



GESTIÓN E INSPECCIÓN TRIBUTARIA

Sección editada en colaboración con:



LA COLABORACIÓN SOCIAL EN LA GESTIÓN DE LOS TRIBUTOS: HACIA EL CUMPLIMIENTO COLABORATIVO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

María del Mar Soto Moya

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Málaga

I. Consideraciones previas

Cooperación, colaboración, asistencia, *compliance*...son términos que, en principio, no se asocian en el imaginario colectivo al ámbito tributario, pues no en pocas ocasiones, los administrados entienden la relación con la Administración (y todavía más en el caso de la Administración Tributaria) como una confrontación. Es evidente, y así se ha puesto de manifiesto por un importante sector doctrinal, que es imprescindible establecer nuevos instrumentos de colaboración o introducir las modificaciones necesarias en los ya existentes, para lograr un modelo de relaciones entre los contribuyentes y la Administración tributaria basado en la cooperación y la buena fe, más orientada a la prevención del conflicto que a su resolución una vez iniciado.

Los altos niveles de conflictividad en el ámbito tributario y el aumento de las tasas de litigiosidad en los tribunales, han puesto de manifiesto la necesidad de la implantación de instrumentos de previsión que posibiliten la colaboración entre las partes implicadas, dando paso, incluso, a instrumentos basados en la no imposición, cuyo objetivo es la asunción voluntaria de responsabilidades económicas. Como señala RIBES RIBES «La ineficacia del modelo relacional tradicional entre contribuyentes y Administración tributaria originó, hace ya algunos años, una corriente de pensamiento partidaria de incidir en la colaboración entre las partes en pro de un interés común» (1). Así, cada vez son más recurrentes los instrumentos de *soft law*, que han llegado, en la actualidad, al análisis del comportamiento social y psicológico del contribuyente a través de la psicología económica, como base para el establecimiento de medidas de información y asistencia que contribuyan al cumplimiento voluntario de las obligaciones (2).

Como afirma PABLOS MATEOS «En el momento actual, los nuevos paradigmas de la relación jurídico-tributaria apuntan hacia la cooperación. La necesidad de ofrecer un marco de seguridad jurídica a las relaciones entre la Administración tributaria y la empresa ha propiciado el impulso hacia un entorno de cooperación en las mismas. Sin embargo, aunque parece implementada una relación cooperativa debe avanzarse hacia el cumplimiento cooperativo» (3).

La relación cooperativa supone la asunción voluntaria, por los sujetos implicados, de actitudes y compromisos para una mejor aplicación del sistema tributario, que redunde en la mejora económica y social. Esta relación cooperativa implica un aumento del nivel de cumplimiento tributario y de transparencia por parte del contribuyente, pero también el compromiso, por parte de la Administración tributaria, de una mayor equidad y eficiencia, así como de una mayor disposición para atender a las necesidades de información de los contribuyentes y los intermediarios fiscales (4).

En este ámbito, adquiere especial relevancia la colaboración social en la gestión de los tributos que, si bien se introdujo en la Ley General Tributaria hace ahora sesenta años, ha experimentado algunas modificaciones y es, en

la actualidad, un instrumento importante para facilitar el cumplimiento tributario por parte de los contribuyentes y prevenir el fraude fiscal.

En este sentido, el concepto de colaboración social se relaciona muy directamente con la voluntariedad y la intención de las partes para colaborar, ya que, en principio, esta colaboración tiene como objetivo, para el contribuyente, cumplir con las obligaciones tributarias. Es decir, la colaboración social, la relación cooperativa, la voluntariedad o el *compliance* en el ámbito tributario, son conceptos inexorablemente imbricados.

Respecto a la relación jurídico-tributaria cooperativa, supone una forma de cumplimiento de las obligaciones tributarias basado en el compromiso social, más allá de la relación de poder en la que, tradicionalmente, ha gravitado el vínculo entre la Administración y el obligado tributario. Por su parte, el *compliance* tributario es aquella técnica que permite reducir los riesgos fiscales a través de la adopción voluntaria de mecanismos de compromiso respecto a la transparencia, la buena fe y la confianza legítima con la Administración. Sin embargo, estos principios, que deberían regir toda relación de la Administración con los contribuyentes, no están presentes en toda relación tributaria (5).

Como señala GARCÍA NOVOA, en la concepción tradicional del poder tributario, la aplicación del tributo se realiza a través de actuaciones exclusivas de la Administración, por lo que se «concibe una Administración tributaria limitada a ejercer una potestad de control o policía fiscal, define un esquema aplicativo del tributo basado en un modelo inquisitivo y represivo, donde no se prima la prevención ni la colaboración entre el contribuyente y el Fisco» (6).

Sin embargo, debemos caminar hacia el futuro, y en ese camino debemos tener en cuenta los instrumentos de *soft law*, como instrumentos de regulación que permiten desarrollar la función administrativa de forma eficiente y de influencia positiva en los ciudadanos (7).

Entre estas herramientas encontramos la colaboración social, que permite la simplificación de los procedimientos de gestión para los ciudadanos, la prevención del fraude y la evasión fiscal y del incumplimiento tributario inconsciente.

