBFD, Ámsterdam, págs. 441-452.
- SCHWARTZ, J. [2011]: *Booth & Schwarz: Residence, Domicile and UK Taxation*, 15.ª ed. Bloomsbury Professional, Reino Unido.

SORENSEN, P. B. [2003]: *Company Tax Reform in the European Union. Paper prepared for the Economic Policy and Research Unit*, Institute of Economics, Universidad de Copenhague, Dinamarca.

TAUSSIG, A. [2011]: «Analysis – European Cross-border Mergers», *Tax Journal*, 24 de enero.

TERRA, B. J. M. y WATTEL, P. J. [2008]: *European Tax Law*, 5th ed. Kluwer, Países Bajos.

VAN EIJSDEN, A.; CZAKERT, E.; KANA, L.; GRAU RUIZ, M. A. y BAKER, P. [2011]: «International Assistance in the Collection of Taxes», en *Bulletin for International Taxation*, abril/mayo, vol. 65, n.º 4/5, 30 de marzo de 2011, IBFD, Ámsterdam.

WEICHENRIEDER, A. [1996]: «Fighting International Tax Avoidance: The Case of Germany», en *Fiscal Studies*, vol. 17, págs. 37-58.

que el tráfico de los negocios incentiva el comercio, la creación de puestos de trabajo y, por tanto, el crédito, en el sentido más amplio, desde su trazo al concepto, traspasando las normas, aportando nuevas formas de expresión de los negocios, mediante la contratación, partiendo de la tradición para hacer nuevas propuestas que multiplican exponencialmente la capacidad comercial, como sucede con el *crowdfunding*, dándole ritmo, fluidez y generando fondos para el desarrollo de la actividad económica.

El grado de cumplimiento de las normas fiscales en el Reino de España hoy por hoy es muy limitado. Perdiendo adherencia al cumplimiento normativo. Relacionado en función del nivel social, económico y del estilo de vida. Este nivel de adherencia al cumplimiento fiscal varía en función de países, áreas, zonas geográficas, provincias y comunidades autónomas. Sirva de ejemplo el estudio dirigido por Jordi SARDÁ, en colaboración con los técnicos del Ministerio de Hacienda: «La economía sumergida pasa factura»³. Se incumplen las normas fiscales, o se dejan de cumplir, a un grado del 50-60% en función del tipo de empresario, empresario individual, empresa de reducida dimensión –pequeñas y medianas empresas–, empresas multinacionales. Todo va en función del nivel económico y de la concienciación cívico-tributaria que exista, no es lo mismo el norte que el sur, el norte de Europa que el sur de Europa, América del Norte que Sudamérica.

El cumplimiento de las normas o la adherencia hoy es francamente bajo. La actuación puede y debe revertirse. El incumplimiento debe convertirse en cumplimiento. El incumplimiento en la vida de los negocios es generalmente al montar la empresa, en los primeros inicios de la actividad económica, a partir del año, de los dos años, el incumplimiento se sitúa alrededor del 40-50%. La dejadez en la aplicación de las normas fiscales es bastante precoz, es en el primer y segundo año, por eso la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades en su artículo 29.1 indica: «1. El tipo general de gravamen para los contribuyentes de este impuesto será el 25 por ciento. No obstante, las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas tributarán, en el primer periodo impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, al tipo del 15 por ciento, excepto si, de acuerdo con lo previsto en este artículo, deban tributar a un tipo inferior». Es aquí dónde y cuándo debemos intervenir los asesores financieros y tributarios, podemos hacer mucho para que el cumplimiento mejore. A partir del segundo año se consolida el negocio, su viabilidad, comienza la concienciación del cumplimiento normativo, pero debemos velar por su cumplimiento desde el primer día. Es labor de todos cumplir y hacer cumplir las normas.

El cumplimiento debe mejorar, si nos preguntamos si somos capaces de conseguir resultados de la noche a la mañana, y que el 100% de los contribuyentes cumplan no va a ser de forma automática, no van a pasar de la economía sumergida a su regularización voluntaria o de forma ejecutiva –en este caso por la falta de medios de la Administración tributaria– pasar de mala ad-

³ Vid. GESTHA, «La economía sumergida pasa factura» <http://www.gestha.es/archivos/actualidad/2014/2014-01-29_INFORME_LaEconomiaSumergidaPasaFactura.pdf>.

herencia a buena adherencia, pero sí que se consiguen mejoras en el cumplimiento normativo muy significativo.

La mala noticia es que tenemos cifras muy elevadas de mala adherencia, y la buena noticia es que intervenciones adecuadas, programas específicamente dirigidos, pueden mejorar esta situación. Estos programas que se recogen en el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero que se publican en el BOE cada año, a través de la Resolución de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, son un aviso para navegantes. Aplican unas medidas coercitivas respecto al pago de la deuda tributaria, que habrá de seguir un control por su asesor financiero y tributario, probablemente durante toda la vida de la empresa.

Es verdad que tenemos un problema; es verdad que este problema tiene consecuencias, pero también tenemos herramientas que nos permiten enfrentarlo.

Las consecuencias son claras: el incremento de la deuda pública, del gasto producido por la falta de adherencia, del rigor en la aplicación de las normas fiscales.

Desde el Observatorio de la Adherencia al Cumplimiento de las Normas Fiscales, estamos analizando el problema y cuantificándolo, estamos en el Reino de España, no en Latinoamérica o el norte de Europa. Conociendo el grado de adherencia que tenemos en el cumplimiento de las normas, y a lo largo del tiempo. Tenemos datos como primera medida. En segundo lugar, programas y proyectos para mejorar la adherencia, utilización de *software*, programas informáticos inteligentes, utilización de dispositivos, aplicaciones móviles, para incentivar el cumplimiento normativo, estimular y mantener el cumplimiento, involucrando en el proceso al sujeto pasivo, autocontrol del cumplimiento tributario.

Por edades del contribuyente no hay discriminación en cuanto al incumplimiento tributario. La falta de corresponsabilidad requiere de una redimensión de la educación en valores cívicos, a nivel general desde la educación primaria hasta la universidad. Dedicar tiempo en mostrar la evolución con datos, con las consecuencias. No cabe duda de que estamos ante la mejor inversión a corto, medio y largo plazo.

Adherencia al profesional: los contribuyentes deben confiar en la labor que realizan los asesores fiscales. Confianza en su asesor financiero y tributario, en su abogado.

La no adherencia motivacional elegida, incumplimiento de las normas fiscales por dejadez, porque no quieren contribuir al sistema fiscal, porque no les apetece pagar tributos, aquí el fracaso está garantizado en todos los sentidos, salvo que el sistema de recaudación se active para poder detectar este tipo de contribuyentes a través del cruce de información, trazabilidad de las operaciones y por la vía ejecutiva se recauden las obligaciones tributarias debidas. Entonces, debemos de partir desde la no adherencia por falta de información, de concienciación cívico-tributaria, puede que haya información escasa, información inadecuada, sin tener en cuenta los efectos secundarios que se derivan del incumplimiento de las normas fiscales.

Son los asesores financieros y tributarios, profesionales del Derecho, los que deben enfrentar estos problemas, atendiendo a tres aspectos fundamentales:

- Primero. Las consecuencias en el estado del bienestar de esa no adherencia, necesidad de mayor crédito, emisión de deuda pública, aumento de la presión fiscal.
- Segundo. Consecuencias socio-económicas de la no adherencia.
- Tercero. La involucración de la Administración pública, la implicación de la Administración en un problema tan grave como es el incumplimiento de las normas, en general, y fiscales, en particular, donde se requiere ejemplaridad desde la figura de la Jefatura del Estado, la Presidencia del Gobierno, ministros y resto de miembros de personal de confianza y funcionarios, que componen el noble ejercicio de la función pública, servidores todos de los ciudadanos, para los ciudadanos, no lo olvidemos nunca, no en interés propio, particular o de amiguetes.

Deber leal que se realiza en la gestión de los recursos públicos en el Estado, en las comunidades autónomas y en las entidades locales.

Por todo ello, la ciudadanía hoy se encuentra decepcionada, con dudas, por todo lo que ha sucedido hasta la fecha, con la actitud que ha habido en la gestión de los recursos públicos, política de recortes en un periodo de corrupción política. Pero, los ciudadanos también se encuentran esperanzados en un tiempo nuevo, que anhela la profesionalización de la actuación pública y privada con transparencia, con ética, con el respeto a la ley, a los valores y al orden establecido en el siglo XXI.

Ante la pregunta, ¿se puede mejorar la adherencia? Sí que cabe en nuestra sociedad: existen soluciones, pero son relativamente complejas y, además, los resultados no están garantizados. Es cuestión de concienciación cívico-tributaria, de educación, de convivencia, de ser responsables. Partimos de una gestión de lo público que cuenta con un marco normativo que arranca de lo establecido en el artículo 103.1 de la Constitución española: «La Administración pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho». En este sentido, cabe señalar que una de las características del funcionamiento del sector público es su «sometimiento pleno a la Ley y al Derecho».

De tal forma que todas las actuaciones de los órganos de gestión, recaudación, inspección y de aplicación del régimen de infracciones y sanciones se ajusten a los procedimientos establecidos por la normativa aplicable. Esto hace que uno de los objetivos del control desarrollado por los intermediarios fiscales sea la verificación del cumplimiento de la normativa tributaria, siendo un control previo de forma que permita evitar los incumplimientos por parte de los contribuyentes, ya sean ciudadanos o entidades personas jurídicas.

Con el ejercicio de las funciones encomendadas a los intermediarios fiscales se contribuye no solo a una concienciación cívico-tributaria de lo que corresponde con el erario, además de

impulsar todas aquellas propuestas de posibles medidas a adoptar para corregir las deficiencias que se puedan poner de manifiesto.

2. EL ASESOR Y LA PLANIFICACIÓN FISCAL

En la toma de decisiones, ya se sitúa el régimen fiscal de la empresa en la agenda del consejo de administración, por lo tanto es preciso que el asesoramiento tributario sea conciso⁴, con la previsión y la provisión de la cuantificación, alcance de responsabilidades y los controles al respecto.

La planificación fiscal se puede definir, de forma concisa, como la forma de optimizar el resultado fiscal a través de fórmulas adecuadas y legales, mediante un proceso en el que se han de tomar en consideración tanto factores fiscales como datos relevantes no fiscales. Asimismo, definir el tipo de relación con las Administraciones tributarias.

En una materia tan técnica y específica que requiere de la publicación de los criterios de aplicación, especialmente en lo referente a valoraciones y el uso de bases de datos comparables, a través de empresas que se dedican a la elaboración de datos para su consulta y redistribución electrónica, que implica la doble transformación de los datos, por un lado, documental y, por otro, informática. Los retos y desafíos ante la gestión documental electrónica, la incidencia de las tecnologías de la información y la comunicación (TIC) en la efectividad empresarial, el archivo electrónico, la digitalización de las entidades, conservación de la documentación, gestión de documentos, valor probatorio. Eficacia empresarial y eficiencia en el ahorro de costos, traducándose en beneficios empresariales para todos⁵.

⁴ Vid. ORDOWER, H.: «The Culture of Tax Avoidance», en *Saint Louis University Law Journal*, vol. 55, abril 2010, EE. UU., 2010, págs. 47-128.

