

Las inspecciones conjuntas en la Unión Europea y la protección de los derechos de los obligados tributarios

Especial referencia a la buena administración

José Antonio Cortés Torres* María Amparo Grau Ruiz**

Publicado: 3 de octubre de 2023

Joint audits in the European Union and the protection of Taxpayers' rights: Special reference to good administration

Joint audits are administrative enquiries conducted jointly by the competent authorities of two or more Member States about one or more persons of their interest — either common or complementary. They should be structured to offer legal certainty to taxpayers through clear procedural rules, including, among others, measures to mitigate the risk of double taxation. They are a useful tool for administrative cooperation in the field of taxation and can play an important role in contributing to the better functioning of the internal market within the European Union.

Las inspecciones conjuntas son investigaciones administrativas llevadas a cabo conjuntamente por las autoridades competentes de dos o más Estados miembros con respecto a una o varias personas de su interés, ya sea este común o complementario. Deben estar estructuradas para ofrecer seguridad jurídica a los contribuyentes mediante normas procedimentales claras, con inclusión, entre otras, de medidas para reducir el riesgo de doble imposición. Son una herramienta útil para la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y pueden contribuir de manera importante a un mejor funcionamiento del mercado interior en la Unión Europea.

Keyword: joint audit; administrative cooperation; charter of rights; taxpayer's code; legal certainty; good administration; double taxation; internal market.

SUMARIO: 1. Introducción – 2. Inspecciones conjuntas en la Unión Europea – 2.1 Evolución reciente en la configuración del procedimiento de inspección conjunta en sucesivos informes institucionales y la modificación de la Directiva sobre cooperación administrativa – 2.2 Concepto y características – 2.3 Relación con el procedimiento amistoso – 3. Protección de los derechos del obligado tributario en los procedimientos comunitarios de inspección conjunta – 3.1 Derechos del obligado tributario – 3.2 Proyección de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea en los derechos del obligado tributario – 3.2.1 Derecho a una buena administración – 3.2.2 Derecho de defensa – 3.3 Derechos y garantías del obligado tributario ante el uso de la inteligencia artificial y las tecnologías conexas – 4. Conclusiones – 5. Bibliografía.

* Universidad Complutense de Madrid (ES); ✉ joseacor@ucm.es

** Universidad Complutense de Madrid (ES); Northwestern University (US); ✉ grauruiz@ucm.es

1. Introducción

En un contexto de creciente complejidad fiscal,¹ para mejorar la necesaria eficiencia en la gestión administrativa,² se ha planteado el impulso de las inspecciones conjuntas, a tenor, por un lado, de la normativa comunitaria existente;³ y, por otro, de las experiencias positivas de algunos Estados miembros.⁴ No es de extrañar que en decisiones estratégicas se proponga el uso de esta herramienta en planes de control por parte de la Administración tributaria, como recientemente ha sucedido en España.⁵ Cada vez más, será frecuente encontrar alusiones a figuras de cooperación administrativa avanzada, como la presencia en oficinas administrativas o participación en investigaciones administrativas (PAOE), controles simultáneos, controles bilaterales o multilaterales e inspecciones conjuntas.⁶ La propia Agencia tributaria ha destacado expresamente, en sus recién publicados

1. Por el aumento de costes administrativos y de cumplimiento de las obligaciones fiscales, nuevos riesgos de doble imposición, complejos procedimientos de desgravación o devolución de las retenciones en el mercado único e incremento gradual de procedimientos amistosos y arbitrajes en casos de precios de transferencia, entre otros factores [Heckemeyer, J., *Removal of taxation-based obstacles and distortions in the Single Market in order to encourage cross border investment*, 2022 (último acceso 08 Sept 2023); y HOPPE, T., SCHANZ, D., STURM, S., & SURETH, C., "What are the Drivers of Tax Complexity for MNCs? Global Evidence", *Intertax*, 46(8-9)/2018, pp. 666 y ss.].
2. La complejidad lleva inevitablemente aparejada mayores dosis de conflictividad. En tal situación se buscan soluciones procedimentales, en su mayoría esencialmente a posteriori, y otras sustantivas de más hondo calado. Así, en su momento, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, OCDE), con el propósito de agilizar los mecanismos de resolución de conflictos en el ámbito de la fiscalidad internacional, hizo público el informe definitivo de la Acción 14 [OCDE (2016), *Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias, Acción 14 - Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, OECD Publishing, Paris (último acceso 08 Sept 2023)]. Es destacable el esfuerzo de la Comisión Europea, al adoptar la Comunicación: *La fiscalidad de las empresas para el siglo XXI*, de cara a propiciar un sistema de tributación empresarial sólido, equitativo y efectivo en la Unión Europea [Comisión Europea, *Comunicación de la Comisión al Parlamento europeo y al Consejo: La fiscalidad de las empresas para el siglo XXI*, COM(2021) 251 final (24 de octubre de 2022)].
3. Artículos 11 y 12 de la **Directiva 2011/16/UE** del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, DO L 64 (11 Mar. 2011), p. 1/12 (en adelante, DAC).
4. Van Der Hel-Van Dijk, E.C.J.M., *Joint Audits: Next Level in Cooperation between Germany and The Netherlands?*, *Intertax*, 43(8)/2015, pp. 499-500; Criclivaia, D., *Joint Audits - Ten Years of Experience: A Literature Review*, *World Tax J.*, 12(3)/2020, p. 666.
5. Los controles simultáneos y las inspecciones coordinadas son instrumentos que tendrán presencia en el Plan de 2022, tras los resultados obtenidos en ejercicios anteriores permitiendo continuar en busca de una mayor eficacia administrativa, así como de una reducción de los costes de cumplimiento de los contribuyentes. Estos controles permiten la obtención de mejor información, necesaria para el adecuado control de los grandes grupos multinacionales, a la par que facilitan la coordinación con otros países, reduciendo el riesgo de futuras controversias.

A través de la **Directiva (UE) 2021/514 del Consejo**, en 2021 se ha llevado a cabo la mejora del marco jurídico comunitario en lo que se refiere, en particular, a las inspecciones conjuntas («Joint Audits»), reforzando de este modo las actividades de cooperación administrativa entre Estados miembros, lo que constituye un incentivo al mayor desarrollo de esta forma de actuación de control multilateral (Resolución de 6 de febrero de 2023, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del **Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2023**, p. 9).

6. La presencia en oficinas administrativas o participación en investigaciones administrativas (PAOE) se ha utilizado en aquellos casos en los que una Administración necesita una información ya disponible o actuación a realizar por otra Administración en otra jurisdicción para obtener información que no puede -o resultaría dilatado en el tiempo- obtener adecuadamente a través de un requerimiento documental.