II. La regulación de la colaboración social y su adecuación al panorama actual

Si hablamos de colaboración social debemos hacer referencia, inexcusablemente, al artículo 92 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), dedicados, dentro del Título III, que regula la aplicación de los tributos, a la posibilidad de que existan colaboradores sociales para la aplicación y gestión de los mismos. Esta colaboración, tras la reforma operada en el año 2015 por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se concreta en los siguientes términos:

a) Los interesados podrán colaborar en la aplicación de los tributos en los términos y condiciones que reglamentariamente se determinen.

b) En particular, dicha colaboración podrá instrumentarse a través de acuerdos de la Administración Tributaria con otras Administraciones públicas, con entidades privadas o con instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, y, específicamente, con el objeto de facilitar el desarrollo de su labor en aras de potenciar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias, con los colegios y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal.

Sin embargo, el instrumento de la colaboración social no es nada nuevo, se incluía ya en la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT 1963). Concretamente, su artículo 96 establecía que «La colaboración de los administrados en la gestión tributaria se llevará a efecto por medio de las Entidades o grupos de contribuyentes encuadrados en la Organización Sindical o en Colegios oficiales profesionales, y, en su defecto, en otros grupos oficialmente constituidos, y se prestará especialmente en el régimen de estimación objetiva de las bases tributarias y en la actividad administrativa de distribución individual de bases y cuotas, dentro de los límites y en la forma que la reglamentación de cada tributo establezca». Como puede observarse, la regulación era bastante más restrictiva que la actual, en la que se permiten acuerdos con otras Administraciones públicas, con entidades privadas o con instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales y, además, se hace referencia expresa al objetivo de que la colaboración social coadyuve a incentivar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias (8), para lo que también se dispone la posibilidad de realizar acuerdos con los colegios y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal (9).

Las formas de materializar esta colaboración se especifican en el artículo 92.3 de la LGT:

«a) Realización de estudios o informes relacionados con la elaboración y aplicación de disposiciones generales y con la aplicación de los medios a que se refieren los párrafos b) y c) del apartado 1 del artículo 57 de esta ley.

b) Campañas de información y difusión.

c) Simplificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

d) Asistencia en la realización de autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones y en su correcta cumplimentación.

e) Presentación y remisión a la Administración tributaria de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o cualquier otro documento con trascendencia tributaria, previa autorización de los obligados tributarios.

f) Subsanación de defectos, previa autorización de los obligados tributarios.

g) Información del estado de tramitación de las devoluciones y reembolsos, previa autorización de los obligados tributarios.

h) Solicitud y obtención de certificados tributarios, previa autorización de los obligados tributarios».

Como puede observarse, las operaciones que pueden realizar los colaboradores sociales son múltiples, aunque se centran fundamentalmente en las áreas de asistencia e información a los obligados tributarios. En concreto, El certificado de Colaborador Social permite la representación de terceras personas para realizar telemáticamente diferentes gestiones ante la Administración Tributaria.

Estos instrumentos fomentan la cooperación entre la Administración tributaria y los contribuyentes y sus representantes, a través de la cual se produce un aumento de la seguridad jurídica mediante la implantación de actuaciones que permiten, entre otras cosas, conocer (y entender), los criterios de interpretación utilizados por la Agencia Tributaria.

El desarrollo reglamentario de estas fórmulas lo encontramos en los artículos 79 a 81 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. El artículo 81 se refiere, expresamente, a la utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en la colaboración social.

Otro instrumento normativo importante en la regulación de la colaboración social es la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo, por la que se establecen los supuestos y condiciones en que podrá hacerse efectiva la colaboración social en la gestión de los tributos, y se extiende ésta expresamente a la presentación telemática de determinados modelos de declaración y otros documentos tributarios, que ha sido modificada, recientemente, por la Orden HFP/534/2022, de 6 de junio, y que establece que «La colaboración social en la aplicación de los tributos podrá extenderse, de acuerdo con las normas reguladoras de los respectivos procedimientos, con las condiciones y requisitos que se establecen en esta orden, y de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, a la presentación telemática de declaraciones, comunicaciones, declaraciones-liquidaciones, autoliquidaciones o de cualesquiera otros documentos exigidos por la normativa tributaria». El objetivo de esta modificación es extender la colaboración social en la aplicación de los tributos a nuevos supuestos, con la finalidad de mejorar los servicios de información y asistencia, acercándolos a las necesidades de los ciudadanos.

Las gestiones que pueden realizarse bajo el paraguas de la colaboración social son múltiples: Gestiones de asociaciones y colegios del ámbito de la asesoría fiscal o la gestión tributaria, gestiones de asociaciones y colegios relacionadas con el Código de Buenas Prácticas, gestiones de colaboradores sociales o domiciliaciones.

Estas herramientas, sin duda, permiten mejorar, en la práctica, la aplicación de los tributos, pero debemos preguntarnos si contribuyen a crear una verdadera conciencia tributaria, entrando en la esfera de la voluntariedad.