⁵ Vid. Implementación del programa de gestión documental en la empresa, normas de la Organización Internacional de Normalización, ISO 15948, 27000, 30300, 30301, a través de un sistema de gestión, una herramienta que permite optimizar recursos, reducir costes y mejorar la productividad en la empresa. Este instrumento de gestión reporta datos en tiempo real que permitirán tomar decisiones para corregir fallos y prevenir la aparición de gastos innecesarios. Los sistemas de gestión están basados en normas internacionales que permiten controlar distintas facetas en una empresa, como la calidad de su producto o servicio, los impactos ambientales que pueda ocasionar, la seguridad y salud de los trabajadores, la responsabilidad social o la innovación. La ISO 27000 es la norma que explica cómo implantar un Sistema de Gestión de Seguridad de la Información en una empresa. La implantación de una ISO 27000 en una organización permite proteger la información de esta de la forma más fiable posible. Se persiguen tres objetivos: Preservar la confidencialidad de los datos de la empresa. Conservar la integridad de estos datos. Hacer que la información protegida se encuentre disponible. Una empresa que tiene implantada la ISO 27000 garantiza, tanto de manera interna como al resto de las empresas vinculadas o no, que los riesgos de la seguridad de la información son controlados por la organización de una forma eficiente. El estándar ISO 27000 es totalmente compatible con otras normas de sistemas de gestión (ISO 9001, ISO 14001, OHSAS 18001) y puede ser implantado de forma integrada con estas. URL: <http://www.aenor.es/aenor/descargadocumento.asp?nomfich=/Documentos/Comercial/Archivos/NOV_DOC_Tabla_AEN_21023_2.pdf&cd_novedad=21023&cd_novedad_doc=2> 7 de octubre de 2013.

Si añadimos al concepto anterior el adjetivo internacional, nos encontramos que la misma se da cuando en este proceso aparece algún elemento que tenga algún tipo de implicación fuera de las fronteras nacionales.

3. LA RELACIÓN ENTRE PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL Y TRANSPARENCIA

Está comprometida la entidad con la planificación y la transparencia. Cabe preguntarse también ¿qué tipo de relación existe entre planificación y transparencia fiscal internacional? La transparencia fiscal internacional se presenta como una de las medidas legales que utilizan los Estados con el fin de imputar en el país de residencia rentas acumuladas y retenidas en el extranjero. Es un control que determina la salida de capitales de las entidades e inversores, hacia jurisdicciones que ofrezcan mayores ventajas fiscales.

Nos hallamos, de este modo, en el campo de la fiscalidad internacional contemplada desde dos perspectivas:

- Por un lado, aquella que se refiere a las inversiones españolas en el exterior. Estas están sujetas a contribuir por obligación personal y a las que son de aplicación las medidas para evitar la doble imposición internacional, entre las que se encuentra la medida, considerada unilateral, de la transparencia fiscal internacional.
- Por otro lado, la fiscalidad de las inversiones extranjeras en España. Sometidas a la obligación real de contribuir y sobre las cuáles recaen únicamente medidas de tipo bilateral o multilateral.

4. PRINCIPIOS DE APLICACIÓN AL ANÁLISIS DE LA DOCUMENTACIÓN

Los principios que hay que tener en cuenta en el cumplimiento de los deberes formales son:

- Proporcionalidad, razonabilidad, debe haber una ponderación en la exigencia y en el cumplimiento atendiendo a tres elementos: utilidad o adecuación de la información; de la necesidad o indispensabilidad; el de proporcionalidad en sentido estricto **atendiendo a los medios y posibilidades empleadas en la obtención y en la redacción de la documentación.**
- Suficiencia, la entidad debe contar con la información suficiente para llevar a cabo la elaboración de la documentación. Es comúnmente aceptada la relación entre este principio y el de proporcionalidad en sentido estricto.

- Pertinencia de los datos, de acuerdo con el ámbito y la finalidad para los que se hayan obtenido.
- Exactitud y actualización, de forma que los datos reflejen con veracidad la situación real y actual del titular, complementados con los principios de congruencia y de racionalidad, en relación con la necesidad de garantizar que los datos no pueden ser tratados, ni utilizado el resultado de su tratamiento en caso de que ya lo hubieran sido, nada más que en aquellos casos en que sea totalmente necesario y adecuado a la finalidad para la que fueron recabados.
- Proporcionalidad, incorporar los datos que sean congruentes, suficientes y no excesivos para el fin que justifica la existencia de los requerimientos de la documentación de las operaciones vinculadas.

5. DERECHOS DE APLICACIÓN AL ANÁLISIS DE LOS DATOS

Estos principios requieren del reconocimiento de una serie de derechos, mediante el ejercicio de los cuales el titular de los datos puede tener realmente la protección perseguida.

Estos derechos básicamente son:

- El derecho a la autodeterminación, facultad del contribuyente de controlar y conocer los datos que sobre el sujeto pasivo se encuentran en soportes a disposición de la Administración.
- Los derechos de información y acceso del contribuyente sobre los datos que existan referentes a él en los ficheros, y sobre el fin para el que han sido recabados y registrados.
- Los derechos de rectificación del contribuyente en el caso de que los datos sean inexactos, o cuando hayan dejado de ser necesarios o pertinentes para la finalidad para la cual hubieran sido registrados.

Podemos también incluir los derechos de impugnación del interesado de determinados actos, cuando su fundamento sea un tratamiento automatizado de sus datos de carácter confidencial que ofrezca un perfil suyo obtenido de esta forma, y también del derecho del titular de los datos a exigir responsabilidad por el daño que a sus bienes o derechos se le haya causado, por el tratamiento de los datos erróneamente introducidos en el fichero.

El ejercicio de estos derechos se llevará a cabo mediante el procedimiento *Habeas Data*, que permite la defensa de los derechos que se pretenden proteger.

Cabe destacar la cesión de los datos entre distintas Administraciones tributarias a través de los acuerdos de intercambio de información, entre los Estados reflejando el esfuerzo internacio-

nal en la lucha contra la evasión tributaria y formas agresivas de planificación, así como en la optimización de la determinación de las obligaciones tributarias.

Además de la utilización de convenios bilaterales (cláusulas estándar contenidas en los CDI y los Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria), se constata una creciente utilización de convenios multilaterales e inclusive de métodos de cooperación informales.

Hacia una cooperación e información automática de intercambio de información que termina con la privacidad en la información de las operaciones financieras realizadas por los contribuyentes, personas físicas y jurídicas, el intercambio de información automática tributaria es la vía pragmática para enfrentarse a la contradicción entre globalización y Administraciones tributarias nacionales.

Las formas de intercambio de información se encuentran en constante evolución. Varían desde el intercambio por solicitud, al intercambio automático, intercambio espontáneo, así como la utilización de investigaciones y auditorías conjuntas, formas que requieren una cooperación más intensa entre las autoridades.

Muchos Estados están tratando de implementar nuevas formas de cooperación para su uso eficiente, entre las que se encuentran propuestas como los acuerdos «Rubik» de Suiza así como el «Foreign Account Tax Compliance Act» (FATCA)⁶ de Estados Unidos, sistemas que tienen en común la figura de un intermediario financiero «utilizado» por las Administraciones tributarias para auditar al contribuyente con quien aquel tiene contacto directo.

Estas modalidades de intercambio requieren de una adecuada implementación en las legislaciones internas para efectivizarlas y para proteger los derechos de los contribuyentes.

Puede ser un punto conflictivo en cuanto al mantenimiento de la protección de la cual pueda garantizar la Administración española, puesto que las condiciones en las que podrán ser cedidos o no podrán ser cedidos, se posibilita el cruce de los mismos, aplicando con toda intensidad las posibilidades de tratamiento de la información que poseen las TIC, además la propia cesión facilita la utilización de los datos para un uso que no es el mismo para el que se había recabado.

Se debe establecer que no se podrán ceder los datos objeto de tratamiento más que para el cumplimiento de los fines directamente relacionados con las funciones legítimas del titular ante la Administración tributaria.

La transferencia de datos de un Estado a otro requiere de un control que recoja los límites de garantía y seguridad en la transmisión telemática, o en la transferencia de los datos cruzando fronteras.

⁶ *Foreign Account Tax Compliance Act*. Vid. MICHEL, S. D.: «FATCA – international cooperation and automatic disclosure», en *The FSC Report 2013*, Campden, Londres, 2013, págs. 12-15.

Teniendo en cuenta que para el control y la prevención del blanqueo de capitales es precisa la transmisión e intercambio de datos entre distintos países, siendo una evolución necesaria del Derecho Tributario Global, para el ejercicio de las propias actividades de las autoridades fiscales dentro de las funciones de los órganos de recaudación e inspección, en cuanto al ejercicio de las actividades económicas de las empresas multinacionales (EMN). Siendo una garantía para los ciudadanos del cumplimiento de los principios constitucionales recogidos en el artículo 31 de la Constitución española, y garantía del estado del bienestar al cual toda sociedad desea y aspira.

Independientemente de la cesión de datos que, en su caso, ello pueda representar, el movimiento internacional de datos solo tendrá sentido cuando la protección existente en el país receptor de los datos sea similar a la establecida en el país de origen; en otro caso, resultaría fácil burlar las previsiones y protecciones de la ley mediante la transferencia de datos personales a países en los que no haya regulación en esta materia –denominados «paraísos de datos»– donde podrían ser tratados y procesados informáticamente eludiendo el rigor legal, la protección garantizada, generando inseguridad jurídica y desprotección. Por lo que se buscará que el país receptor garantice un nivel de protección adecuado.

6. ¿TIENE EL DERECHO ALGÚN PODER REAL PARA MOLDEAR LAS DECISIONES FISCALES DE LAS EMPRESAS?

Dentro del análisis económico sobre cómo son y cómo deberían ser las políticas de fijación de precios por parte de los empresarios, deberíamos partir siempre del precio de mercado, para garantizar a medio y largo plazo la sostenibilidad de la actividad económica que lleva a cabo la empresa.

El foco central de este punto se ciñe a la influencia del poder ejecutivo, el legislativo y el judicial a través de la aplicación e interpretación de las normas dentro del contexto y del realismo jurídico y económico del entorno en el que se llevan a cabo los hechos, las transacciones económicas, el mercado, porque el mercado es conversaciones que se plasman en acuerdos.

El establecimiento de normas fiscales, las cuales pueden proceder de recomendaciones realizadas por organismos y entidades supranacionales –*soft law*–, que posteriormente se plasma en textos normativos –*hard law*–. Sirva de ejemplo el Reglamento del impuesto sobre sociedades (RIS) de 10 de julio de 2015 (RD 634/2015).

Partimos de que el conocimiento es poder, poder de decisión de compra, con información perfecta, sin incertidumbre, motivada de forma racional, siendo congruente. Dado que por ejemplo en el caso de operaciones vinculadas la información que se maneja en el proceso de toma de decisiones puede ser alterada por razón de filiación, parentesco o relaciones entre los miembros del consejo de administración con la entidad, o entre la entidad matriz y la filial.

Nos encontramos ante los precios de transferencia, que deben guiarse por la regla del principio *arm's length*, en lugar de establecerse discrecionalmente, poniendo de manifiesto que la introducción de restricciones a la discrecionalidad no tiene necesariamente que acarrear ningún tipo de coste de oportunidad en términos de desarrollo sostenible para la entidad.