Los controles simultáneos hacen referencia a las actuaciones realizadas por la Administración tributaria, presenciales o "por medios de comunicación electrónicos", de acuerdo con las autoridades competentes de otro u otros Estados miembros con el objeto de intercambiar la información obtenida en relación con personas o entidades que sean de interés común o complementario para los Estados intervinientes [art. 177 quater (3) de la Ley 58/2003, General Tributaria (BOE núm. 302, de 08 de diciembre de 2003), (en adelante, **LGT**)]. Se utilizan en aquellas situaciones en las que existe en dos o más Administraciones un interés común complementario en personas o entidades y, a diferencia de las inspecciones conjuntas, no permiten en todos los casos que los Estados implicados lleguen a realizar una liquidación uniforme. Ello puede derivar en doble imposición y -a consecuencia de ésta- en un conflicto, a resolver a través del correspondiente procedimiento amistoso.

Los controles bilaterales o multilaterales son controles coordinados de las obligaciones fiscales de uno o más contribuyentes ligados entre sí, organizados por dos o más países participantes que tengan intereses comunes o complemen-

criterios interpretativos, que la cooperación administrativa avanzada se refiere a todos los instrumentos y a todos los tributos; si bien en el caso de las inspecciones conjuntas, por el momento, no se aplica para el IVA, los Impuestos Especiales y Aduanas.

Ahora bien, se advierten dos importantes escollos para el buen funcionamiento de las inspecciones conjuntas: el limitado marco legal –por no haberse desarrollado suficientemente en todos los Estados la normativa a aplicar⁷– y el ejercicio de la potestad a la hora de decidir a quién se inspecciona, haciendo uso de este instrumento. Cuando la autoridad competente un Estado miembro tenga motivos para creer que un obligado tributario⁸ –residente a efectos fiscales en otro Estado miembro– no ha cumplido las obligaciones fiscales impuestas, en virtud de la normativa comunitaria aplicable, podrá solicitar a este último la realización de una inspección conjunta de su situación fiscal.⁹

En los procedimientos de inspección conjunta, cada vez más frecuentes, se plantean cuestiones jurídicas complicadas, como las referidas a la correspondiente normativa interna aplicable, la protección legalmente ofrecida a los obligados tributarios, los tribunales competentes o el tratamiento de los datos fiscales confidenciales recogidos durante las mismas.¹⁰ Además, el posible uso indebido de las facultades de autotutela administrativa (por ejemplo, al ampliar el alcance de las actuaciones y regularizar), junto con una pérdida de conciencia social en la regulación de los procedimientos tributarios, provoca una mengua nada desdeñable en los derechos de los obligados tributarios, a la

tarios, entre los que figuren al menos dos Estados miembros. En este sentido, puede consultarse el artículo 2.4 del Reglamento (UE) N° 1286/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2013, por el que se establece para el período 2014-2020 un programa de acción para mejorar el funcionamiento de los sistemas fiscales de la Unión Europea (Fiscalis 2020) y por el que se deroga la Decisión N° 1482/2007/CE. Ahora bien, el Reglamento (UE) 2021/847 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2021, por el que se establece el nuevo Programa «Fiscalis» para la cooperación en el ámbito de la fiscalidad ha derogado el citado Reglamento (UE) n° 1286/2013.

Finalmente, las inspecciones conjuntas (Joint Audits, JTA´s) representan una nueva figura de cooperación administrativa avanzada: “la realización de actuaciones conjuntas, según un plan o acuerdo entre Administraciones fiscales, sin que se constituya un procedimiento administrativo común con interesados” [el subrayado es nuestro y tal vez pueda denotar un cierto deseo de la Administración de escapar a las normas aplicables a dicho procedimiento] (Agencia Estatal de la Administración Tributaria, *Las inspecciones conjuntas en el ámbito de la asistencia mutua*, 04 de septiembre de 2023).

7. Sigue siendo difícil encontrar pruebas suficientemente claras de que los Estados respetan el derecho de los contribuyentes a probar la opinio iuris. Al fin y al cabo, sigue habiendo muchas otras razones por las que los Estados pueden conceder derechos a los contribuyentes, como mantener su reputación internacional o atraer inversiones extranjeras (Kokott, J., Pistone, P. & Miller, R., *Public International Law and Tax Law: taxpayers' rights; the International Law Association's Project on International Tax law - Phase 1*, Georgetown Journal of International Law, 52(2)/2021, p. 392).
8. Aquí nos referimos al supuesto de los grupos de empresas multinacionales, entendidos como todo grupo que incluya al menos una entidad o establecimiento permanente que no estén ubicados en la jurisdicción de la entidad matriz última [artículo 3.3) de la *Propuesta de Directiva del Consejo sobre el establecimiento de un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales en la Unión*, COM(2021) 823 final (22 de diciembre de 2021)]. Conforme al Derecho tributario español, tendrán la consideración de obligados tributarios: los contribuyentes y los sustitutos, los obligados a realizar pagos fraccionados, los retenedores, los obligados a practicar ingresos a cuenta, los obligados a repercutir, los obligados a soportar la repercusión, los obligados a soportar la retención, los obligados a soportar los ingresos a cuenta, los sucesores, los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias (cuando no tengan la condición de sujetos pasivos), aquellos a quienes la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias formales, las entidades carentes de personalidad jurídica que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición, los responsables y aquellos a los que se pueda imponer obligaciones tributarias conforme a la normativa sobre asistencia mutua (art. 35 LGT). La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, menciona de manera ocasional a los interesados, pero no los regula ni tampoco se refiere a ellos en el lugar que hubiese sido el idóneo para hacerlo, al establecer en el Capítulo II las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios, que comprende los arts. 97 a 116. De ahí que el régimen jurídico de los interesados en los procedimientos de aplicación de los tributos deba extraerse de la dispersa regulación, sustantiva y procedimental, que efectúa la Ley General Tributaria de los obligados tributarios, acudiendo supletoriamente a las disposiciones generales sobre los interesados en el procedimiento administrativo común (Calvo Vérguez, J., *Reflexiones finales*, en *Los derechos y garantías del contribuyente ante la Hacienda Pública del siglo XXI*, Documentos de Trabajo 10/2021, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2021, p. 474).
9. *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas para evitar el uso indebido de sociedades fantasma a efectos fiscales y se modifica la Directiva 2011/16/UE*, COM(2021) 565 final (22 de diciembre de 2021).
10. Kokott, J., Pistone, P. & Miller, R., *Op. cit.*, p. 419; Haverkamp, L. H., *Joint Audit: Überlegungen zur Rechtslage und Ausblick in die Zukunft*, Internationale SteuerRundschau, 9(2)/2020, pp. 65 y ss.

par que genera inseguridad jurídica y, por ende, mayor conflictividad en estos procedimientos de inspección conjunta.