En este sentido, si queremos conseguir un sistema en el que la relación entre la Administración Tributaria y los administrados se asemeje lo máximo posible a la asunción voluntaria de responsabilidades económicas, la puesta en valor de la conciencia social y una ciudadanía convencida de que el cumplimiento de las obligaciones tributarias constituye la herramienta idónea para la consecución de los objetivos sociales y políticos que debe perseguir una sociedad avanzada, los instrumentos utilizados deben tener como base la transparencia, la buena fe y la confianza legítima y adaptarse a las necesidades actuales de la ciudadanía (10).

Para ello, entendemos que es imprescindible centrarse en dos aspectos fundamentales: la consolidación de los

instrumentos de *soft law* para el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y la importancia de las plataformas digitales como agentes colaboradores de la administración tributaria. Estamos de acuerdo con NAVARRO EGEA cuando afirma que «la tecnología constituye un factor determinante de un cambio de más calado que afecta al modelo relacional entre los ciudadanos y la Administración tributaria. La aplicación de los tributos se ha ido alejando de los arquetipos tradicionales, basados en el procedimiento administrativo como elemento nuclear, para promover nuevos instrumentos que favorezcan el cumplimiento voluntario de los contribuyentes en el marco de una relación cooperativa por diseño (*compliance by desing*)» (11) . En este sentido, las fórmulas de colaboración social han evolucionado mucho en los últimos veinte años y, si bien el artículo 92 de la LGT es la base normativa sobre la que se asientan, debemos enfocar la mirada hacia las necesidades y oportunidades actuales y futuras, que transcurren, indudablemente, por la aproximación al cumplimiento voluntario de las responsabilidades tributarias y el apoyo en las herramientas tecnológicas.

III. La asunción voluntaria de responsabilidades tributarias frente a las medidas coercitivas tradicionales

La reducción de la conflictividad en el ámbito tributario es una necesidad, pues las consecuencias lesivas para las partes implicadas no son una cuestión baladí. Como se ha puesto de manifiesto en el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*: «El fraude y la elusión fiscal reducen los recursos para la financiación de las políticas públicas, generan un efecto redistributivo negativo y un sentimiento de agravio comparativo por parte de quienes sí cumplen con sus obligaciones tributarias. Además, provocan problemas de competencia desleal en el ámbito empresarial y profesional e incentivan una asignación ineficiente de los recursos, desviándolos a la economía informal. Finalmente, pero no por ello menos importante, alimentan la desconfianza de los ciudadanos ante las instituciones». Y continúa señalando que, además de los elementos tradicionales coercitivos y sancionadores, es imprescindible, en aras de una reducción de la conflictividad, que la Administración ayude «al cumplimiento de las obligaciones tributarias, mediante la simplificación y clarificación de normas y procesos, la mejora de programas de ayuda y asistencia y la potenciación del acuerdo para dirimir las situaciones de conflicto que puedan reconducirse, y que eviten recursos y reclamaciones. En tercer lugar, ha de reforzar la moral fiscal, es decir, el convencimiento con el que los contribuyentes afrontan voluntariamente sus obligaciones tributarias» (12) . En este sentido, adquieren especial relevancia las medidas de fomento del cumplimiento *ex ante*, frente a las tradicionales medidas de control posterior, cuando ya se ha producido el incumplimiento de la obligación tributaria.

Estas medidas encuentran su base en la relación cooperativa y la colaboración entre la Administración y los obligados tributarios. La relación cooperativa supone la asunción voluntaria, por los sujetos implicados, de actitudes y compromisos para una mejor aplicación del sistema tributario, que redunden en la mejora económica y social. Como indica MARTÍN FERNÁNDEZ «El principio de cumplimiento cooperativo debe ser predicable tanto de la Administración como de los obligados tributarios, de forma que su relación se base en la transparencia, la confianza mutua y las actuaciones preventivas y de asistencia y colaboración. Ello requiere, por ambas partes, el ejercicio de unas buenas prácticas tributarias, consideradas como el conjunto de principios, valores, normas y pautas, que definen un buen comportamiento tributario» (13) .

La importancia de la técnica cooperativa ha sido puesta de manifiesto por el Foro de Administraciones Tributarias de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), que incide en la necesidad de la mejora de la educación financiera de la ciudadanía, que se basa tanto en el propio conocimiento de las obligaciones tributarias como en la importancia que los tributos, como ingresos públicos, tienen en nuestra sociedad (14) . La OCDE define la relación cooperativa como una relación del contribuyente con la administración tributaria basada en la cooperación y en la confianza mutua, que supone una voluntad de ir más allá del mero cumplimiento de sus obligaciones legales (15) . Por otra parte, no puede obviarse el nexo entre los principios que informan la relación cooperativa y los principios constitucionales, como la eficacia administrativa y la buena administración (16) .

La aplicación de estos principios a las relaciones entre la Administración y los contribuyentes tiene efectos beneficiosos en el nivel de confianza de los ciudadanos en la Administración tributaria. De hecho, la confianza vertical (en instituciones formales) y horizontal (en instituciones informales) está muy relacionada con el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Además, se han encontrado evidencias de que las normas sociales pueden tener más influencia que las normas oficiales sobre la decisión final del contribuyente de cumplir con sus responsabilidades (17) .