El Derecho incide en la toma de decisiones por parte de los empresarios, por ejemplo, desde la adquisición de un automóvil, hasta la influencia en la fijación del precio de ese automóvil. Veamos el siguiente ejemplo de aplicación a partir del artículo 48 bis del Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas (RIRPF):

Reducción en la valoración por cesión de vehículos eficientes energéticamente:

- **15%**: cuando se trate de vehículos que cumpliendo los límites de emisiones Euro 6 con sus emisiones oficiales de CO₂ no sean superiores a 120 g/km y el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuera nuevo, antes de impuestos, no sea superior a 25.000 euros.
- **20%** cuando, adicionalmente, se trate de vehículos híbridos o propulsados por motores de combustión interna que puedan utilizar combustibles fósiles alternativos (autogás –GLP– y gas natural) siempre que, en este caso, el valor de mercado a que se refiere el párrafo anterior no sea superior a 35.000 euros.
- **30%** cuando se trate de cualquiera de las siguientes categorías de vehículos:
 - 1.º Vehículo eléctrico de batería (BEV).
 - 2.º Vehículos eléctrico de autonomía extendida (E-REV).
 - 3.º Vehículo eléctrico híbrido enchufable (PHEV) con una autonomía mínima de 15 kilómetros siempre que, en este caso, el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuera nuevo, antes de impuestos, no sea superior a 40.000 euros.

Otro ejemplo práctico es el precio que deben tener los menús de los restaurantes en función de las dietas y las estancias y pernoctaciones en hoteles, artículo 9 del RIRPF, dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia.

7. PRINCIPIOS EN LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

- Presunción de legalidad de los actos administrativos. La presunción de legalidad de los actos administrativos no supone desplazamiento de la carga de la prueba que

corresponde a cada parte, sino que desplaza la carga de accionar al administrado (SSTS de 22 de septiembre de 1986, 28 de mayo de 1987 y 3 de mayo de 1988).

- Principio de eficiencia impositiva. Según este principio, los impuestos deben ser diseñados de modo que el sistema fiscal no debe interferir en la toma de decisiones por parte de los contribuyentes, por ejemplo, dónde trabajar o dónde no, dónde ubicarse o dónde no, dónde ahorrar o dónde gastar, dónde invertir, invertir en un producto o en otro atendiendo a la fiscalidad de cada producto. Este principio está relacionado con el principio de neutralidad fiscal.
- Principio de neutralidad. Este principio parte del supuesto de que la productividad de los recursos es mayor si su asignación se realiza conforme al libre mercado y sin la intervención del gobierno de turno. Las normas fiscales que no interfieren con la asignación de recursos que determina el mercado se consideran neutrales, estableciendo un marco de neutralidad fiscal. En un mundo ideal, los tributos deben ser neutrales sin atender la toma de decisiones que afecten a razones de tipo empresarial y comercial y, por lo tanto, dónde se lleven a cabo la toma de decisiones sin atender a los motivos fiscales que les someten a gravamen. En la práctica este principio de neutralidad es difícil de aplicar, con frecuencia los gobiernos deliberadamente interfieren en la vida económica de los ciudadanos y de las empresas, incentivando lo que se debe hacer o no hacer en cada momento.

Dentro de la optimización fiscal de los contribuyentes, estableciendo incentivos para minorar la carga fiscal. Con una carga fiscal excesiva, distorsiona el mercado con el objetivo de desincentivar determinados comportamientos, consumos, etc. Cumplimiento de fines extrafiscales.

- Principio de residencia. Atendiendo a la residencia fiscal, será tratado como residente o como no residente. Atendiendo a la residencia, tributará por la renta mundial o los beneficios a nivel global. En la práctica este principio puede ser afectado atendiendo al lugar donde está centralizada la gestión y la toma de decisiones, por ejemplo tienen la residencia fiscal en Mónaco, pero la toma de decisiones y la gestión de la entidad está en Madrid⁷.

⁷ Vid. AVERY JONES, J. F.: «2008 OECD Model: Place of Effective Management –What one Can Learn from the History», *Bulletin for International Taxation* 2009, vol. 63, n.º 5, IBFD, Ámsterdam, 2009, págs. 183-186; HUGHES, D.: «The Determination of UK Corporate Residence: *Laerstate BV*», *European Taxation* 2010, vol. 50, n.º 2/3, 19 de enero de 2010, IBFD, Ámsterdam; LAWRENCE, D.: «*Smallwood v Revenue and Customs Commissioners*: Part 1 – a Mauritian Mission Explained», en *Private Client Business*, 2011, 1, págs. 7-11; LAWRENCE, D.: *Smallwood*: Part 2: Poetic Justice?, *Private Client Business*, 2011, 2, págs. 77-82; MAISTO, G.: *Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law*, IBFD, Ámsterdam, 2009; NATHAN, A.: «Determining company residence after *Wood v Holden*», 2005 <http://www.taxbar.com/documents/Company_Residence_Wood_v_Holden_AN_000.pdf>; OECD (2001), The Impact of the Communications Revolution on the Application of 'Place of Effective Management' as a Tie Breaker Rule, Discussion paper from the Technical Advisory Group on monitoring the application of existing treaty norms for the taxation of business profits <<http://www.oecd.org/dataoecd/46/27/1923328.pdf>>; OECD (2003), Place of Ef-

- Desviación de poder. Un acto aparentemente ajustado a la legalidad, pero que en el fondo persigue un fin distinto al querido por el legislador (SSTS de 20 de julio de 1988, 5 de julio de 1991 y 19 de diciembre de 1995).
- Confianza legítima. El principio de seguridad jurídica protege la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, siguiendo el artículo 9.3 de la Constitución española: «La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos» (STS de 31 de octubre de 1996).
- Principio de equidad entre naciones. Afecta al criterio de reparto de beneficios de las empresas transnacionales entre los países, el reparto de la base imponible, tanto el país de residencia, como el de la fuente del ingreso, tienen derecho al sometimiento de la carga tributaria en su jurisdicción fiscal. Por ello, debe definirse cómo se distribuye el ingreso fiscal entre ellos. La distribución equitativa de la tributación depende de la distribución de la base imponible entre el país de residencia y el de la fuente, y de la distribución de los beneficios, a través de las operaciones vinculadas.
- Principio de equidad entre contribuyentes. En este principio se basa la aceptación por parte de los contribuyentes del sistema fiscal establecido, partimos de que un sistema fiscal debe ser equitativo en el sentido de que la carga impositiva se reparta de manera justa entre los ciudadanos, atendiendo al principio del beneficio, según el cual cada individuo ha de contribuir a financiar el gasto público a través de los impuestos en función del beneficio que reciba del sector público. Y del principio de capacidad de pago, según este criterio cada individuo debe contribuir a financiar el gasto público a través de unos impuestos que tengan en consideración su capacidad de pago, medida a través de la renta, el patrimonio, etc., independientemente de los beneficios recibidos del sector público⁸. Equivalencia, una cosa no puede ser a la vez ella y su contraria (STS de 18 de julio de 1998). Desde el punto de vista de la tributación de las rentas obtenidas quiere decir que habrá que estar a la capacidad económica y la capacidad contributiva del contribuyente. Este prin-

fective Management Concept: Suggestions for Changes to the OECD Model Tax Convention. Discussion Draft 27 May 2003, disponible en <<http://www.oecd.org/dataoecd/24/17/2956428.pdf>>.

OECD (2008), Commentary on Art 4, Para 3 to Model Tax Convention on Income and Capital, July 2008 Condensed Version, OECD 2008; OLIVER, J. D. B.: «Company Residence – Four Cases», *British Tax Review*, n.º 5 1996; SCHWARTZ, J.: *Booth & Schwarz: Residence, Domicile and UK Taxation*, 15.ª ed. Bloomsbury Professional, Reino Unido 2011.

⁸ Vid. COSTA, M.; DURÁN, J. M.; ESPASA, M.; ESTELLER, A. y MORA, A.: *Teoría Básica de los Impuestos: un Enfoque Económico*, Thomson Civitas, Navarra, 2005, pág. 117.

cipio justifica el establecimiento de tipos progresivos debido a la base imponible y contributiva del sujeto pasivo.

- Imparcialidad. Sometimiento a la ley. Aplicar con objetividad la legislación vigente.
- Igualdad de armas. Si se duda de la imparcialidad del perito de la Hacienda –que está obligado a servir con objetividad los intereses generales–, se debe proponer su recusación o proponer una pericia para respetar el principio de igualdad de armas (STS de 30 de abril de 1999).
- Principio de flexibilidad. Implica que los sistemas impositivos se deben adaptar a las variaciones coyunturales del ciclo económico, con el fin de que el sector público pueda llevar a cabo su función estabilizadora no solo a través del gasto público sino también a través del sistema fiscal. Este principio implica la necesidad de crear impuestos que recauden más en las épocas de crecimiento económico y que graven menos en las épocas de recesión económica⁹.
- Principio de simplicidad. La regulación debe procurar ser sencilla, ser simple en beneficio de su aplicación y eficiencia por parte de su aplicación, entendible para los ciudadanos y desde el punto de vista de su administración.
- Principio de sencillez administrativa. Afecta a la cuantificación de los costes de administración y gestión vinculados a la recaudación de los impuestos. Teniendo en cuenta los costes directos y los costes indirectos. Un menor coste de recaudación permite un mayor rendimiento tributario.

Los costes directos se refieren a los gastos en que incurre la Administración para conseguir el cumplimiento por parte de los ciudadanos, y así recaudar. Se incluyen en esta categoría los costes de recursos humanos y recursos materiales. Estos costes evidentemente son para la Administración tributaria una disminución de su volumen de ingresos.

Los costes indirectos o de cumplimiento fiscal son los costes adicionales al pago de la obligación tributaria principal, aquí tenemos en cuenta los costes que tienen que soportar los contribuyentes atendiendo al proceso de cumplimentación de las

⁹ En este sentido, encontramos la flexibilidad activa y la flexibilidad pasiva. La flexibilidad activa en un sistema fiscal se produce cuando permite la posibilidad de adoptar de manera discrecional políticas anticíclicas mediante la alteración o modificación de alguno de los elementos impositivos: tarifas, deducciones, bases, etc. La flexibilidad pasiva en un sistema fiscal se consigue cuando dicho sistema se estructura de tal modo que contribuye a amortiguar automáticamente las fluctuaciones coyunturales de la actividad económica. Ello requiere disponer de impuestos que sean estabilizadores automáticos. Los impuestos que presentan mayor flexibilidad pasiva son los impuestos progresivos sobre la renta, ya que en épocas de crecimiento económico se recauda más que proporcionalmente, mientras que en las épocas de recesión la recaudación se reduce más que proporcionalmente, sin necesidad de que el gobierno tenga que actuar. COSTA, M.; DURÁN, J. M.; ESPASA, M.; ESTELLER, A. y MORA, A.: *Teoría Básica de los Impuestos: un Enfoque Económico*, Thomson Civitas, Navarra, 2005, pág. 118.

obligaciones fiscales, suponiendo un aumento de la carga fiscal soportada. Estos costes pueden ser monetarios y no monetarios.

- Monetarios: costes de asesoramiento financiero y tributario, costes en términos de tiempo, llevanza de la contabilidad, almacenamiento de los datos, controles de seguridad y protección de datos, etc.
 - No monetarios: la dedicación, preocupación y compromiso asumido por el contribuyente en el cumplimiento de las obligaciones fiscales¹⁰.
- Principio de perceptibilidad impositiva. De acuerdo a este principio, los contribuyentes deben conocer exactamente la carga fiscal que soportan, por ello el diseño de los tributos debe ser sencillo y fácil de cumplir y aplicar. Se trata de reducir al máximo la denominada «ilusión fiscal» de Amilcare PUVIANI que data de 1903¹¹.