Ahora bien, como en cualquiera de los procedimientos de aplicación de los tributos, que afectan a las personas -físicas o jurídicas- y a otras entidades a las que se impone el cumplimiento de las obligaciones fiscales, se reconocen ciertos derechos por la normativa vigente.¹¹ Así pues, también en el marco de las inspecciones conjuntas, los derechos de los obligados tributarios han de ser protegidos adecuadamente, respetando, entre otros, los principios de proporcionalidad,¹² *non bis in idem*,¹³ *audi alteram partem*,¹⁴ *nemo tenetur se detegere*,¹⁵ buena administración¹⁶ e íntegra regularización.¹⁷

11. Por ejemplo, en el caso español, existen determinadas obligaciones impuestas por el art. 29 y el art. 142.3 LGT, supra n. 73.

12. En aplicación de este principio, las autoridades fiscales sólo pueden solicitar la información que sea estrictamente necesaria, que no esté disponible de otro modo y que suponga la menor carga posible para los obligados tributarios. El mismo ha experimentado tanto mejoras como retrocesos.

13. En virtud del mismo, no podrá recaer duplicidad de sanciones en los casos en que se aprecie la identidad de sujeto, hecho y fundamento. Despliega su eficacia *ex post*, ya que impide una nueva sanción por algo que ya ha sido sancionado. Este principio, fundamental en el procedimiento inspector, representa tanto una garantía adicional de proporcionalidad, así como una garantía de seguridad para los obligados tributarios.

14. Según ha reconocido la jurisprudencia, “constituye un principio general del Derecho, al que no es ajeno, naturalmente, la mayoría de los ordenamientos jurídicos de nuestro entorno. En Reino Unido se ha considerado como una norma de justicia natural, si bien no sería hasta 1893 con la Sentencia *Cooper v. Wandsworth Board of Works* cuando se reconocería la universalidad de este principio, siendo finalmente en 1964 con la Sentencia *Ridge v. Baldwin* cuando se admitiría su aplicación en vía administrativa. Por su parte, en Alemania, la Ley Fundamental para la República Federal de 1949, también menciona expresamente en su artículo 103.1 el derecho a ser oído ante los tribunales, siendo extensible esta garantía constitucional a los procedimientos administrativos. En Francia, el principio *audi alteram partem* se reconoce como una de las manifestaciones del genérico derecho de defensa, siendo catalogado como un principio fundamental del Derecho. Finalmente, en los Estados Unidos de América, el derecho a ser oído se ha configurado como un requisito fundamental consagrado en la Decimocuarta Enmienda de la Constitución de 1787. Así se puso de manifiesto en *Goldberg v. Kelly*, cuya resolución provocó un *due process explosion*, pues lejos de limitarse a recalcar la trascendencia de este trámite, especificó asimismo el conjunto de requisitos necesarios para su correcto ejercicio.

El trámite de audiencia se configura como aquella fase del procedimiento en el cual se pondrá de manifiesto al obligado tributario el expediente recopilado hasta el momento, debiéndose incluir en el mismo el conjunto de las actuaciones realizadas, los elementos de prueba que obrasen en poder de la Administración y cualesquiera informes emitidos por otros órganos. Debe subrayarse que éste no es un trámite que únicamente se reserve para advertir al obligado tributario de la información que se encuentra a disposición de la Administración, sino que también se trata de un trámite especialmente diseñado para que ésta oiga al administrado mediante la recopilación de sus alegaciones y documentos y ello, con una particularidad adicional, pues tarea esencial del órgano liquidador será también la de analizar el conjunto de alegaciones y documentos aportados por el interesado” (Auto del Tribunal Supremo 10579/2022, de 06 de julio de 2022, rec. cas. 3720/2019 [2022] ECLI:ES:TS:2022:10579A, Razonamiento Jurídico Quinto).

15. A tenor del principio *nemo tenetur se detegere* (no autoincriminación), el derecho a guardar silencio debe respetarse en todas las inspecciones fiscales.

16. “El principio de buena administración se ha erigido en los últimos tiempos [...] en un poderoso instrumento para la resolución de conflictos en determinadas situaciones en que, o bien nos encontramos ante casos en que no existe una vulneración evidente del ordenamiento tributario, o bien ante supuestos no claros o patológicos, otorgándose, con base en el mismo, un nuevo enfoque a problemas que no son desconocidos y de cuya resolución podría derivarse un resultado injusto o contrario a los principios de justicia tributaria [...] el referido principio ha venido a erigirse en un nuevo paradigma jurídico, el cual, más allá del reconocimiento de los derechos que normativamente lo integran, aparece configurado [...] como un permanente recordatorio a las Administraciones públicas de que su actuación ha de realizarse con arreglo a unos determinados cánones o estándares, y ello al objeto de hacer desaparecer cualquier tipo de vicios y disfunciones propios de la denominada mala administración” (Álvarez Martínez, J., *El principio de buena administración como nuevo paradigma jurídico y su aplicación en el ámbito tributario: régimen normativo, naturaleza jurídica y contenido*, Nueva Fiscalidad, 1/2022, p. 61).

17. “El principio de regularización íntegra surge como un límite que ha impuesto la jurisprudencia a los órganos de inspección tributaria, quienes en el ejercicio de sus potestades han delimitado ciertas obligaciones tributarias de tal manera, que los tribunales las han calificado como parciales o incompletas, por cuando siempre tienden a favorecer los intereses de la Administración. Dicha conducta, venía generando que el obligado deba asumir un doble coste tributario o un coste tributario excesivo conforme a las posibilidades que ofrece la norma, produciendo con ello, un enriquecimiento injusto para la administración” [Campos Martínez, Y.A., *Los principios de buena administración e íntegra regularización frente al endurecimiento de las condiciones para ejercer el derecho a la reducción en los rendimientos netos positivos de los arrendamientos de vivienda a la luz de la Ley 11/2021*, en *Los derechos de los contribuyentes y la prevención y lucha*

A título ejemplificativo, tienen especial trascendencia los siguientes derechos: derecho a la obtención de información,¹⁸ a aportar documentación,¹⁹ a formular alegaciones,²⁰ al carácter reservado de los datos obtenidos por la Administraciones tributarias; a la motivación de las decisiones por parte de la Administración tributaria,²¹ a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les resulte menos gravosa.²² Todos ellos están recogidos en los artículos 41 y 42 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en adelante, CDFUE).

Algunos de estos derechos ya fueron reconocidos por la jurisprudencia comunitaria, incluso antes de la entrada en vigor de la CDFUE,²³ otorgándoles el rango de principios generales del Derecho de la Unión Europea.²⁴ Este es el caso del derecho de defensa,²⁵ el derecho a una buena administración²⁶

contra el fraude fiscal, p. 234 (Collado Yurrita, M. Á. y Sanz Díaz-Palacios, J. A., Atelier, 2022)].