Es cierto que nuestro ordenamiento jurídico no regula de forma muy detallada las fórmulas de cumplimiento cooperativo en el ámbito tributario (más allá de la referencia expresa del artículo 92.2 de la LGT) y se centra solo en el instrumento de la colaboración social, si bien no podemos olvidar que nos encontramos en la esfera de la voluntariedad, en la que, en la actualidad, las normas de *soft law* tienen gran relevancia. Estamos de acuerdo con

GÓMEZ REQUENA cuando, en relación con el citado artículo, afirma que «Es un primer paso en la construcción en el corto y medio plazo de una verdadera relación cooperativa en todos los niveles, y no solo focalizado como sucede actualmente para las empresas y los profesionales tributarios. Se estima necesario transitar hacia una mayor regulación positiva de este principio, si bien no debemos pasar por alto la necesidad de que la regulación positiva siga dejando un cierto margen de libertad en el que quepa el compromiso y la voluntad de los participantes en ella, pues lo contrario supondría desnaturalizar el cumplimiento cooperativo en materia tributaria y convertirlo, estrictamente, en un cumplimiento tributario» (18). Si pretendemos, y entendemos que sería positivo, consolidar un modelo de cumplimiento cooperativo en nuestro país, es necesario que este se asiente en institutos jurídicos concretos, como ha ocurrido en otras áreas como la mercantil o la penal, en las que el *compliance* es ya una realidad normativa.

Hasta ahora, los instrumentos concretos para lograr una relación cooperativa y, por ende, un cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, son de carácter convencional. Así, el estrecho vínculo entre la relación cooperativa y la colaboración social en el ámbito tributario se pone de manifiesto en el Código de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios y en el Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios, ya que estas organizaciones y profesionales satisfacen exigencias sociales de interés general coadyuvando, entre otras funciones, al cumplimiento de las obligaciones tributarias y contribuyendo al rechazo de las conductas defraudadoras por parte de los contribuyentes.

Estos Códigos tienen como objetivo general la implantación de las buenas prácticas tributarias, que definen como «el conjunto de principios, valores, normas y pautas que definen un buen comportamiento de los intermediarios fiscales de los contribuyentes respecto a las obligaciones tributarias de estos últimos. Para ello es necesario propiciar que los contribuyentes dispongan de un marco que permita el conocimiento y puesta en común de los problemas que puedan plantearse en la aplicación del sistema tributario pues, en definitiva, ello redundará en una mejora de la seguridad jurídica y en unos menores costes de cumplimiento y contribuirá a una reducción de la conflictividad». Los principios en los que se basa esta cooperación son la voluntariedad, la bilateralidad, la seguridad jurídica, la confianza y el mutuo acuerdo.

Para materializar esta colaboración entre Administración y Profesionales Tributarios, se establecen una serie de compromisos que pasan por una serie de compromisos entre ambas partes, entre los que se pueden destacar, por parte de las Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios: Disponer de un Código Deontológico o instrumento equivalente al que los asociados y colegiados se puedan adherir voluntariamente (en el caso de los Intermediarios Fiscales, estar adherido al Código Deontológico, o instrumento equivalente, de la Asociación o Colegio al que pertenezca), proporcionar formación para que los profesionales presten un mejor servicio al ciudadano, establecer estándares de calidad en los servicios prestados por los asociados, promover encuentros con la Agencia Tributaria para evaluar la realidad económica, social y empresarial. Por parte de la Agencia Tributaria, los compromisos adquiridos son: Establecer un canal de comunicación en su web, impulsar la mejora de los procedimientos para evitar desplazamientos, mejorar la aplicación del sistema tributario, impulsando la utilización de las nuevas tecnologías, organizar campañas de divulgación y comunicación, establecer conjuntamente con las Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios estrategias de comunicación tendentes al cumplimiento del ordenamiento tributario, así como al desarrollo de una cultura educativa en el ámbito fiscal.

Sin duda, los compromisos adquiridos y las relaciones fraguadas en el ámbito del Código de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios y el Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios, favorecen el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Sin embargo, somos conscientes de que la implantación en nuestra sociedad de una cultura ética tributaria, en la que pudieran reducirse los instrumentos coercitivos, está todavía lejos de ser una realidad. Lo que queda fuera de toda duda, es la necesidad de mejorar la cooperación recíproca entre contribuyentes (ya sean empresas o personas físicas) y la Administración tributaria. Para ello, los contribuyentes deben adoptar una máxima de transparencia e implantarse actuaciones que permitan, entre otras cosas, conocer de forma fehaciente, los criterios de interpretación utilizados por la Agencia Tributaria.

IV. La colaboración social a través de herramientas digitales

En el ámbito de la colaboración social no puede obviarse la importancia que, en la actualidad, tienen los medios electrónicos para la realización de todo tipo de operaciones jurídicas y relaciones sociales. El propio artículo 81 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, al que ya se hizo referencia con anterioridad, se refiere expresamente a la posibilidad de que la colaboración social se realice mediante la utilización

de medios informáticos, electrónicos y tecnológicos (19) . Y es que, las plataformas digitales son instrumentos que permiten mejorar y simplificar la tramitación de los procedimientos tributarios, prestar servicios asistenciales a los obligados tributarios y sus representantes o el tratamiento automatizado de datos, entre otras muchas actuaciones.