Ya hemos visto como la ilusión fiscal de los votantes, a través de los incentivos fiscales que ofrecen los gobernantes de turno, intenta, pretende, incentivar y movilizar a determinados sectores y perfiles de la sociedad y perfiles de ciudadanos. Esta ilusión fiscal consiste en una distorsión de la realidad fiscal que conlleva que unos determinados ciudadanos participen en las elecciones decantándose por un partido determinado en función de lo que propone o ya ha propuesto, siendo auténticos «miopes», no hay una valoración consistente de lo que se va a conseguir con la propuesta, sin tener presente todas las consecuencias futuras derivadas de la política fiscal prevista.

Esta es sin duda la consecuencia de la ignorancia racional no solo del votante sino también del gobernante, o candidato a gobernante, que implica, no que el ciudadano actúa irracionalmente, o sumido en la más profunda de la ignorancia, sino simplemente, que el ciudadano tiende a participar en los procesos de toma de decisiones colectivos con un nivel de información por debajo del nivel de información con el que toma sus decisiones de carácter particular, atendiendo a las previsiones y sus consecuencias, o por lo menos así debería ser.

Esta decisión de atracción de votos es llevada a cabo por los partidos políticos sabiendo que el ciudadano actúa de forma racional a sus intereses a corto plazo, si comparamos los costes y beneficios que puede esperar y obtener de las decisiones políticas de las que forma parte, y toma parte por estas.

De ahí que el ciudadano no sea del todo consciente de las consecuencias, encontrándonos ante un error invencible, frente a la incorrecta propuesta llevada a cabo por el gobernante o candidato que conduce a través de los incentivos fiscales al

¹⁰ Cfr. Área de Sociología Tributaria del Instituto de Estudios Fiscales, a través de las publicaciones periódicas: <http://www.ief.es/investigacion/temas/sociologia_publicaciones.aspx>.

¹¹ Vid. PUVIANI, A.: *Teoría de la ilusión financiera*, IEF, Madrid, 1972.

déficit, que presagia un alza de la presión fiscal, no es un tema de no bajar las pensiones a cambio de subir el coste de la factura de los fármacos, es un tema de bajar las pensiones a cambio de ofrecer un mejor estado del bienestar, el que se merece la sociedad en cada momento dado.

Porque el auge de los incentivos fiscales conlleva baja recaudación, por lo tanto, o ajuste presupuestario o aumento de la presión impositiva. Asumiendo también que el coste de los intereses, el escenario de deflación, tiene un coste de oportunidad de tener que renunciar a proyectos de inversión, o afectando a la adquisición de bienes y la prestación de servicios seguramente valorados de forma positiva por el colectivo y los ciudadanos implicados en los correspondientes incentivos fiscales.

- Principio de proporcionalidad y suficiencia. Límites de exoneración global artículo 16.2 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades (TRLIS) vs. documentación con contenido simplificado artículo 18.3 de la Ley del impuesto sobre sociedades (LIS) (art. 18.3 LIS).

Fruto del juego de la democracia, la sociedad civil, las asociaciones, los colegios profesionales, los *lobbies*, en la meditación y consenso de lo que los ciudadanos desean y de lo que los gestores en la política deciden, influyen los factores de la comentada «ignorancia racional de los votantes» que antepone las preferencias por los intereses a corto plazo frente al resto de los ciudadanos.

En el entorno económico internacional del siglo XXI, presidido por el fenómeno de la globalización, el asesoramiento financiero y tributario, dentro de la planificación fiscal internacional de las actividades de la empresa, es una herramienta extremadamente útil para garantizar la reducción de contingencias fiscales, que se pueden traducir en costes fiscales, para que cada decisión que se adopte responda a una estrategia adecuada y consistente a medio y largo plazo que, además, permita a la empresa adaptarse eficazmente a la evolución de los mercados.

8. DEMOCRACIA

En el juego de las elecciones democráticas lo preponderante en los políticos es ganar, por ello intentan ganarse el voto de los ciudadanos a través de este sistema de incentivos, así funciona el sistema 2+1+1, dos años de políticas contrarias a lo que en principio cabría esperarse del programa de turno, un año de mantenimiento, más otro año de aumento del gasto y transferencia de recursos a los ciudadanos, que votan.

Teniendo el margen suficiente para aumentar el gasto público, y posteriormente reducir la presión fiscal aparentemente, solo aparentemente, para no obstante trasladar hacia el futuro la herencia recibida de la pésima gestión realizada, a la que tendrán que enfrentarse quizás otros gobernantes, cabe que de partidos de distinto signo político, ignorando las consecuencias y cir-

cunstances del ciclo económico y presupuestario en las que se halla el país. Dando lugar a decisiones discrecionales, siendo procíclicas, ley del péndulo.

El rol de los burócratas. Toda vez que es aprobada la norma, hay que llevarla a cabo, a lo largo de la amplia escala jerárquica de la burocracia. Los burócratas son los que tienen la capacidad de decidir en la gestión de los diferentes órganos de la Administración pública.

Todos juntos provocan que la toma de decisiones de forma idónea e inteligente por parte del Poder Ejecutivo se encuentre con la presión ejercida por la falta de perspectiva a medio y largo plazo, y se retrasen las decisiones y reformas imprescindibles para el progreso.

9. UNIÓN EUROPEA

A nivel de la Unión Europea (UE)¹², el principio de subsidiariedad, reconocido en el Tratado de Roma, intervención mínima, la potestad impositiva de los Estados miembros no está, apa-

¹² Vid. VAN EIJSDEN, A.; CZAKERT, E.; KANA, L.; GRAU RUIZ, M. A. y BAKER, P.: «International Assistance in the Collection of Taxes», en *Bulletin for International Taxation*, abril/mayo 2011, vol. 65, n.º 4/5, 30 de marzo de 2011, IBFD, Ámsterdam; BENSALOM, H.: «A Comprehensive Solution for a Targeted Problem: A Critique of the European Union's Home State Taxation Initiative», en *European Taxation*, diciembre 2008, IBFD, Ámsterdam; CERIONI, L.: «The Possible Introduction of Common Consolidated Base Taxation via Enhanced Cooperation: Some Open Issues», en *European Taxation*, mayo 2006, págs. 187-196, IBFD, Ámsterdam, 2006; Chartered Institute of Taxation (2003) «The Experimental Application of "Home State Taxation" to Small and Medium-sized Enterprises in the EU», *Response to European Commission Consultation Paper of January 2003*. Disponible en <<http://www.tax.org.uk/tax-policy/public-submissions/2003/home-state-taxation-ec-consultation>>; Deutsche Bank Research (2007): *One Europe One Tax? Plans for a Common Consolidated Tax Base*; DEVEREUX, M.: «Debating Proposed Reforms of the Taxation of Corporate Income in the European Union», *International Tax and Public Finance*, vol. 11, Kluwer Academic Publishers, Países Bajos, 2004, págs 71-89, disponible en <<http://link.springer.com/article/10.1023%2FB%3AITAX.0000004779.82823.f0#page-1>>; DEVEREUX, M. y LORETZ, S.: *The Effects of EU Formula Apportionment on Corporate Tax Revenues*, *Oxford Centre for Business Taxation*, Working Paper n.º 07/06, 2007; EU Commission (2011): Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) COM(2011)121/4; EU Commission Implementing the Community Lisbon Programme: Progress to date and next steps towards a Common Consolidated Corporate Tax Base COM (2006) 157 final; EU Commission (2001) Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee: 'Tax policy in the European Union – Priorities for the years ahead' 23.5.2001 COM (2001) final <http://europa.eu/index_en.htm>. EU Commission (2005): Annex to the Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee. 'Tackling the Corporation Tax Obstacles of Small and Medium-Sized Enterprises in the Internal Market – Outline of a Possible Home State Taxation Pilot Scheme', SEC (2005) 1785; GAMMIE, M.: «Corporate Tax in Europe – Paths to a Solution», en *British Tax Review*, 4, Reino Unido, 2001, págs. 233-249; LODIN, S. O. y GAMMIE, M.: *Home State Taxation*, IBFD, Ámsterdam, 2001; MEUSSEN, G. T. K.: «Bosal Holding Case and the Freedom of Establishment: a Dutch Perspective», *European Taxation*, February/March 2004, IBFD, Ámsterdam, 2004, págs. 59-64; MINTZ, J.: «Corporate Tax Harmonization in Europe: It's All about Compliance», *International Tax and Public Finance* 11, Springer, EE. UU., 2004, págs. 221-234; O'SHEA, T.: *EU Tax Law and Double Tax Conventions*, Avoir Fiscal Limited, Londres, 2008; O'SHEA, T.: «Tax Avoidance and Abuse of EU Law», en *EC Tax Journal*, vol. 11, 2010-11, págs 77-115; OSTERWEIL, E.: «Reform of Company Taxation in the EU

rentemente, afectada por la integración comunitaria, decae si la fiscalidad es un obstáculo para alcanzar los fines del Tratado:

- Evitar distorsiones a la competencia.
- Velar por el respeto a las libertades de circulación, establecimiento y prestación de servicios (freno a disposiciones nacionales discriminatorias).
- Establecer un marco de neutralidad fiscal (eliminación de la doble imposición)¹³.
- Fomentar el intercambio de información/lucha contra la evasión fiscal¹⁴.

Internal Market», *European Taxation*, agosto 2002, IBFD, Ámsterdam, 2002, págs. 271-275; SCHON, W.: «The European Commission's Report on Company Taxation: A Magic Formula for European Taxation?», *European Taxation*, agosto 2002, págs. 276-286, IBFD, Ámsterdam, 2002; SCHONFELD, J.: «The Cadbury Schweppes Case: Are the Days of the United Kingdom's CFC Legislation Numbered?», *European Taxation*, octubre 2004, IBFD, Ámsterdam, 2004, págs. 441-452; SORENSON, P. B.: *Company Tax Reform in the European Union. Paper prepared for the Economic Policy and Research Unit*, Institute of Economics, Universidad de Copenhague, Dinamarca 2003; TAUSSIG, A.: «Analysis – European Cross-border Mergers», *Tax Journal*, 24 de enero de 2011; TERRA, B. J. M. y WATTEL, P. J.: *European Tax Law*, 5th ed. Kluwer, Países Bajos, 2008.

¹³ Vid. BRINKER, T. M. y SHERMAN, W. R.: «International Double Taxation: The Basics», *Journal of International Taxation*, 16, 2005; DICKESCHIED, T.: «Exemption v Credit Method», *International Tax and Public Finance*, 11, 2004, págs. 721-739; GRAVELLE, J. G.: «Issues in International Tax Policy», *National Tax Journal*, septiembre 2004, 57, 3, pág. 773; Inland Revenue (1999): Double Tax Relief for Companies. A Discussion Paper <<http://www.hmrc.gov.uk/consult/dtrc.pdf>>; OECD (2010): Articles 23A and 23B. Commentary on Model Tax Convention on Income and Capital, July 2010 Condensed Version; WEICHENRIEDER, A.: «Fighting International Tax Avoidance: The Case of Germany», en *Fiscal Studies*, vol. 17, 1996, págs. 37-58; ARNOLD, B.: «The Interpretation of Tax Treaties: Myth and Reality», *Bulletin for International Taxation*, 2010, vol. 64, n.º 1, 2010; ARNOLD, B.: «An Introduction to the 2010 Update of the OECD Model Tax Convention», *Bulletin for International Taxation*, 2011, vol. 65, n.º 1; AVI-YONAH, R. S.: «All of a Piece Throughout: The Four Ages of US International Taxation», *Virginia Tax Review*, vol. 25, n.º 2, 2005, págs. 313-337; AVI-YONAH, R. S.: «Tax Treaty Overrides: A Qualified Defense of US Practice» 12 de octubre de 2005. Disponible en SSRN: <<http://ssrn.com/abstract=829746>>; BAKER, P.: *Double Taxation Conventions: a Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*, Sweet and Maxwell 2002/2011; BRINKER, T. M. y SHERMAN, R.: «Comparing the US, OECD, and UN Model Tax Conventions», *Journal of Financial Service Professionals*, Bryn Mawr, marzo 2003, vol. 57, n.º 2, pág. 68; EU (2005): EC Law and Tax Treaties. Workshop of Experts, 5 July 2005. TAXUD E1/FR DOC (05) 2306. Vid.: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/double_taxation_conventions/article_2207_en.htm>; GASSNER, W.; LANG, M. y LECHNER, E.: *Tax Treaties and EC law*, Kluwer Law International, Países Bajos, 2007; HARRIS, P. A.: *Corporate/Shareholder Income Taxation and Allocating Taxing Rights between Countries: a Comparison of Imputation Systems*, IBFD, Ámsterdam, 1996; International Fiscal Association: *Double Taxation Treaties between Industrialised and Developing Countries: OECD and UN Models, a Comparison. Proceedings of a seminar held in Stockholm in 1990 during the 44th Congress of the International Fiscal Association*, IFA Congress Series, v 15, Kluwer, Países Bajos, 1992; LANG, M.: *Introduction to the Law of Double Tax Conventions*, IBFD, Ámsterdam, 2010; MAISTO, G.: «The Observations on the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties», en *Bulletin for International Taxation*, enero 2005, IBFD, Ámsterdam, 2005; OECD 2010: Articles of the Model Tax Convention on Income and Capital. Disponible en: <www.oecd.org>; OECD 2010 Model Tax Convention on Income and on Capital Condensed version – Julio 2010, París, 2010.