Dado que el principio no está incorporado en ningún texto jurídico en la actualidad, entendemos que sería necesaria su incorporación en la LGT (por ejemplo, en el artículo 34), sin que pierda el dinamismo o la capacidad de cambio a raíz del prudente desarrollo y concreción jurisprudencial del mismo (prescripción, intereses, supuestos de varios obligados tributarios concernidos, etc.). En la aplicación práctica del mismo, existen aspectos procedimentales -tanto desde la perspectiva de los derechos del obligado tributario como de la aplicación del mismo por parte de la Administración (supuestos de comprobación limitada en los que la regularización exceda de su ámbito originario)- que deberían modificarse.

18. Engloba, al inicio de las actuaciones de inspección, el derecho a ser informado sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos; derecho a ser informado y asistido por la Administración sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte, derecho a conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan las actuaciones y procedimientos tributarios en los que tenga la condición de interesado; y, por último, derecho a obtener copia a su costa de los documentos que integren el expediente administrativo.
19. Comprende el derecho de los obligados a presentar ante la Administración la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando, derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante; y, finalmente, derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones por él presentadas, así como derecho a obtener copia sellada de los documentos presentados ante la Administración.
20. En sus diferentes manifestaciones: derecho a ser oído en el trámite de audiencia, derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución y derecho a que las manifestaciones con relevancia tributaria de los obligados se recojan en las diligencias extendidas en los procedimientos tributarios.
21. La motivación es el elemento esencial de validez jurídica y legitimidad de la actividad de los órganos de la Administración (Álvarez Martínez, J., *La motivación de los actos tributarios en la nueva Ley general tributaria*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2004, p. 71).
22. Y, por tanto, a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración actuante.
23. **DO C 364** (18 de diciembre de 2000), p. 1/22.
24. "El éxito de los principios ha sido también el éxito de la jurisprudencia: ésta ha sostenido su eficacia, en la visión de la integración fiscal, con una fuerza cada vez más vinculante, dada precisamente por los principios de derecho que refuerzan su afirmación frente a todos los jueces y no sólo con los de remisión" (Di Pietro, A., Introducción, en *Los principios europeos del Derecho Tributario*, p. 20 [Di Pietro, A. y Tassani, T. (Dirs.), Ed. Atelier, Barcelona, 2015]); en el mismo sentido, *vid.* Armella, S., *Diritto doganale dell'Unione Europea*, Egea, Milán, 2017, pp. 64 y 65.
25. "[E]l respeto del derecho de defensa constituye un principio general del Derecho comunitario que resulta de aplicación cuando la administración se propone adoptar un acto lesivo para una persona. Conforme a este principio debe permitirse a los destinatarios de decisiones que afecten sensiblemente a sus intereses dar a conocer eficazmente su punto de vista sobre los elementos en los que la administración vaya a basar su decisión. A tal efecto, deben disfrutarse de un plazo suficiente" (Sentencias del TJUE, de 18 de diciembre de 2008, **C-349/07** de *Sopropé* [2008] ECLI:EU:C:2008:746, apartados 36 y 37); de 21 de septiembre de 1989, **C-46/87** y **227/88** de *Hoechst* [1989] EU:C:1989:337, apartado 19; y de 13 de septiembre de 2018, **C-358/16** de *UBS Europe y otros* [2018] EU:C:2018:715, apartado 56).
26. "Article 41 is based on the existence of the Union as subject to the rule of law whose characteristics were developed in the case-law which enshrined inter alia good administration as a general principle of law (see inter alia Court of Justice judgment of 31 March 1992 in Case C-255/90 *P Burban* [1992] ECR I-2253, and Court of First Instance judgments of 18 September 1995 in Case T-167/94 *Nölle* [1995] ECR II-2589, and 9 July 1999 in Case T-231/97 *New Europe Consulting and others* [1999] ECR II-2403). The wording for that right in the first two paragraphs results from the case-law (Court of Justice judgment of 15 October 1987 in Case 222/86 *Heylens* [1987] ECR 4097, paragraph 15 of the grounds, judgment of 18 October 1989 in Case 374/87 *Orkem* [1989] ECR 3283, judgment of 21 November 1991 in

y el derecho a ser oído,²⁷ entre otros. Por tanto, los mismos serán de aplicación en el procedimiento de inspección conjunta, incluso en ausencia de normas específicas.²⁸

En el caso de sujetos cuyos derechos o intereses legítimos pueden resultar afectados por lo que se resuelva en las inspecciones conjuntas de las que no son parte, al menos deberían tener ciertos derechos como terceros interesados.²⁹ Por ejemplo, a conocer la evolución de la inspección conjunta, a proponer inspecciones conjuntas (siempre que la legislación del Estado lo permita), a conocer los motivos por los que un Estado miembro rechaza una inspección conjunta, a que se le presenten los resultados finales de la inspección, a formular alegaciones al borrador del informe final, a la notificación del informe final (adjunto al título que posibilite la ejecución de la deuda tributaria), a trasladar la solución alcanzada en la inspección conjunta a los acuerdos de valoración y procedimientos amistosos, y, por último, a la “independencia” de las autoridades competentes en los procedimientos amistosos (para asegurar las futuras revisiones en caso de desacuerdo). No obstante, las Administraciones tributarias continúan mostrando reticencias a aceptar su intervención en estos procedimientos.

Explicada brevemente la problemática actual, a continuación, se abordan los dos ejes fundamentales de nuestra reflexión: realizar, como punto de partida, un análisis detallado del grado de desarrollo del actual marco normativo de este procedimiento, para destacar las posibles fortalezas y debilidades en su diseño al hilo de la necesaria integración de los diferentes derechos reconocidos a los obligados tributarios (e interesados, en su caso) en virtud de las diferentes capas de protección multinivel hoy en día existentes.

2. Inspecciones conjuntas en la Unión Europea

2.1. Evolución reciente en la configuración del procedimiento de inspección conjunta en sucesivos informes institucionales y la modificación de la Directiva sobre cooperación administrativa

Los antecedentes recientes de la regulación actual de las inspecciones conjuntas los encontramos en un informe publicado en 2010 por el Foro sobre Administración Fiscal (FTA, por sus siglas en

Case C-269/90 *TU München* [1991] ECR I-5469, and Court of First Instance judgments of 6 December 1994 in Case T-450/93 *Lisrestal* [1994] ECR II-1177, 18 September 1995 in Case T-167/94 *Nölle* [1995] ECR II-2589) and the wording regarding the obligation to give reasons comes from Article 296 of the Treaty on the Functioning of the European Union (cf. also the legal base in Article 298 of the Treaty on the Functioning of the European Union for the adoption of legislation in the interest of an open, efficient and independent European administration).