La incorporación de estos instrumentos en nuestro ordenamiento jurídico y su impacto en las relaciones entre la Administración y los administrados, debe atender a las necesidades actuales. Estamos de acuerdo con DE MIGUEL ASENSIO cuando señala que «el régimen normativo de esta realidad social debe partir de la transformación de ciertos paradigmas tradicionales del Derecho, lo que exige no solo revisar los términos en que deben ser aplicadas a los nuevos hechos instituciones jurídicas preexistentes, sino también incorporar al Derecho nuevos valores y criterios culturales propios de la era de la información» (20) .

Desde la perspectiva de la Administración, los medios electrónicos facilitan la labor administrativa, posibilitan la recopilación de datos y su análisis en tiempo real, contribuyen al intercambio automático de información tributaria..., así, no puede obviarse que, en los últimos años, hemos asistido a una auténtica transformación digital de la Administración Tributaria. Señala BILBAO ESTRADA que, fundamentalmente, han sido tres las áreas en las que la adopción de las TICs ha sido considerable: la mejora de la información y la asistencia al contribuyente, la optimización de procesos y la lucha contra el fraude fiscal (21) . Estos instrumentos mejoran la eficacia de la actuación administrativa, la aplicación y gestión de los tributos y el control tributario.

La hegemonía de la tecnología en el ámbito tributario es una realidad incontestable, que presenta múltiples ventajas, pero, también, algunos inconvenientes, entre los que puede destacarse la dificultad que, para algunos ciudadanos que quieren cumplir con sus obligaciones tributarias, supone la tramitación de los procedimientos a través de herramientas tecnológicas y que, en algunas ocasiones, llega a constituir un incumplimiento involuntario (22) . En este sentido, contar con la ayuda de colaboradores sociales físicamente, es necesario para muchos ciudadanos.

Ahora bien, aunque no con tanta intensidad como en el ámbito de la actividad administrativa, también se está comenzando a potenciar la asistencia a los obligados tributarios a través de las plataformas digitales. Como indican RUIZ HIDALGO y SIOTA ÁLVAREZ «los usuarios de las plataformas digitales también pueden verse auxiliados o asistidos por dichas plataformas en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, simplificando así el proceso de declaración fiscal, en particular cuando los usuarios no son empresarios o profesionales. Queda justificado, por tanto, que la colaboración y asistencia de las plataformas digitales puede resultar esencial no solo para facilitar y simplificar la correcta aplicación del sistema tributario, sino también para el correspondiente control del mismo. Asimismo, pueden desempeñar un importante papel colaborando con la Administración en tareas de recaudación tributaria» (23) .

En este sentido, la tecnología ha ido adquiriendo un mayor protagonismo en la última década, como en el caso de la extensión de la colaboración social a la presentación por vía telemática de las solicitudes de rectificación de autoliquidación, a través de la Resolución de 21 de diciembre de 2018, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Otro ejemplo reciente de herramientas tecnológicas en el ámbito de la colaboración social es la Asistencia Digital Integral (ADI) como plataformas dirigidas a prestar servicios de información y asistencia por medios electrónicos mediante la utilización de canales de comunicación no presencial para la gestión de determinados impuestos. Se trata de un «mostrador virtual» de la Agencia Tributaria que presta, de forma personalizada no presencial, los servicios de información y asistencia que habitualmente se ofrecen en una oficina física.

La mayor implementación de asistencia virtual se ha producido, hasta el momento, en el ámbito del IRFP. Entre otros, a la campaña de Renta de 2022, que comenzó el pasado 11 de abril, se ha incorporado, por primera vez, un «asistente virtual de Renta», como complemento al «informador de Renta», al objeto de resolver de las principales dudas de los contribuyentes a la hora de confeccionar su declaración.

La adopción de este tipo de herramientas tecnológicas puede ayudar a disminuir los casos de defraudación involuntaria, pues a mayor información y asistencia por parte de la Administración, menor complejidad para los obligados tributarios. No podemos olvidar que el ordenamiento jurídico-tributario sufre constantes modificaciones, que no en pocas ocasiones pasan desapercibidas para los contribuyentes y este tipo de herramientas de asistencia pueden prestar también servicios no solo de resolución de dudas sino, incluso, de revisión de los borradores. Ahora bien, debe tenerse en cuenta la importancia de la prestación de asistencia efectiva a aquellos obligados que no tienen las competencias suficientes para tener una relación exclusivamente electrónica con la Administración.

En definitiva, en nuestra opinión, la confianza en la Administración y el aumento del cumplimiento voluntario pueden verse reforzados por la aplicación de las nuevas tecnologías en la asistencia a los obligados tributarios. En el ámbito de la colaboración social, y sin dejar de lado los beneficios que el asesoramiento privado tradicional tiene para los

contribuyentes, se hace imprescindible contar con las ventajas que ofrecen los instrumentos tecnológicos.

V. A modo de reflexión

La colaboración social en el ámbito de las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes no es un mecanismo novedoso, que se incorporó a nuestro ordenamiento jurídico hace ya varias décadas, si bien ha experimentado algunas modificaciones (fundamentalmente en la redacción otorgada al artículo 92 de la LGT), que han ampliado su rango de actuación y, de forma relevante, han aludido directamente a la relación cooperativa entre la Administración y los obligados tributarios.