¹⁴ Vid. <<http://www.oecd.org/tax/transparency/>>.

10. MOTIVACIÓN

El alcance de los deberes de documentación afecta a los principios descritos, con especial atención a los de seguridad jurídica, interdicción de la arbitrariedad, proporcionalidad y minoración de costes que la aplicación del capítulo V del RIS supone para el contribuyente. Todo está basado en las directrices establecidas en el Código de Conducta aprobado por la UE¹⁵, lo que propicia una mejor coordinación entre todos los países europeos en el cumplimiento de las obligaciones sobre precios de transferencia.

La evolución de la jurisprudencia del TJCE ha establecido, al respecto de los motivos económicos, que la fiscalidad incide en las decisiones de las empresas siendo en sí un motivo económico coherente. Situarse en una mejor situación fiscal sin eludir ningún impuesto. Se pide que el negocio tenga causa. La necesidad de motivos económicos válidos frente a la realidad económica de las operaciones. Por ello hay que construir relaciones creando valor.

11. NOS DICTAN NORMAS

Nos imponen las reglas, reglas establecidas por el Poder Ejecutivo, son constricciones permanentes sobre la inteligencia política¹⁶ del poder de decisión de los ciudadanos.

Básicamente podemos encontrarnos con cuatro tipos de reglas:

- Reglas que establecen lo que se consideran rentas exentas.
- Reglas que establecen dietas en concepto de gastos de representación.
- Reglas que marcan un límite máximo en cuanto al establecimiento de reducciones.
- Reglas que establecen unos límites respecto de los gastos en concepto de pago de intereses en la financiación de la empresa, gastos deducibles por representación, publicidad, etc.

De esta forma, vemos como el derecho tiene el poder real para moldear las decisiones que toman las empresas desde los incentivos fiscales hasta la fijación de precios.

¹⁵ Decisión de la Comisión (2007/75/CE) de 22 de diciembre de 2006, por la que se crea un grupo de expertos sobre precios de transferencia (DO L 32, 6 de febrero de 2007). Entre los cometidos de este grupo cabe destacar el de «crear un espacio en el que los expertos de las empresas y de las administraciones fiscales nacionales puedan debatir sobre los problemas relacionados con los precios de transferencia, que obstaculicen las actividades empresariales transfronterizas en la Comunidad» o el de «asesorar a la Comisión en las cuestiones fiscales relacionadas con los precios de transferencia».

¹⁶ MONTAÑÉS, P.: *Inteligencia Política*, Pearson, Madrid, 2012.

Desde dos puntos de vista:

- a) Determinación legal: el establecimiento del marco normativo es condición necesaria y suficiente para generar cambios en el comportamiento de la sociedad.
- b) El Derecho como instrumento, con un poder limitador, pero en absoluto despreciable para moldear la toma de decisiones, el comportamiento de la sociedad.

Un cambio normativo no solo tiene efectos a corto plazo sobre las decisiones presentes, sino que afecta a la evolución de las preferencias en el futuro. Tal y como señala Geoffrey HODGSON¹⁷, los cambios en las restricciones legales pueden dar lugar a cambios en los hábitos de pensamiento y de comportamiento, y sobre los nuevos hábitos de pensamiento y comportamiento surgen nuevas preferencias e intenciones.

Como señala Javier SALINAS¹⁸, el poder pedagógico del derecho descansa en el hecho de que su capacidad para limitar, alterar o estructurar la conducta, aunque limitada, da lugar a nuevas percepciones y disponibilidades dentro de los individuos.

Las normas fiscales establecen los deberes de cumplimiento sobre la declaración de forma correcta, son los ciudadanos los responsables de aplicar y cumplir, y la Administración de hacer cumplir las normas, que los ciudadanos a través de los intermediarios fiscales comprenden y, por lo tanto, comienzan a confiar en que ciertas normas y reglas tienen su fundamento, y que en el margen son eficaces para el sostenimiento del estado del bienestar, entonces a largo plazo, la presión fiscal a través de la contención del gasto público, déficit cero, ajuste presupuestario, entrada del sector privado en la gestión de los servicios públicos, mejora del rendimiento económico en general, así vemos como este tipo de medida ofrece mayor potencialidad en su utilización.

La expresión legal del establecimiento del derecho fiscal incluye tanto un componente de obligatoriedad como un componente de fundamentación motivacional. Mientras que el componente de obligatoriedad ordena actuar con arreglo a la disciplina del derecho fiscal, el componente de fundamentación motivacional induce a los empresarios a actuar con base en un comportamiento marcado por la normativa vigente, derecho positivo, que evite la incorrecta aplicación de la norma, evitando el régimen de infracciones y sanciones.

En mi opinión, desde finales del siglo XX, el problema no es la economía; el problema es el sistema financiero y los tributos, siendo la solución la aplicación del Derecho Financiero y

¹⁷ Vid. HODGSON, G. M.: «The hidden persuaders: institutions and individuals in economic theory», *Cambridge Journal of Economics*, 27, 2003, págs. 159-175.

¹⁸ Vid. SALINAS, J.: «Innovaciones en el entramado institucional de la gestión de los presupuestos públicos: introducción a la economía política de las reglas e instituciones fiscales», en *Economía Política de las Reglas e Instituciones Fiscales*, Textos de Economía, Caja España, León, 2008, pág. 40.

Tributario. El problema no son los números, las matemáticas, sino el porqué de los números y de las matemáticas, siendo los impuestos un tributo de suma cero.

Por lo tanto, respondiendo a la pregunta ¿tiene el Derecho algún poder real para moldear las decisiones fiscales de las empresas?

El artículo 16.2 del TRLIS ya indicaba que las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente. Dicha documentación no será exigible a las personas o entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el periodo impositivo sea inferior a 10 millones de euros, siempre que el total de las operaciones realizadas en dicho periodo con personas o entidades vinculadas no supere el importe conjunto de 100.000 euros de valor de mercado. Para determinar el importe neto de la cifra de negocios se tendrán en consideración los criterios establecidos en el artículo 108 de esta ley. No obstante, deberán documentarse en todo caso las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que residan en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, excepto que residan en un Estado miembro de la UE y el sujeto pasivo acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realizan actividades económicas.

Las personas o entidades vinculadas, con objeto de justificar que las operaciones efectuadas se han valorado por su valor de mercado, deberán mantener a disposición de la Administración tributaria, de acuerdo con principios de proporcionalidad y suficiencia la documentación específica que se establezca reglamentariamente.

Dicha documentación tendrá un contenido simplificado en relación con las personas o entidades vinculadas cuyo importe neto de la cifra de negocios, definido en los términos establecidos en el artículo 101 de esta ley, sea inferior a 45 millones de euros.

Comparando la redacción del primer párrafo del artículo 16.2 del TRLIS, con respecto al artículo 18.3 de la LIS, comprobamos que se ha incorporado un nuevo término en este nuevo artículo 18.3 llamado «principio de proporcionalidad y suficiencia», en cuanto a la elaboración de la documentación se refiere, que es equivalente a lo preceptuado en el artículo 18.2 del RIS, cuando indica que la documentación prevista en el artículo 16.2 del TRLIS, o sea, a la documentación que se establezca reglamentariamente, tiene el siguiente contenido: «2. La documentación a que se refiere esta sección deberá elaborarse teniendo en cuenta la complejidad y volumen de las operaciones, de forma que permita a la Administración comprobar que la valoración de las mismas se ha ajustado a lo previsto en el artículo 16 de la ley del impuesto. En su preparación, el obligado tributario podrá utilizar aquella documentación relevante de que disponga para otras finalidades [...]». Tanto el principio de proporcionalidad y suficiencia, evocado en el primer párrafo del apartado 3 del artículo 18 de la LIS, como los términos «complejidad» y «volumen de las operaciones» del actual artículo 18.2 del reglamento, no dejan de tener cierta indeterminación, por lo que el término actual como los anteriores generan inseguridad jurídica por su imprecisión.

Desde la STS de 17 de abril de 2014, que al margen de declarar nulos algunos de los preceptos contenidos en el RIS, ha dictaminado que determinados preceptos reglamentarios debían estar recogidos en la ley y no en el reglamento, es por lo que se ha incorporado a la nueva ley otros preceptos que actualmente se encuentran en el reglamento debido a que la anterior normativa adolecía de un problema de rango de ley o jerarquía legal, por lo que nos encontramos ante el primer ejemplo de incorporación de un texto reglamentario a la nueva ley, aunque con una nueva redacción.

- Exoneración global eliminada:

Si observamos la comparativa del segundo párrafo de ambos artículos, se aprecia el cambio producido al eliminarse el primer filtro de exoneración de documentación previsto para las empresas de reducida dimensión (ERD) siempre que el importe conjunto de las operaciones vinculadas no supere los 100.000 euros, por una documentación de «contenido simplificado» en relación con las personas o entidades vinculadas cuyo importe neto de la cifra de negocios, definido en los términos establecidos en el artículo 101 de esta ley, sea inferior a 45 millones de euros.

- Contenido simplificado:

En lo que se refiere a la elaboración de la documentación específica, el apartado 3 del artículo 18 indica que: «Dicha documentación tendrá un contenido simplificado en relación con las personas o entidades vinculadas cuyo importe neto de la cifra de negocios, definido en los términos establecidos en el artículo 101 de esta ley, sea inferior a 45 millones de euros».

Los requerimientos de documentación en materia de operaciones vinculadas se sitúan en el marco del derecho material, que se compone de una serie de normas y contranormas que recíprocamente constituyen la base de la documentación de las operaciones vinculadas en materia de valoración con el cumplimiento del valor normal de mercado que deben cumplir los contribuyentes que realicen operaciones vinculadas por valor superior a 250.000 euros. El contribuyente tiene que probar con la documentación todos aquellos hechos que sin negar la relación jurídica como existente y válida excluyen la pretensión del sujeto pasivo con base en los hechos exteriores de la propia relación. El sujeto pasivo tiene la carga de probar con la documentación todos los elementos que componen el régimen de las operaciones vinculadas (art. 18 LIS).