Paragraph 3 reproduces the right now guaranteed by Article 340 of the Treaty on the Functioning of the European Union.

Paragraph 4 reproduces the right now guaranteed by Article 20(2)(d) and Article 25 of the Treaty on the Functioning of the European Union. In accordance with Article 52(2) of the Charter, those rights are to be applied under the conditions and within the limits defined by the Treaties.

The right to an effective remedy, which is an important aspect of this question, is guaranteed in Article 47 of this Charter”. [FRA, Explanations relating to the Charter of Fundamental Rights](#).

Para mayor información sobre el reconocimiento de este derecho en los diferentes Estados miembros de la Unión Europea puede consultarse [EU Charter of Fundamental Rights](#) (último acceso 08 Sept 2023).

27. De este modo, como se ha señalado, se permite a la Administración tributaria conocer todos los elementos del caso concreto y al interesado corregir posibles errores en el plazo otorgado al efecto (Vismara, F., *Corso di diritto doganale. Diritto dell'Unione europea e diritto interno*, G. Giappichelli, Turín, 2018, pp. 73 y 74).
28. De este modo, como se ha señalado, se permite a la Administración tributaria conocer todos los elementos del caso concreto y al interesado corregir posibles errores en el plazo otorgado al efecto (*Ibidem*, pp. 73 y 74).
29. Precisamente por ello se consideran interesados en los procedimientos de aplicación de los tributos a: quienes los promuevan como titulares de derechos o intereses legítimos individuales o colectivos; quienes, sin haber iniciado el procedimiento, tengan derechos que puedan resultar afectados por la decisión que en ellos se adopte; y aquellos cuyos intereses legítimos, individuales o colectivos, puedan verse afectados por la resolución, personándose en el procedimiento (Calvo Vérguez, J., *Op. cit.*, p. 475).

inglés) de la OCDE, donde se estableció una noción ciertamente ambiciosa, poco realista, de inspección conjunta.³⁰ A tenor de la misma, una inspección conjunta implica que dos o más Administraciones tributarias se reúnen y forman un único equipo de inspección, con el fin de examinar un asunto/conjunto de transacciones que pertenecen a uno o más contribuyentes relacionados con actividades económicas transfronterizas.

Ambas Administraciones fiscales tendrán un interés común o complementario en el contribuyente (o contribuyentes). El objetivo de este ejercicio es acordar un único informe de inspección final, una vez evaluados los contribuyentes inspeccionados, para que tributen conforme a la base establecida en el mismo. A través de este proceso, por tanto, se espera que las autoridades fiscales se formen una comprensión más completa de los asuntos y concluyan con una liquidación que no dé lugar a doble imposición o a la no imposición.

Por tanto, se preveía un procedimiento de inspección conjunta caracterizado por un único equipo de inspección, en el que todos los miembros desplegaran las potestades, incorporando a dicho equipo miembros de la autoridad competente en materia de procedimientos amistosos (para resolver la posible doble imposición que pudiera generarse), y que se realizara un informe único, al finalizar la inspección conjunta, con la finalidad de efectuar los ajustes (de precios de transferencia) correspondientes.

El Foro conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia elaboró un documento en 2018, que contiene una visión distinta de las inspecciones conjuntas.³¹ Según el mismo, los contribuyentes deben ser conscientes de que las inspecciones de precios de transferencia pueden ser realizadas conjunta o simultáneamente por las Administraciones tributarias y considerar la posibilidad de solicitar que se adopte un enfoque coordinado en caso de inspección de los precios de transferencia, si es posible en virtud de la legislación interna.

Plantea hacer un uso proactivo de la regulación existente, indicando las fases que deberían tener las inspecciones conjuntas. En este sentido, distingue entre selección del contribuyente (a tenor de los programas de cooperación en aquellos casos en los que los Estados miembros los hayan implantado), inicio, preparación (en torno a las actividades a desarrollar, documentación a requerir, etc.), desarrollo (coordinación de las autoridades fiscales intervinientes) y preparación de informe final (donde se reflejen los acuerdos y desacuerdos de las distintas Administraciones), cuyo borrador deberá ser remitido al contribuyente, reconociéndole la posibilidad de formular cuantas alegaciones estime oportunas.³² Todo ello teniendo en cuenta las distintas peculiaridades que puedan existir en las legislaciones de los Estados miembros (plazos, prescripción, recursos, etc.).³³

Posteriormente, en 2019, el FTA de la OCDE realizó una revisión del concepto de inspección conjunta anteriormente elaborado.³⁴ En su más reciente informe identifica los beneficios que pueden derivarse de un mayor uso de las inspecciones conjuntas y también los retos que deben superarse para garantizar que esos beneficios puedan obtenerse de la forma más eficaz y eficiente posible tanto por las Administraciones tributarias como por los contribuyentes. Corrige el Informe de 2010 en los siguientes aspectos: previsión de distintos equipos (con distintas potestades) de inspección coordinados (e integrados), cuya actuación es planificada desde el principio; participación de la autoridad competente de intercambio de información en esos equipos y realización de un informe final

30. OCDE (2010), *Forum on Tax Administration, Joint Audit Report, 15-16 Sept. 2010*, OECD Publishing, Paris (último acceso 08 Sept 2023).

31. EU Joint Transfer Pricing Forum, *A coordinated approach to transfer pricing controls within the EU*, Brussels, Meeting of 26 June 2018, Taxud/D2, DOC: JTPF/013/2018/EN (último acceso 08 Sept 2023).

32. El informe final deberá adjuntarse a los títulos que posibiliten la ejecución de la deuda tributaria en los Estados miembros (actas, acuerdos de liquidación, etc.).

33. EU Joint Transfer Pricing Forum, *Op. cit.*, pp. 9-13.

34. OCDE (2019), *Forum on Tax Administration, Joint Audit 2019 - Enhancing Tax Co-operation and Improving Tax Certainty, Implementation Package*, OECD Publishing, Paris (último acceso 08 Sept 2023).

de la actuación. Concluye con un resumen del procedimiento de inspección conjunta, incluyendo orientaciones y mejores prácticas.³⁵

En la práctica, el fundamento jurídico para llevar a cabo una inspección conjunta puede encontrarse tanto en normas comunitarias como convencionales; completadas, de forma más detallada, con acuerdos de naturaleza administrativa, no siempre publicados.³⁶ En el seno de la Unión Europea, la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo (en adelante, DAC 7)³⁷ es el resultado de un consenso entre los Estados miembros de la Unión Europea, con distintas visiones sobre el posible alcance de una inspección conjunta y sus notas características.³⁸ Con ella se intenta mejorar el marco existente para el intercambio de información y la cooperación administrativa en la Unión Europea,³⁹ así como ampliar ésta a nuevos ámbitos,⁴⁰ especialmente para hacer frente a los desafíos que plantea la

35. Entre otras recomendaciones, el Informe del Foro sobre Administración Fiscal sugiere determinar un enfoque estratégico para las inspecciones conjuntas y la aplicación de medidas organizativas en consecuencia; integrar las inspecciones conjuntas dentro de la memoria de riesgo fiscal, gestionando de forma holística las diferentes herramientas y programas (por ejemplo, la evaluación del riesgo fiscal internacional, las inspecciones conjuntas, los acuerdos previos de valoración y el procedimiento amistoso); o medir los costes y los beneficios y optimizar su relación, mediante la selección de casos y la evaluación del programa.