En la actualidad, para que la colaboración social despliegue toda la efectividad posible y coadyuve a sus objetivos, es necesario orientar su acción hacia el fomento de esa relación cooperativa, que logre un cumplimiento voluntario (en la medida de lo posible) de las obligaciones tributarias. Así, el artículo 92 de la LGT es la base normativa sobre la que se asienta la colaboración social, pero debemos enfocar la mirada hacia las necesidades y oportunidades actuales y futuras, que transcurren, indudablemente, por la aproximación al cumplimiento voluntario de las responsabilidades tributarias y el apoyo en las herramientas tecnológicas.

En primer lugar, y respecto al cumplimiento voluntario, sería deseable consolidar un modelo de cumplimiento cooperativo en nuestro país y, para ello, es necesario que este se asiente en institutos jurídicos concretos, como ha ocurrido en otras áreas como la mercantil o la penal, en las que el *compliance* es ya una realidad normativa. Ahora bien, no podemos olvidar que nos encontramos en la esfera de la voluntariedad, por lo que los instrumentos diseñados deben dejar margen a la misma.

Por otra parte, en los últimos años, ha aumentado exponencialmente el uso de las TICs en el ámbito tributario, tanto en la actividad interna de la Administración tributaria como en sus relaciones con los administrados. En esta última esfera, entendemos que la confianza en la Administración y el aumento del cumplimiento voluntario pueden verse reforzados por la aplicación de las nuevas tecnologías en la asistencia a los obligados tributarios. Ahora bien, no podemos obviar que no todos los ciudadanos cuentan con los conocimientos informáticos necesarios para poder circunscribir sus relaciones con la Administración a plataformas electrónicas, lo que puede generar problemas, que ya están ocurriendo en la práctica y que den lugar a consecuencias indeseadas por las partes, como puede ser el incumplimiento involuntario.

BIBLIOGRAFÍA

- AAVV: *Declaración de Granada, mayo 2018*. Disponible en: [https://www.aedaf.es/Plataforma/DOC20180521_Documento%20Granada%20\(18%20mayo%202018\).pdf](https://www.aedaf.es/Plataforma/DOC20180521_Documento%20Granada%20(18%20mayo%202018).pdf)
- BILBAO ESTRADA, I.: «Discrupción tecnológica y administración tributaria: deber de contribuir, lucha contra el fraude, y derechos y garantías del contribuyente», en BILBAO ESTRADA, I. y ANTÓN ANTÓN, A.: *Retos y oportunidades de la Administración Tributaria en la era digital*, Thomson Reuters Aranzadi, 2019.
- COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS: *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda y Función Pública, 2022.
- DE MIGUEL ASENSIO, P.A.: *Derecho privado de Internet*, Thomson Reuters-Civitas, 2015.
- GARCÍA NOVOA, C.: «Hacia un nuevo modelo de aplicación de los tributos (Reflexiones sobre el cumplimiento cooperativo)», *Revista Española de Derecho Financiero*, N° 183, 2019.
- GÓMEZ REQUENA, J.A.: «El cumplimiento de las obligaciones tributarias en el marco cooperativo: ¿Más allá del simple cumplimiento normativo?», *Crónica Tributaria*, N° 185, 2022.
- GRANDE SERRANO, P.: «La psicología económica como herramienta para incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, N° 439, 2019.
- LÓPEZ GETA, J.M.: «Comentarios a los Artículos 83, 85, 88, 92, 96 y 101 LGT», en GÓMEZ MORUELO, C. (Dir.): *La nueva Ley General Tributaria Comentada*, 2.ª ed., La Ley, Madrid, 2004.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: «Transparencia, seguridad jurídica y gestión del riesgo fiscal: hacia un nuevo modelo de relaciones entre la Administración tributaria y el contribuyente», en MORENO GONZÁLEZ, S. y CARRASCO PARRILLA, P.J.: *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes*, Thomson Reuters Aranzadi, 2021.
- NAVARRO EGEA, M.: *Hacia un entorno digital más garantista: las relaciones tributarias electrónicas*, Thomson Reuters Aranzadi, 2021.
- OCDE: *Tax Administration 2019: Comparative information on OECD and other Advanced and Emerging*

— *La relación cooperativa: un marco de referencia. De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*, OCDE Publishing , 2013. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es>.

PABLOS MATEOS, F.: «De las relaciones cooperativas al cumplimiento cooperativo: las propuestas previas de tributación en el País Vasco», *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, N° 11, 2019.

RIBES RIBES, A.: «La relación cooperativa en España: experiencia acumulada y desafíos pendientes», *Crónica Tributaria*, N° 184, 2022.

ROZAS VALDÉS, J.A.: «El Derecho sancionador tributario en un marco de relaciones cooperativas», *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, N° 12, 2015.

RUIZ HIDALGO, C. y SIOTA ÁLVAREZ, M.: «La colaboración de las plataformas digitales en la aplicación y en la recaudación de los tributos», *THÉMIS-Revista de Derecho*, N° 79, 2021.