Hay obligación de presentación de documentación simplificada que justifique la operación vinculada, cuando las empresas tengan una cifra de negocio inferior a 45 millones, y obligación de presentación de documentación normal que justifique la operación vinculada, para aquellas empresas que superen esta cifra de negocio.

Se reducen también en la regulación de las operaciones vinculadas las sanciones e infracciones. Así como se reduce y se simplifican los métodos de valoración y justificación de dichas operaciones valoración a cinco, de los cuales se puede elegir indistintamente cualquiera de ellos para valorar y justificar las operaciones vinculadas, con base en los criterios que se determinen. Sin la necesidad,

como marca la norma actual que será modificada, de tener que elegir un primer método que valore y justifique para poder pasar al siguiente y así sucesivamente, lo que hace verdaderamente compleja la valoración y justificación de las operaciones vinculadas con la norma actual que se pretende reformar.

Estas son las circunstancias en que ya están inmersas la mayoría de sociedades y entidades: el cumplimiento con las obligaciones de documentación. Por ello, hemos considerado que podría resultar útil exponer los criterios, que estimamos que ha de llevarse a cabo la documentación de las operaciones vinculadas, en el impuesto sobre sociedades, de acuerdo con los nuevos preceptos, que, de ahora en adelante, deberán aplicarse.

12. LA FIGURA DEL INTERMEDIARIO FISCAL

Con el objetivo de continuar a la vanguardia en la gestión de la recaudación de los tributos, administraciones como la Agencia tributaria de Cataluña apuestan por implantar un modelo de gestión basado en la confianza mutua que existe entre el contribuyente y su asesor, de tal forma que el asesor se convierte en colaborador, intermediador fiscal, permitiendo concentrar la labor de la Agencia tributaria en el control de los operadores económicos que se encuentran al margen de la ley fiscal. De esta forma nos encontramos con un sistema de gestión fundamentado en la cooperación entre el sector público y el sector privado.

Las Administraciones fiscales de los países más avanzados del mundo ya han superado el modelo tradicional de control generalizado y están importando un modelo de gestión tributaria basado en la confianza en el conjunto de los contribuyentes y en la colaboración con los intermediarios fiscales¹⁹, que les permite concentrar la acción administrativa en el control de los operadores económicos que deliberadamente se sitúan al margen de la ley.

Los intermediarios fiscales (gestores, abogados, auditores, censores jurados, economistas, técnicos tributarios, titulados mercantiles, graduados sociales, etc.) pueden contribuir decisivamente a mejorar el porcentaje de cumplimiento voluntario, de manera que los recursos (siempre escasos) de la Administración podrán destinarse preferentemente a la lucha contra la economía sumergida (no declarantes) y a hacer frente al fraude fiscal de mayor intensidad (delincuencia fiscal). Por muy completos que sean los servicios de asistencia de la Administración tributaria, la experiencia demuestra que sin la intervención de los denominados intermediarios fiscales, actualmente sería del todo imposible gestionar un sistema tributario tan complejo como el que se ha creado en los últimos 30 años.

Los intermediarios fiscales son un factor importante a la hora de organizar las relaciones entre la Administración tributaria con los contribuyentes puesto que son ellos quienes, con fre-

¹⁹ Esta propuesta ya está en vías de ser implantada en la Comunidad Autónoma de Cataluña, a iniciativa del consejo asesor de la Administración tributaria de Cataluña.

cuencia, les atienden en primera instancia y les aconsejan sobre las mejores alternativas que les ofrece la normativa vigente. Son los intermediarios fiscales quienes mejor conocen la realidad de la situación de cada uno de sus clientes y, a menudo, los que asumen las consecuencias jurídicas de sus decisiones. Por tanto, además del despliegue institucional que requiere la creación de una Administración tributaria, hay que tener muy presente que la eficacia de la acción de los organismos públicos responsable de la aplicación de los tributos dependerá en buena medida de su capacidad de conseguir la cooperación e, incluso, la complicidad del sector privado. Si ello es así, y aunque no se trate propiamente de una red institucionalmente vinculada a la Administración tributaria, para mejorar los resultados de la gestión tributaria ordinaria sin incurrir en unos costes excesivos de administración, habría que contar con una interlocución permanente con el conjunto de los intermediarios fiscales, con quienes sería conveniente establecer mecanismos de intercambio de información y de conciliación de criterios interpretativos, a fin de promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias en beneficio de todos.

Los intermediarios fiscales son los profesionales que asesoran, preparan y, a menudo, presentan las liquidaciones tributarias de los contribuyentes, constituyendo un elemento fundamental en la estructura del sistema fiscal. Son gestores administrativos, graduados sociales, abogados, auditores, censores jurados de cuentas, economistas, titulados mercantiles, técnicos tributarios, etc., quienes contribuyen decisivamente en la mejora del cumplimiento de las normas fiscales, de manera que los recursos de la Administración pública se pueden destinar de forma preferente a la lucha contra la economía sumergida y el fraude fiscal.

Es evidente que la Administración tributaria presta un servicio de asistencia a los contribuyentes, los órganos de la agencia facilitan información sobre el cumplimiento de las normas, pero la experiencia demuestra que son los colaboradores sociales (art. 92 LGT) los que llevan a cabo una labor de confianza mutua como intermediarios fiscales con el contribuyente. De tal forma que lo que demanda la Administración pública es cooperación y complicidad por parte del sector privado en el cumplimiento de las normas fiscales para erradicar la economía sumergida y el fraude fiscal, como lacra del estado de bienestar que todos deseamos y nos merecemos. Los tributos son el precio de la civilización, que, en libertad, desea tener un determinado estado de bienestar, recordemos que en la jungla no se pagan tributos.

El objetivo es establecer la vía del cumplimiento cooperativo con los intermediarios fiscales para establecer mecanismos de intercambio de información, conciliación de posturas, interpretaciones de las normas, a fin de promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales en beneficio de todos con el objetivo de reducir la conflictividad en las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes, mejorando la confianza recíproca y la seguridad jurídica en beneficio de la eficacia del sistema, *just culture*²⁰. Tengamos en cuenta la capacidad de

²⁰ Vid. BONELL COLMENERO, R.: «Concienciación cívico-tributaria en el S. XXI. Just Culture», en *Anuario Jurídico Económico Escorialense*, vol. XLVIII (2015), Madrid, 2015, págs. 501-522. URL: <<http://www.rcumariacristina.net:8080/ojs/index.php/AJEE/article/download/226/pdf>>.

influencia que tienen los asesores financieros y tributarios en la toma de decisiones de los contribuyentes. Con la implementación de este sistema, con las garantías correspondientes de que nos encontramos ante profesionales con una óptima formación técnica, contribuye a la mejora del cumplimiento voluntario sin necesidad de un control intensivo *a posteriori* por parte de la Administración tributaria como sucede ahora.

Para incentivar la instauración de este sistema, cabe contar con reducciones, exoneración de sanciones en el supuesto de encontrarnos ante un error de interpretación de la norma, en los supuestos en que el contribuyente ha contado con el asesoramiento de un profesional sometido al control deontológico, siempre que sea una discrepancia razonable en la interpretación de la norma, tal y como establece el artículo 179 de la LGT.

El objetivo, por tanto, es utilizar a los intermediarios fiscales para que a través de su impacto en la concienciación cívico-tributaria aumente el cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes, llegando a ser el *hub* de última generación, para transmisión del conocimiento fiscal y recepción-canalización de las autoliquidaciones de los contribuyentes, siendo el nexo vital entre el contribuyente y la Administración tributaria, gracias a la amplia experiencia para dar soporte a los ciudadanos de una manera inmediata, ágil y eficiente, no porque la Administración tributaria no quiera o no pueda ofrecerlo, sino por el espíritu de arbitrariedad que lleva aparejada la figura del intermediario fiscal. La figura del intermediario fiscal como el profesional que asesora, prepara y ejecuta las obligaciones tributarias de los contribuyentes, junto con la necesaria acreditación de la formación como experto contable y fiscal, es la materialización de la actuación profesional sobre la acción de la contabilidad, y la aplicación del régimen fiscal, de un código deontológico de funcionamiento, dentro de la regulación técnica del ejercicio de la profesión basado en los principios de libertad, responsabilidad y utilitarismo, que no difiere de la manera en que se han organizado otras profesiones otorgándose a sí mismas sus propias reglas de funcionamiento técnicas y deontológicas.

13. CONCLUSIONES

El entorno de los negocios en el siglo XX y XXI se está caracterizando por el volumen y la complejidad normativa, circunstancia que a través del impulso de la OCDE, y el G20 a través de BEPS, se incentiva una serie de normalización estandarizada a nivel internacional.

El volumen de normas, reglamentos y órdenes ministeriales requiere de expertos que velen por el cumplimiento de forma estricta y prevean de manera razonable la realidad de la legislación proyectada.

La década de los noventa y los primeros años de este siglo han sido testigos del fenómeno del desarrollo del comercio electrónico, las tecnologías relacionadas con la informática y las telecomunicaciones, siendo objeto de explotación comercial a nivel global. Las nuevas tecnologías

de la información, de la comunicación y el transporte, junto con la liberalización de los mercados, han impulsado el desarrollo e internacionalización de la economía sin precedentes.

El sistema fiscal se integra dentro del subsistema jurídico y de otro subsistema que es el económico. Ninguno es en sí un sistema cerrado. De ahí su interconexión entre ellos y con un asesoramiento jurídico y tributario en el mejor de los casos único, pero las operaciones vinculadas no son mecánicas, sino que tienen que concebirse como recíprocas operaciones que mantienen interactivas las pulsiones de los diferentes aspectos de la vida de la empresa, del mercado en el que desenvuelven, de la coyuntura económica. En este sentido las entidades, las empresas –ERD–, EMN –transnacionales–, al establecer los precios de transferencia en sus operaciones vinculadas actúan o deben actuar jurídicamente, y, a su vez, el paradigma de su actuar con arreglo a Derecho no puede prescindir de la dimensión económica de la acción.

La complejidad actual del mundo de los negocios ha conducido a que tanto las empresas como las Administraciones tributarias se vean en la necesidad de dar instrucciones muy concretas del modo de llevar a cabo sus operaciones vinculadas, a través de protocolos de actuación, que no solo persiguen la eficacia, sino especialmente que se llevan a cabo estas actividades de negocio de una forma ética y sostenible cumpliendo siempre con la legalidad. Siendo necesaria la labor que realizan los intermediarios fiscales, para el buen hacer en la determinación de la base imponible y la correcta aplicación de los tributos. No cabe duda de que como señala el Consejo Europeo de la Abogacía, hay muchos objetivos atractivos establecidos, que son claramente de interés público en términos de alcanzar una relación más eficaz entre las autoridades tributarias, los contribuyentes y los intermediarios que los aconsejan. Cabe destacar como Cataluña apuesta definitivamente por poner en valor la labor que realizan los asesores financieros y tributarios en el cumplimiento de las normas fiscales, al establecer la figura del intermediario fiscal, profesional que se sitúa entre el obligado tributario y la Agencia tributaria con el fin de mejorar y de acercar posiciones en los deberes de cumplimiento de las obligaciones fiscales, facilitando la información, instruyendo y formando a los obligados tributarios²¹.

El cumplimiento de las normas y los protocolos de documentación con la responsabilidad empresarial, estándares éticos que afectan a la actividad de la empresa, ante la presión para potenciar el control de los precios de mercado, el seguimiento de las operaciones, han llevado a elaborar el estándar internacional sobre sistemas de gestión del cumplimiento, a través de las normas. Introduciendo la dimensión ética dentro de los cometidos propios del cumplimiento a valor de mercado, tal y como establece el artículo 18.1 de la LIS: «Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia».