Además, el Informe destaca la importancia de que los países cuenten con un marco jurídico sólido, tanto en el ámbito nacional como internacional, y de que refuercen las normas aplicables a la presencia de funcionarios fiscales en el extranjero. También recomienda que los países participen en programas piloto de formación y de inspección conjunta para obtener mayores niveles de experiencia práctica. Por último, anima a las autoridades fiscales a aprovechar las experiencias de los demás y a tener en cuenta las mejores prácticas y recomendaciones contenidas en el mismo.

36. El principal argumento crítico que se cierne sobre ellos es su falta de publicidad. A menudo se trata de acuerdos internos de la propia Administración tributaria, que no son fáciles de conocer por los interesados. En la medida en que pueden tener trascendencia para terceros y en el marco de la política de transparencia institucional que persiguen organismos como la OCDE, convendría difundir su contenido, en la medida de posible (GRAU RUIZ, M.A., “Las inspecciones tributarias simultáneas ante la creciente relevancia de los controles fiscales internacionales”, en *La Inspección de Hacienda en el Reglamento General de Aplicación de los Tributos*, p. 322 [VV.AA., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009]).

37. Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021 por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, DO L 104 (25 Mar. 2021), p. 1/26 (en adelante, DAC 7), que tiene como principal novedad la obligación de intercambiar información con los otros países de la UE sobre los operadores de plataformas digitales. Los Estados miembros aplicarán las disposiciones -legales, reglamentarias y administrativas-, adoptadas para dar cumplimiento a lo dispuesto en la DAC 7, a partir del 1 de enero de 2023. No obstante, las disposiciones relacionadas con las inspecciones conjuntas serán aplicables a partir del 1 de enero de 2024 “a más tardar” (art. 2 DAC 7).

A modo de observación, los autores se referirán a la DAC 7, cuando se refieran a los artículos y considerandos derivados de las últimas modificaciones introducidas por la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo, referidas a las inspecciones conjuntas, y a la DAC, supra n. 3, cuando hagan referencia a los artículos de la Directiva sobre cooperación administrativa.

38. La posibilidad de efectuar inspecciones conjuntas en el ámbito de la asistencia mutua “es una de las grandes novedades introducidas por la DAC 7” (Campanón Galiana, L., Análisis de las novedades tributarias introducidas por la Ley 13/2023, de 24 de mayo, Carta Tributaria. Revista de Opinión, 99/2023). Concretamente, “la ordenación que de las JTA’s hace la DAC7 debe ser valorada muy positivamente, en tanto que constituye una primera regulación stricto sensu de las inspecciones conjuntas. Por tal circunstancia, esta regulación no es completa y deberá ser objeto de futuros desarrollos normativos para resolver algunas cuestiones que quedan abiertas” (Sanz Clavijo, A., Las inspecciones conjuntas entre distintos Estados miembros, en *La digitalización en los procedimientos tributarios y el intercambio automático de información*, Parte II, p. 397 [Pita Grandal, A.M., Malvárez Pascual, L.A. y Ruiz Hidalgo, C. (Dirs.), Ed. Aranzadi, Pamplona, 2023]).

39. “Las inspecciones fiscales simultáneas y las *joint audits* también dependen en buena medida de la existencia y funcionamiento de los mecanismos de intercambio de información” (Grau Ruiz, M.A., Cooperación administrativa, asistencia mutua y resolución de conflictos en materia tributaria, en *Introducción a la fiscalidad internacional*, Capítulo VII, p. 326, [Moreno González, S. y Nocete Correa, F. J. (Dirs.), Ed. Atelier, Barcelona, 2023]).

40. En España la transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo, supra n. 37, se ha efectuado a través de la Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias (BOE núm. 124, de 25 de mayo de 2023), para aquellas cuestiones que aconsejan su regulación por norma con rango legal (régimen de las inspecciones conjuntas, determinados aspectos concretos de la presencia de funcionarios de otros Estados miembros en España -y viceversa- y los controles simultáneos); completándose con novedades reglamentarias.

Se encuentra sometido a trámite de información pública (hasta el 30 de junio de 2023) el Proyecto de Real Decreto

digitalización de la economía y mejorar la forma de recaudar los impuestos.⁴¹

La DAC 7 parte de la coexistencia de procedimientos paralelos (en lugar de un procedimiento único).⁴² Al no existir un procedimiento coordinado (impulsado conjuntamente), con un alto grado de cohesión en el conjunto de actuaciones, la inspección conjunta puede desembocar en distintas liquidaciones, recursos, etc., que pueden, a su vez, resultar contradictorios entre sí. Cuestión esta última no contemplada en la Directiva.

No obstante, parece que en su redacción se ha querido expulsar cualquier expresión que conduzca a pensar en un procedimiento separado de inspección conjunta distinto de los procedimientos nacionales,⁴³ porque tal supuesto conduciría a reconocer a los obligados tributarios derechos ya garantizados por los Estados miembros, en mayor o menor medida, en sus procedimientos de inspección internos; encontrándonos entonces ante una multiplicidad de las mismas actuaciones carente de sentido alguno.⁴⁴

2.2. Concepto y características

El procedimiento de inspección conjunta es definido en la DAC 7 como “una investigación administrativa realizada de manera conjunta por las autoridades competentes de dos o más Estados miembros y relacionada con una o más personas de interés común o complementario para las autoridades competentes de dichos Estados miembros”.⁴⁵ Se configura, por tanto, como un instrumento adicional disponible para la cooperación administrativa entre los Estados miembros en el ámbito de la fiscalidad.⁴⁶

Cualquier autoridad competente de un Estado miembro -no los obligados tributarios- puede solicitar una inspección conjunta.⁴⁷ Los otros Estados podrán negarse a la realización de la misma, justificando los motivos oportunos.⁴⁸ Se forman múltiples equipos (con distintas potestades) coordinados,

por el que se desarrollan las normas y los procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático obligatorio de información comunicada por los operadores de plataformas y se modifica 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, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del consejo, de 22 de marzo de 2021, que modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias (último acceso 08 Sept 2023).