SANZ GÓMEZ, R.J.: «Cumplimiento cooperativo y códigos de buenas prácticas tributarias: la experiencia española», en MORENO GONZÁLEZ, S. y CARRASCO PARRILLA, P.J.: *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes*, Thomson Reuters Aranzadi, 2021.

PONTÓN ARICHA, T.: «La nueva administración tributaria electrónica: visión panorámica», en BILBAO ESTRADA, I. y ANTÓN ANTÓN, A.: *Retos y oportunidades de la Administración Tributaria en la era digital*, Thomson Reuters Aranzadi, 2019, p. 173.

SEDEÑO LÓPEZ, J.F.: «¿Hacia un cambio de modelo en la relación Administración tributaria-contribuyente? Análisis del cumplimiento fiscal voluntario», *REJIE-Revista Jurídica de Investigación e Innovación Educativa*, N° 25, 2021.

SOTO MOYA, M.M.: «Los códigos de buenas prácticas tributarias: beneficios de adhesión», *Fórum Fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Guipuzkoa*, N° 258, 2019.

Notas

- (1) RIBES RIBES, A.: «La relación cooperativa en España: experiencia acumulada y desafíos pendientes», *Crónica Tributaria*, N° 184, 2022, p. 145.
[Ver Texto](#)
- (2) Sobre el estudio de la psicología económica (*behavioural economics*) y el análisis de las políticas públicas que la desarrollan en otros países, véase GRANDE SERRANO , P.: «La psicología económica como herramienta para incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, N° 439, 2019, pp. 5-36.
[Ver Texto](#)
- (3) PABLOS MATEOS, F.: «De las relaciones cooperativas al cumplimiento cooperativo: las propuestas previas de tributación en el País Vasco», *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, N° 11, 2019, p. 223.
[Ver Texto](#)
- (4) Vid. SOTO MOYA , M.M.: «Los códigos de buenas prácticas tributarias: beneficios de adhesión», *Fórum Fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Guipuzkoa*, N° 258, 2019.
[Ver Texto](#)
- (5) Sobre la necesidad de implantación de una verdadera relación de colaboración entre el obligado tributario y la Administración se ha pronunciado ROZAS VALDÉS: «La complejidad que han adquirido las relaciones sociales y económicas, los cauces jurídicos por los que discurren, su acelerada dimensión internacional e inmaterial —intangibles— ha transformado por completo el escenario en el que se desenvuelven las relaciones tributarias. El mantenimiento de un ordenamiento tributario complejo en un mundo cambiante es imposible sin la información y la cooperación del conjunto de la sociedad», en ROZAS VALDÉS, J.A.: «El Derecho sancionador tributario en un marco de relaciones cooperativas», *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, N° 12, 2015, p. 48.
[Ver Texto](#)
- (6) GARCÍA NOVOA, C.: «Hacia un nuevo modelo de aplicación de los tributos (Reflexiones sobre el cumplimiento cooperativo)», *Revista Española de Derecho Financiero*, N° 183, 2019, p. 93.
[Ver Texto](#)