²¹ A modo de reflexión se recomienda leer la colaboración que realiza el profesor COSTAS: «El papel del intermediario fiscal». URL: <http://www.apttcb.cat/descargar_articulo/57>.

El cumplimiento normativo no es más que una manifestación de la ética aplicada a los negocios. Cumplimiento y ética son conceptos que van unidos de la mano. De tal forma que se espera de los responsables del cumplimiento de la legalidad, no solamente que observen una conducta ética, sino que hagan observar una conducta ética en las personas y las entidades que se vinculan con la organización. Teniendo en cuenta el artículo 18 de la LIS:

- Partes vinculadas, perímetro de vinculación (art. 18.2 LIS).
- Principio de proporcionalidad y suficiencia. Límites de exoneración global (art. 16.2 TRLIS) vs. Documentación con contenido simplificado (art. 18.3 LIS).
- Determinadas obligaciones específicas de documentación (art. 20.3 TRLIS) vs. Obligaciones exigibles en su totalidad (art. 18.3 LIS).
- Operaciones a las que no será exigible la documentación (art. 18.3 LIS).
- Métodos de valoración (art. 18.4 LIS).
- Deducibilidad de los gastos por prestaciones de servicios (art. 18.5 LIS).
- Prestación de servicios de un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada (art. 18.6 LIS).
- Requisitos de los Acuerdos de Reparto de Costes (art. 18.7 LIS).
- Precisión para contribuyentes que posean un establecimiento permanente en el extranjero (art. 18.8 LIS).
- Solicitud de valoración previa a la Administración (art. 18.9 LIS).
- Facultad de comprobación de valores por la Administración tributaria y determinación de las rentas que se deriven del ajuste para el conjunto de las partes intervinientes en la operación (art. 18.10 LIS).
- Ajuste secundario (art. 18.11 LIS).
- Regulación reglamentaria de la comprobación de valores (art. 18.12 LIS).
- Infracciones y sanciones (art. 18.13 LIS).
- Efectos de la valoración en otros impuestos (art. 18.14 LIS).

Todo ello, tal y como se recoge en el preámbulo de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades, el régimen de las operaciones vinculadas fue objeto de una profunda modificación con ocasión de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, y que tuvo como elemento esencial la introducción de unas obligaciones de documentación específicas exigibles a las operaciones vinculadas.

El tratamiento fiscal de las operaciones vinculadas constituye un elemento trascendental internacionalmente, al cual se dedican específicamente tanto la UE como la OCDE. En este sentido, debe tenerse en cuenta que la interpretación del precepto que regula estas operaciones debe realizarse, precisamente, en concordancia con las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE y con las recomendaciones del Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la UE, en la medida en que no contradigan lo expresamente señalado en dicho precepto, o en su normativa de desarrollo.

En el ámbito de las operaciones vinculadas, esta ley presenta novedades en relación con la documentación específica a elaborar por las entidades afectadas, que tendrá un contenido simplificado para aquellas entidades o grupos de entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros, y no será necesaria en relación con determinadas operaciones. También es novedosa la restricción del perímetro de vinculación, perímetro que fue escasamente alterado en la Ley 36/2006 y respecto del cual se ha puesto de manifiesto la necesidad creciente de restringir los supuestos de vinculación en el ámbito de la relación socio-sociedad, que queda fijado en el 25% de participación.

En relación con la propia metodología de valoración de las operaciones, se elimina la jerarquía de métodos que se contenía en la regulación anterior para determinar el valor de mercado de las operaciones vinculadas, admitiéndose, adicionalmente, con carácter subsidiario otros métodos y técnicas de valoración, siempre que respeten el principio de libre competencia.

Asimismo, se establecen en esta ley reglas específicas de valoración para las operaciones de los socios con las sociedades profesionales, ajustadas a la realidad económica.

Hoy cabe destacar como la predominancia del ámbito financiero, fiscal, económico, inversión, crecimiento, préstamo lo ha invadido todo, derivando en la gestión –el *management*, empoderar, la gobernanza, la imposición de los criterios, de la toma de decisiones, más regulación, para imponer los criterios, sirvan de ejemplo los artículos 36 de la LIS y 9 del RIRPF.

Volviendo a poner de relieve por parte de los asesores financieros y tributarios, como de la Agencia tributaria, el criterio de la cláusula «Van Halen» en los contratos, para verificar el cumplimiento y la puesta de manifiesto del principio *just culture*, confianza mutua.

Siguiendo a GÓNZALEZ MÉNDEZ²², la doctrina científica y los órganos decisores en el ámbito de aplicación de los tributos deben plantearse la necesidad de recurrir al principio de buena fe, de confianza mutua, construirlo o reconstruirlo desde las peculiaridades de la relación jurídico tributaria. Los servicios que puede rendir, tanto a la satisfacción del interés público como al respeto de las funciones de gestión de la Administración tributaria y la casi inexistente fe en las bondades del deber de contribuir a la financiación de las necesidades colectivas. Solo así

²² GONZÁLEZ MÉNDEZ, A.: *Buena fe y Derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2001.

será posible que el concepto de democracia recobre el pleno vigor de su significado: el *demos* influye y/o constituye un auténtico *cratos*; solo puede haber legitimidad en la tarea de definir los objetivos del poder –aunque sea a través de las intermediaciones típicas de los sistemas democrático-representativos–, si el antiguo súbdito, hoy metamorfoseado en «ciudadano», entiende que entre él y el Estado –representación institucional del nosotros– hay, más que pugna y beligerancia, un común objetivo de construcción de una arquitectura social justa y solidaria, de modo que van sedimentando una estimable cultura jurídica del deber de hacer, que contribuye a la justicia y a la paz.

El Derecho ha de tener la suficiente flexibilidad para adaptarse al cambio social y la suficiente estabilidad para aportar seguridad jurídica.

Somos capaces de utilizar todos los avances que proporcionan las tecnologías de la información en el siglo XXI, que permiten practicar la trazabilidad de las operaciones comerciales, estableciendo sistemas armonizados, homogéneos a nivel sector público y sector privado, incluso a nivel organizaciones internacionales, todos con el mismo sistema para el control de las operaciones, que garanticen que todo lo que se ha registrado en la contabilidad y en los libros registro de facturas emitidas y libros registro de facturas recibidas, libro registro de bienes de inversión, son ciertos, no se han modificado. Hacia una convergencia entre las operaciones realizadas, los medios de pago realizados, terminales de los puntos de venta, cajas registradoras, para eso tenemos la tecnología. De tal forma que los contribuyentes que cumplen con la seguridad jurídica pertinente, con la seguridad operativa, sabiendo que si cumplimos los estándares no vamos a tener ningún problema, porque estamos cumpliendo con el sistema fiscal vigente, garantizando que se están declarando todas las operaciones realizadas. Permite un control sencillo a la Administración, suponiendo un ahorro en los recursos públicos, pudiendo concentrar más recursos a la persecución del fraude fiscal y de la economía sumergida. Siguiendo en esta línea se ha desarrollado el Código de Buenas Prácticas: un instrumento de gobernanza fiscal para las empresas españolas. El Código de Buenas Prácticas tiene como objetivo promover una relación recíprocamente cooperativa entre la Agencia tributaria y las empresas que lo suscriban. Elaborado por el Foro de Grandes Empresas, es de aplicación a aquellas que se adhieran plenamente al Código, a través de un acuerdo del consejo de administración u órgano equivalente. El Informe anual de gobierno corporativo de las empresas adheridas debe reflejar el efectivo cumplimiento del Código. Su no inclusión puede ser entendida como una renuncia al mismo.

El Código de Buenas Prácticas contiene recomendaciones, voluntariamente asumidas por la Administración tributaria española y las empresas con el objetivo de mejorar la aplicación de nuestro sistema tributario a través de: la cooperación y la confianza entre la Administración y las empresas; la aplicación de políticas responsables por parte de estas últimas.

La mayor complejidad de las empresas con operativas internacionales exige una adecuada gestión de los riesgos que conlleva el cumplimiento de las obligaciones tributarias, para lo que es necesaria dicha cooperación Administración tributaria –empresas–.

Transparencia, buena fe y cooperación con la Agencia tributaria en la práctica fiscal empresarial: lo que implica evitar el uso de estructuras opacas o el compromiso de que el consejo de administración de las empresas esté debidamente informado de las políticas fiscales aplicadas por cada entidad, antes de su realización y de la presentación de las cuentas anuales o el impuesto sobre sociedades.

Transparencia y seguridad jurídica en la aplicación e interpretación de las normas tributarias por parte de la Agencia tributaria, en lo que respecta a la aplicación de los criterios interpretativos derivados de la doctrina administrativa y jurisprudencial y su puesta en conocimiento de los contribuyentes.

Reducción de la litigiosidad y evitación de conflictos, potenciando el acuerdo en todas las fases del procedimiento inspector, hacia soluciones pactadas entre la Administración y los contribuyentes, a la hora de resolver las discrepancias sobre la interpretación de las normas tributarias o la percepción de los hechos a los que se aplica la norma.

El Código de Buenas Prácticas incorpora una serie de acciones, que las empresas pueden aplicar, de forma voluntaria. Es importante señalar que dicha aplicación puede llevarse a cabo con independencia del tamaño de las empresas y que sirve de baremo reputacional para las mismas.

Por último, y no por ello menos importante, el acuerdo para instrumentalizar la externalización de los servicios tributarios llevados a cabo por la figura de los intermediarios fiscales sería bien a través de un contrato de colaboración público-privada, se trata de una modalidad contractual prevista por la Comisión Europea en el Libro Verde sobre la colaboración público-privada y el Derecho Comunitario en materia de contratación pública y concesiones, reflejado también en el propio artículo 11 del Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de contratos del sector público (TRLCSP), bien a través de esta modalidad contractual, la Administración puede encargar a una entidad de derecho privado, por un tiempo determinado, la realización de una actuación global e integrada, sobre prestaciones de servicios ligadas al desarrollo por la Administración del servicio público o actuación de interés general que le haya sido encomendado²³. O bien, en virtud del artículo 8 del TRLCSP, mediante el contrato de gestión de servicios públicos, modalidad óptima para dar cauce a una externalización tributaria. El control queda en poder de la Administración que somete a concurso la concesión administrativa de servicio público. En todo caso, los asesores financieros y tributarios, actuando de intermediarios fiscales, han de estar a la altura de estas nuevas funciones que se les encomendaría, como facilitadores en la resolución de conflictos, como mediadores y acercando posicio-

²³ Vid. GONZÁLEZ GARCÍA, J. V.: «El contrato de colaboración público-privada», en *Revista de Administración pública*, n.º 170, mayo-agosto de 2006, Fundación Española para la Ciencia y la Tecnología (FECYT), Madrid, 2006, págs. 7-39. Disponible el 4 de enero de 2016, 10:21H PM. URL: <<http://www.cepc.gob.es/publicaciones/revistas/revistas-electronicas?IDR=1&IDN=621&IDA=26467>>.

nes entre la Administración y el contribuyente. Conectando con la sociedad, puesto que tenemos 2.500 entidades multinacionales, de las que 500 son líderes mundiales en su sector, lo que coloca a las empresas españolas como contribuyentes en una posición sobresaliente, además de tener en cuenta que somos un continente y un país de entidades de reducida dimensión, que si erradicamos la competencia desleal que supone la economía sumergida, alcanzaremos el estado de bienestar que toda sociedad desea con una menor presión fiscal. Fomentando la inversión, la contratación, la seguridad jurídica, sin seguridad jurídica no hay Estado de Derecho, no olvidemos que vivimos un tiempo de legislación motorizada, de gran profusión normativa y reglamentaria lo que tiene dos consecuencias: la minusvaloración de las normas, porque siempre se desprecia lo que abunda, y el descenso de la calidad desde el punto de vista formal y material. Recomendando cuidar el fondo y la forma de cómo se legisla proporcionando una mayor seguridad jurídica, siendo un activo para la atracción de inversión en el Reino de España.