41. En el ámbito de la OCDE, los Estados han suscrito el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes para el intercambio automático de información sobre la renta obtenida a través de plataformas digitales. Además, con el objetivo de facilitar a las jurisdicciones firmantes el intercambio de información, se ha aprobado un Modelo de Reglas de comunicación de información por parte de operadores de plataformas respecto de los vendedores en el ámbito de la economía colaborativa y la economía de trabajo esporádico [OECD (2020), *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, OECD, Paris (último acceso 08 Sept 2023)].
42. Al igual que sucedía en el Informe del Foro conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia.
43. Čičin-Šain, N., Ehrke-Rabel, T. & Englisch, J., *Joint Audits: Applicable Law and Taxpayer Rights (May 15, 2018)*, World Tax J., 10(4)/2018, pp. 602 y 626; Čičin-Šain, N. & Englisch J., *DAC 7: An Entire New Framework for Joint Audits in the EU: How Do the Taxpayers Fare?*, Intertax, 50(1)/2022, pp. 11-12.
44. *Ibidem*, *Ops. cit.*, pp. 627 y ss.; y p. 12.
45. Art. 3.26) DAC 7. En el mismo sentido, la Ley 13/2023, de 24 de mayo, define las inspecciones conjuntas como “las actuaciones inspectoras que se realizan por la Administración tributaria de forma conjunta con otro u otros Estados en relación con personas o entidades de interés común o complementario para los Estados intervinientes de acuerdo con la normativa de asistencia mutua que resulte de aplicación” (art. Nueve).
46. Grau Ruiz, M.A., *Cooperación administrativa, asistencia mutua...*, *Op. cit.*, p. 332.
47. “Uno de los derechos que sería positivo instaurar es la posibilidad de inicio de la inspección conjunta a solicitud del contribuyente, al igual que ocurre en los Estados Unidos a través de la MTC. Si es el propio contribuyente quién sugiere iniciarla, ésta se desarrollará en un ambiente cooperativo que favorecerá el acuerdo. A su vez, si se prevé la posibilidad de firmar un *tax ruling* o APA (si se trata de precios de transferencia), ello desembocará en una disminución en la aparición de conflictos tributarios” (Jiménez López, A., *La transposición de la regulación europea de las inspecciones conjuntas al Derecho interno*, Crónica Tributaria, Nº 185, 2022, pp. 144 y 157).
48. Estos motivos no están precisados, quedando la alegación de los mismos a la discrecionalidad de las Administraciones tributarias, de acuerdo con sus estrategias en el marco de control tributario.

siendo su actuación planificada desde el principio. Cada autoridad fiscal participante nombrará un representante que realice las funciones de coordinación.⁴⁹

Se permite, por tanto, la participación activa de funcionarios de distintos Estados en el territorio de otros Estados miembros, con distintas limitaciones establecidas en la DAC 7.⁵⁰ Realizarán un informe final, donde pondrán de manifiesto aquellos aspectos en los que las autoridades fiscales que formen parte del control estén de acuerdo; e, incluso, podrán expresar, del mismo modo, aquellos otros en los que exista un desacuerdo.⁵¹

Las Administraciones tributarias deciden, con sus propios criterios, si el obligado tributario ha cumplido la norma tributaria y/o ha aplicado el tributo correctamente.⁵² Por tanto, las autoridades fiscales, de conformidad con los principios de confianza legítima y buena administración, deberían hacer públicos los criterios interpretativos en aras a lograr una mayor seguridad jurídica y reducir la conflictividad.⁵³

49. En algunos Estados miembros, las Administraciones tributarias nombrarán, en todo caso, un representante encargado de las relaciones con el otro u otros Estados intervinientes en la inspección conjunta.

En aquellos supuestos en los que las actividades inspectoras se desarrollen en España, dicho representante supervisará y coordinará las mismas, incluyendo aquellas cuestiones relacionadas con el régimen lingüístico [art. 177 quinquies (3) LGT]. La Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional (ONFI) es el órgano inspector encargado de la coordinación de este tipo de actuaciones. Un funcionario de la oficina actúa como coordinador y enlace con otras Administraciones, formando parte de la denominada Comunidad de cooperación administrativa avanzada (AIAC), que está compuesta por representantes de todos los Estados Miembros. Adicionalmente, por elección, dentro de la misma, forma parte del denominado “grupo de coordinación”, patrocinado por la Comisión Europea y financiado con presupuesto FISCALIS (Agencia Estatal de la Administración Tributaria, Las inspecciones conjuntas en el ámbito..., *Op. cit.*).

50. Limitaciones establecidas en el art. 12 bis (3) DAC 7, aplicables también cuando los funcionarios de la autoridad (requerente) estén presentes en las investigaciones administrativas (o participen en las investigaciones administrativas a través de medios de comunicación electrónicos) entrevisten a personas y examinen registros con arreglo a las disposiciones procedimentales establecidas por el Estado miembro requerido (Čičin-Šain, N., Ehrke-Rabel, T. & Englisch, J., *Op. cit.*, p. 622; y Čičin-Šain, N. & Englisch J., *Op. cit.*, p. 16).

En este sentido, “[...] el Estado miembro en el que se realicen las actividades de la inspección conjunta adoptará las medidas necesarias para: a) permitir que los funcionarios de otros Estados miembros que participen en las actividades de la inspección conjunta realicen las entrevistas y examinen los registros junto con los funcionarios del Estado miembro en el que tengan lugar las actividades de la inspección conjunta, con sujeción a las disposiciones procedimentales establecidas por el Estado miembro en el que tengan lugar dichas actividades; b) garantizar que las pruebas recopiladas durante las actividades de la inspección conjunta puedan evaluarse, también en lo relativo a su admisibilidad, en las mismas condiciones jurídicas aplicables a una inspección realizada en ese Estado miembro en la que únicamente participen funcionarios de dicho Estado miembro, en particular en el transcurso de todo proceso de reclamación, revisión o recurso, y c) asegurar que la persona o personas sometidas a una inspección conjunta o que se hayan visto afectadas por ella disfruten de los mismos derechos y tengan las mismas obligaciones aplicables a una inspección en la que solo participen funcionarios de ese Estado miembro, en particular en el transcurso de todo proceso de reclamación, revisión o recurso” [art. 12 bis (3) DAC 7].

51. El texto final de la DAC 7 se desvía significativamente de la propuesta de la Comisión. La redacción de esta última imponía la obligación de las Administraciones tributarias se pusieran de acuerdo sobre los hechos y las circunstancias del caso. Sin embargo, el Consejo redujo considerablemente el valiente intento de la Comisión, teniendo las Administraciones tributarias la obligación de intentar llegar a un acuerdo (Čičin-Šain, N. & Englisch J., *Op. cit.*, pp. 23 y 24).