- (7) TRUBEK, D.M., COTTRELL, M.P. y NANCE, M.: «"Soft law" "Hard law", and European Integration: Toward a Theory of Hybridity», University of Wisconsin Legal Studies Research Papers, Nº 1002, 2005. Disponible en: https://media.law.wisc.edu/s/c_8/zy5nj/hybriditypaperapril2005.pdf
- Ver Texto
- (8) La referencia concreta a la relación cooperativa se introdujo por el apartado dieciséis del artículo único de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- Ver Texto
- (9) Debe recordarse que el artículo 96 de la LGT 1963 fue modificado por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, que estableció que: «1. La colaboración social en la gestión de los tributos podrá instrumentarse a través de acuerdos de la Administración tributaria con entidades, instituciones y organismos representativos de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales». Además, los términos del precepto se concretaban en que «la colaboración podrá referirse, entre otros, a los siguientes aspectos: a) Campañas de información y difusión. b) Educación tributaria. c) Simplificación del cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. d) Asistencia en la realización de declaraciones. e) Régimen de estimación objetiva de bases tributarias. 2. Asimismo, la colaboración social podrá llevarse a cabo mediante la participación de las entidades, instituciones y organismos a que se refiere el apartado 1 en la configuración de los principios inspiradores de las reformas tributarias. 3. La Administración tributaria deberá prestar a los contribuyentes la necesaria asistencia e información acerca de sus derechos y obligaciones. 4. La Administración tributaria elaborará periódicamente publicaciones de carácter divulgativo en las que se recojan las contestaciones de mayor trascendencia y repercusión a las consultas formuladas a la misma». En palabras de LÓPEZ GETA, esta modificación supuso «un punto de inflexión trascendente en orden al significado otorgado al principio de colaboración social, y sobre todo, en cuanto a su instrumentación práctica, desapareciendo del texto legal las referencias a organizaciones o instituciones concretas mediante las que fundamentalmente había de llevarse a efecto la colaboración de los administrados en la gestión tributaria. También se puso fin a la localización, casi en exclusiva, del principio de colaboración social, en el ámbito del régimen de estimación objetiva de las bases tributarias y la actividad administrativa de distribución individual de bases y cuotas», vid. LÓPEZ GETA, J.M.: «Comentarios a los Artículos 83, 85, 88, 92, 96 y 101 LGT», en GÓMEZ MORUELO, C. (Dir.): *La nueva Ley General Tributaria Comentada*, 2.ª ed., La Ley, Madrid, 2004, pág. 295.
- Ver Texto
- (10) En este sentido se expresaba un importante sector doctrinal en la Declaración de Granada del año 2018. AAVV: Declaración de Granada, mayo 2018 p. 3 Disponible en: [https://www.aedaf.es/Plataforma/DOC20180521_Documento%20Granada%20\(18%20mayo%202018\).pdf](https://www.aedaf.es/Plataforma/DOC20180521_Documento%20Granada%20(18%20mayo%202018).pdf)
- Ver Texto
- (11) NAVARRO EGEEA, M.: *Hacia un entorno digital más garantista: las relaciones tributarias electrónicas*, Thomson Reuters Aranzadi, 2021.
- Ver Texto
- (12) COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS: *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales , Ministerio de Hacienda y Función Pública, 2022, pp. 30-31.
- Ver Texto
- (13) MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: «Transparencia, seguridad jurídica y gestión del riesgo fiscal: hacia un nuevo modelo de relaciones entre la Administración tributaria y el contribuyente», en MORENO GONZÁLEZ, S. y CARRASCO PARRILLA, P.J.: *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes*, Thomson Reuters Aranzadi, 2021, p. 43.
- Ver Texto
- (14) OCDE: *Tax Administration 2019: Comparative information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, 2019, p. 36. Esta idea se acentúa también en el Código del Contribuyente Europeo, en el que se establece que «En un mundo cada vez más globalizado en el que los ciudadanos, las empresas y el capital circulan libremente, el cumplimiento de la normativa fiscal puede resultar cada vez más complejo y difícil. Por tanto, es conveniente encontrar formas de ayudar a los contribuyentes y a las administraciones tributarias a cumplir los derechos y las obligaciones fiscales. La cooperación en este ámbito beneficiaría a la UE y a cada Estado miembro, demostrando el valor añadido que aporta el trabajo conjunto para mejorar el cumplimiento de las obligaciones fiscales como medio para prevenir el fraude, la evasión y la elusión fiscales, que limitan la capacidad de los Estados miembros para recaudar impuestos y aplicar su política económica».
- Ver Texto
- (15) OCDE: *La relación cooperativa: un marco de referencia. De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*, OCDE Publishing, 2013. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es>.
- Ver Texto
- (16) SANZ GÓMEZ, R.J.: «Cumplimiento cooperativo y códigos de buenas prácticas tributarias: la experiencia española», en MORENO GONZÁLEZ, S. y CARRASCO PARRILLA, P.J.: *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes*, Thomson Reuters Aranzadi, 2021, p. 84.

- (17) Sobre las características que determinan que el contribuyente cumpla de forma voluntaria o no, *vid.* SEDEÑO LÓPEZ, J.F.: «¿Hacia un cambio de modelo en la relación Administración tributaria-contribuyente? Análisis del cumplimiento fiscal voluntario», *REJIE-Revista Jurídica de Investigación e Innovación Educativa*, N° 25, 2021.
- Ver Texto
- (18) GÓMEZ REQUENA, J.A.: «El cumplimiento de las obligaciones tributarias en el marco cooperativo: ¿Más allá del simple cumplimiento normativo?», *Crónica Tributaria*, N° 185, 2022, p. 104.
- Ver Texto
- (19) En un ámbito más amplio, el artículo 96 de la LGT dispone que «la Administración tributaria promoverá la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, con las limitaciones que la Constitución y las leyes establezcan», por lo que queda clara la intención del legislador en este sentido.
- Ver Texto
- (20) DE MIGUEL ASENSIO, P.A.: *Derecho privado de Internet*, Thomson Reuters-Civitas, 2015, pág. 115.
- Ver Texto
- (21) *Cfr.* BILBAO ESTRADA, I.: «Discrupción tecnológica y administración tributaria: deber de contribuir, lucha contra el fraude, y derechos y garantías del contribuyente», en BILBAO ESTRADA, I. y ANTÓN ANTÓN, A.: *Retos y oportunidades de la Administración Tributaria en la era digital*, Thomson Reuters Aranzadi, 2019, p. 114.
- Ver Texto
- (22) Como apunta PONTÓN ARICHA, la utilización de plataformas digitales puede simplificar algunos trámites, si bien «siempre que el contribuyente se encuentre familiarizado con estas nuevas herramientas, tenga la suficiente cultura tecnológica y conciencia de las implicaciones y actuaciones en este nuevo entorno», en PONTÓN ARICHA, T.: «La nueva administración tributaria electrónica: visión panorámica», en BILBAO ESTRADA, I. y ANTÓN ANTÓN, A.: *Retos y oportunidades de la Administración Tributaria en la era digital*, Thomson Reuters Aranzadi, 2019, p. 173.
- Ver Texto
- (23) RUIZ HIDALGO, C. y SIOTA ÁLVAREZ, M.: «La colaboración de las plataformas digitales en la aplicación y en la recaudación de los tributos», *THÉMIS-Revista de Derecho*, N° 79, 2021, p.176.
- Ver Texto