Bibliografía

- ARNOLD, B. [2010]: «The Interpretation of Tax Treaties: Myth and Reality», *Bulletin for International Taxation*, vol. 64, n.º 1, 2010.
- [2011]: «An Introduction to the 2010 Update of the OECD Model Tax Convention», *Bulletin for International Taxation*, vol. 65, n.º 1.
- AVERY JONES, J. F. [2009]: «2008 OECD Model: Place of Effective Management –What one Can Learn from the History», *Bulletin for International Taxation 2009*, vol. 63, n.º 5, IBFD, Ámsterdam, págs. 183-186.
- AVI-YONAH, R. S. [2005]: «All of a Piece Throughout: The Four Ages of US International Taxation», *Virginia Tax Review*, vol. 25, n.º 2, págs. 313-337.
- [2005]: «Tax Treaty Overrides: A Qualified Defense of US Practice» 12 de octubre de 2005. Disponible en SSRN: <<http://ssrn.com/abstract=829746>>.
- BAKER, P. [2011]: *Double Taxation Conventions: a Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*, Sweet and Maxwell 2002/2011.
- BENSHALOM, H. [2008]: «A Comprehensive Solution for a Targeted Problem: A Critique of the European Union's Home State Taxation Initiative», en *European Taxation*, diciembre 2008, IBFD, Ámsterdam.
- BONELL COLMENERO, R. [2015]: «Concienciación cívico-tributaria en el S. XXI. Just Culture», en *Anuario Jurídico Económico Escorialense*, vol. XLVIII, Madrid, págs. 501-522.
- [2016]: *Operaciones vinculadas: los deberes de documentación*, Lex Nova Thomson Reuters, Valladolid.
- BRINKER, T. M. y SHERMAN, R. [2003]: «Comparing the US, OECD, and UN Model Tax Conventions», *Journal of Financial Service Professionals*, Bryn Mawr, marzo, vol. 57, n.º 2, pág. 68.
- [2005]: «International Double Taxation: The Basics», *Journal of International Taxation*, 16.
- BUTI, M. y VAN DEN NOORD, P. [2008]: «La política fiscal en la UEM: normas, discrecionalidad e incentivos políticos» en *Economía Política de las Reglas e Instituciones Fiscales*, Textos de Economía, Caja España, León, págs. 171-218.
- CALVO ORTEGA, R. [2009]: «La externalización de servicios y funciones tributarias: un debate actual», en *Nueva Fiscalidad*, n.º 4, julio-agosto, Dykinson, Madrid, págs. 9-20.
- CASAS AGUDO, D. [2015]: *La externalización de la Gestión Tributaria. Régimen Jurídico y Límites*, Thomson Reuters, Pamplona.
- CERIONI, L. [2006]: «The Possible Introduction of Common Consolidated Base Taxation via Enhanced Cooperation: Some Open Issues», en *European Taxation*, mayo, págs 187 196, IBFD, Ámsterdam.
- CHARTERED INSTITUTE OF TAXATION [2003]: «The Experimental Application of 'Home State Taxation' to Small and Medium-sized Enterprises in the EU», *Response to European Commission Consultation Paper of January 2003*. Disponible en <<http://www.tax.org.uk/tax-policy/public-submissions/2003/home-state-taxation-ec-consultation>>.
- COSTA, M.; DURÁN, J. M.; ESPASA, M.; ESTELLER, A. y MORA, A. [2005]: *Teoría Básica de los Impuestos: un Enfoque Económico*, Thomson Civitas, Navarra, págs. 117-118.
- DEUTSCHE BANK RESEARCH [2007]: *One Europe One Tax? Plans for a Common Consolidated Tax Base*.

- DEVEREUX, M. [2004]: «Debating Proposed Reforms of the Taxation of Corporate Income in the European Union», *International Tax and Public Finance*, vol. 11, Kluwer Academic Publishers, Países Bajos, págs. 71-89.
- DEVEREUX, M. y LORETZ, S. [2007]: *The Effects of EU Formula Apportionment on Corporate Tax Revenues*, Oxford Centre for Business Taxation, Working Paper n.º 07/06.
- DICKESCHEID, T. [2004]: «Exemption v Credit Method», *International Tax and Public Finance*, 11, págs. 721-739.
- EU [2005]: *EC Law and Tax Treaties*. Workshop of Experts, 5 July 2005. TAXUD E1/FR DOC (05) 2306.
- EU COMMISSION [2005]: *Annex to the Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee. «Tackling the Corporation Tax Obstacles of Small and Medium-Sized Enterprises in the Internal Market – Outline of a Possible Home State Taxation Pilot Scheme»*, SEC (2005) 1785.
- [2011]: *Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)* COM (2011)121/4.
- GAMMIE, M. [2001]: «Corporate Tax in Europe – Paths to a Solution», en *British Tax Review*, 4, Reino Unido, págs. 233-249.
- GASSNER, W.; LANG, M. y LECHNER, E. [2007]: *Tax Treaties and EC Law*, Kluwer Law International, Países Bajos.
- GONZÁLEZ GARCÍA, J. V. [2006]: «El contrato de colaboración público-privada», en *Revista de Administración pública*, n.º 170, mayo-agosto, Fundación Española para la Ciencia y la Tecnología (FECYT), Madrid, págs. 7-39.
- GONZÁLEZ MÉNDEZ, A. [2001]: *Buena fe y Derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid.
- GRAVELLE, J. G. [2004]: «Issues in International Tax Policy», *National Tax Journal*, septiembre, 57, 3, pág. 773.
- HARRIS, P. A. [1996]: *Corporate/Shareholder Income Taxation and Allocating Taxing Rights between Countries: a Comparison of Imputation Systems*, IBFD, Ámsterdam.
- HODGSON, G. M. [2003]: «The hidden persuaders: institutions and individuals in economic theory», *Cambridge Journal of Economics*, 27, págs. 159-175.
- HUGHES, D. [2010]: «The Determination of UK Corporate Residence: *Laerstate BV*», *European Taxation* 2010, vol. 50, n.º 2/3, 19 de enero de 2010, IBFD, Ámsterdam.
- LANG, M. [2010]: *Introduction to the Law of Double Tax Conventions*, IBFD, Ámsterdam.
- LAWRENCE, D. [2011]: «*Smallwood v Revenue and Customs Commissioners*: Part 1 – a Mauritian Mission Explained», en *Private Client Business*, 1, págs. 7-11.
- [2011]: «*Smallwood*: Part 2: Poetic Justice?», *Private Client Business*, 2, págs. 77-82.
- LODIN, S. O. y GAMMIE, M. [2001]: *Home State Taxation*, IBFD, Ámsterdam.
- MAISTO, G. [2005]: «The Observations on the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties», en *Bulletin for International Taxation*, enero, IBFD, Ámsterdam.

- [2009]: *Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law*, IBFD, Ámsterdam.
- MEUSSEN, G. T. K. [2004]: «Bosal Holding Case and the Freedom of Establishment: a Dutch Perspective», *European Taxation*, February/March, IBFD, Ámsterdam, págs. 59-64.
- MICHEL, S. D. [2013]: «FATCA – international cooperation and automatic disclosure», en *The FSC Report 2013*, Campden, Londres, págs. 12-15.
- MINTZ, J. [2004]: «Corporate Tax Harmonization in Europe: It's All about Compliance», *International Tax and Public Finance*, 11, Springer, EE. UU., págs. 221-234.
- MONTAÑÉS, P. [2012]: *Inteligencia Política*, Pearson, Madrid.
- OECD [2001]: «The Impact of the Communications Revolution on the Application of "Place of Effective Management" as a Tie Breaker Rule», *Discussion paper from the Technical Advisory Group on monitoring the application of existing treaty norms for the taxation of business profits* <<http://www.oecd.org/dataoecd/46/27/1923328.pdf>>.
- [2003]: *Place of Effective Management Concept: Suggestions for Changes to the OECD Model Tax Convention. Discussion Draft 27 May 2003*, disponible en <<http://www.oecd.org/dataoecd/24/17/2956428.pdf>>.
- [2008]: *Commentary on Art 4, Para 3 to Model Tax Convention on Income and Capital*, julio, Condensed Version.
- [2010]: *Articles 23A and 23B. Commentary on Model Tax Convention on Income and Capital*, julio, Condensed Version.
- [2010]: *Model Tax Convention on Income and on Capital Condensed*, versión julio, París.
- OLIVER, J. D. B. [1996]: «Company Residence – Four Cases», *British Tax Review*, n.º 5.
- ORDOWER, H. [2010]: «The Culture of Tax Avoidance», en *Saint Louis University Law Journal*, vol. 55, abril, EE. UU., págs. 47-128.
- O'SHEA, T. [2008]: *EU Tax Law and Double Tax Conventions*, Avoir Fiscal Limited, Londres.
- [2010-2011]: «Tax Avoidance and Abuse of EU Law», en *EC Tax Journal*, vol. 11, págs 77-115.
- PUVIANI, A. [1972]: *Teoría de la ilusión financiera*, IEF, Madrid.
- SALINAS, J. [2008]: «Innovaciones en el entramado institucional de la gestión de los presupuestos públicos: introducción a la economía política de las reglas e instituciones fiscales», en *Economía Política de las Reglas e Instituciones Fiscales*, Textos de Economía, Caja España, León, pág. 40.
- SERRANO ANTÓN, F. (dir.) [2009]: *La externalización de servicios tributarios*, Civitas Thomson Reuters, Madrid.
- SCHON, W. [2002]: «The European Commission's Report on Company Taxation: A Magic Formula for European Taxation?», *European Taxation*, agosto, IBFD, Ámsterdam, págs. 276-286.
- SCHONFELD, J. [2004]: «The Cadbury Schweppes Case: Are the Days of the United Kingdom's CFC Legislation Numbered?», *European Taxation*, octubre, IBFD, Ámsterdam, págs. 441-452.
- SCHWARTZ, J. [2011]: *Booth & Schwarz: Residence, Domicile and UK Taxation*, 15.ª ed. Bloomsbury Professional, Reino Unido.

SORENSEN, P. B. [2003]: *Company Tax Reform in the European Union. Paper prepared for the Economic Policy and Research Unit*, Institute of Economics, Universidad de Copenhague, Dinamarca.

TAUSSIG, A. [2011]: «Analysis – European Cross-border Mergers», *Tax Journal*, 24 de enero.

TERRA, B. J. M. y WATTEL, P. J. [2008]: *European Tax Law*, 5th ed. Kluwer, Países Bajos.

VAN EIJSDEN, A.; CZAKERT, E.; KANA, L.; GRAU RUIZ, M. A. y BAKER, P. [2011]: «International Assistance in the Collection of Taxes», en *Bulletin for International Taxation*, abril/mayo, vol. 65, n.º 4/5, 30 de marzo de 2011, IBFD, Ámsterdam.

WEICHENRIEDER, A. [1996]: «Fighting International Tax Avoidance: The Case of Germany», en *Fiscal Studies*, vol. 17, págs. 37-58.