52. Una de las cuestiones pendientes en el procedimiento inspector es la relación de las autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones tributarias con la presunción de certeza. Ha sido una creación jurisprudencial diferenciar entre los datos y elementos de hecho consignados en ellas que favorecen a los obligados tributarios y los que perjudican a los mismos.

En este sentido, debería equilibrarse el alcance de la presunción legal de certeza (a la hora de presentar la autoliquidación, declaración, comunicación, etc. como en el asesoramiento ex post), que tiene el mismo rango que la presunción de legalidad en caso de actos realizados por las Administraciones tributarias. Quizá no se trate tanto de incrementar la información, sino de mejorar la calidad de la misma.

Desde el momento en que se ha impuesto a los obligados tributarios la carga de representar los hechos relevantes, calificarlos jurídicamente, seleccionar la normativa aplicable, interpretar la normativa según los criterios de la Administración (en algunos casos, sin publicidad de los mismos), resulta complicado sostener que todas estas actuaciones se realicen de una forma no interesada; incluso, es legítimo que las mismas se lleven a término, a tenor de los intereses y derechos de los obligados tributarios.

53. E.g. estos criterios interpretativos se echan en falta en los supuestos de las regulaciones voluntarias por parte de los

En cuanto a la ampliación del alcance de las actuaciones en el procedimiento de inspección conjunta, en garantía de los derechos de los obligados tributarios, la Administraciones tributarias sólo podrán hacer uso de esta facultad con motivación singularizada al caso concreto, en aquellos supuestos en los que lo comunicaran al obligado tributario con carácter previo -no simultáneo, ni posterior- a la apertura del plazo de alegaciones.⁵⁴

2.3. Relación con el procedimiento amistoso

Tradicionalmente, en el contexto internacional, el clásico procedimiento de resolución de disputas tributarias ha sido el procedimiento amistoso, desarrollado fundamentalmente entre Estados. Estos procedimientos suelen culminar con la eliminación de la doble imposición internacional en un intervalo temporal menor que el del recurso interno, por lo que resultan significativamente eficientes tanto para las Administraciones como para los obligados tributarios.⁵⁵ Sin embargo, dados los problemas con los mismos,⁵⁶ se han buscado fórmulas como el arbitraje de inversiones, los programas de cumplimiento cooperativo⁵⁷ y las inspecciones conjuntas.

obligados tributarios. Entendemos que el desequilibrio entre la autoliquidación de los tributos y la responsabilidad (administrativa y/o penal) exigida a los contribuyentes por culpa, -o incluso por simple negligencia- debería reducirse.

Sí, después de una primera rectificación de la autoliquidación que haya sido desestimada por la Administración, se produce un cambio jurisprudencial (alteración de circunstancias de relevancia jurídica acaecidas sobrevenidamente) y el obligado tributario presenta una segunda solicitud de rectificación de su autoliquidación en plazo ¿qué posibilidades y límites tiene esta segunda oportunidad? En este sentido, el Tribunal Supremo ha reconocido que le es posible al contribuyente solicitar una segunda vez -y obtener respuesta de fondo por parte de la Administración, que es obligada-, la rectificación de la autoliquidación formulada y la devolución de ingresos indebidos derivados de tal acto, en tanto no se consume el plazo de prescripción del derecho establecido en el artículo 66.c) de la LGT (Sentencia del Tribunal Supremo 447/2021, de 4 de febrero de 2021, rec. cas. 3816/2019 [2021] ECLI:ES:TS:2021:447, Fundamento de Derecho Sexto).

54. En este sentido, resultaría nulo el acto final del procedimiento de inspección de tal clase en que se haya acordado esa ampliación en momento simultáneo, o posterior, a la comunicación al interesado de la concesión del plazo para puesta de manifiesto, así como para efectuar alegaciones a la propuesta de liquidación (Sentencia del Tribunal Supremo 1811/2022, de 3 de mayo de 2022, rec. cas. 5101/2020 [2022] ECLI:ES:TS:2022:1811, Fundamento de Derecho Tercero).
55. El ejercicio de seguimiento efectuado en el marco de la aplicación del convenio de arbitraje ha puesto de manifiesto algunas deficiencias importantes; en particular, en lo que se refiere al acceso al procedimiento y a la duración y la conclusión efectiva del procedimiento [Serrano Antón, F., *El procedimiento amistoso y el arbitraje en la fiscalidad internacional*, en *Fiscalidad Internacional*, Tomo 2, p. 1.205 [Serrano Antón, F. (Dir.), Ed. Centro de Estudios Financieros, 8ª Ed., Madrid, 2022]].
56. Entre otros, tiempo de resolución, (en particular cuando no existe un arbitraje), solución no garantizada; cuestiones relacionadas con el procedimiento entre Estados, etc.
57. Existe un fuerte interés en avanzar hacia un enfoque de cumplimiento cooperativo, lo cual probablemente supondrá un largo camino para muchos países en desarrollo, pero en este itinerario pueden adoptarse muchas medidas que ayudarán a reforzar la confianza. La tendencia hacia el cumplimiento cooperativo es mundial y un creciente número de países en desarrollo están adoptando al menos ciertos elementos de este enfoque. No es posible introducir rápidamente un cumplimiento cooperativo. El cumplimiento cooperativo exige, como requisito previo, un cierto grado de confianza mutua, así como normas y procesos ciertos que regulen el sistema. Especialmente cuando la confianza se encuentre en su punto más bajo, será necesario realizar en primer lugar otras acciones que establezcan los fundamentos que permitan introducir el cumplimiento cooperativo. La introducción de algunas de estas medidas puede ser relativamente sencilla, por ejemplo, las que se dirigen a mejorar la comunicación, pero pueden ser muy eficaces para generar una dinámica positiva entre los contribuyentes y las administraciones tributarias [OECD (2022), *Tax Morale II: Building Trust between Tax Administrations and Large Businesses*, OECD Publishing, Paris (último acceso 08 Sept 2023)].

International Compliance Assurance Programme (ICAP), en el marco de la OCDE, es un programa voluntario para un proceso cooperativo multilateral de evaluación y garantía de riesgos. Está diseñado como un enfoque eficiente, eficaz y coordinado para proporcionar a los grupos de empresas multinacionales una mayor seguridad fiscal con respecto a algunas de sus actividades y transacciones. El ICAP no proporciona la seguridad jurídica que puede lograrse, por ejemplo, a través de un acuerdo anticipado de precios. Sin embargo, ofrece comodidad y seguridad cuando las administraciones fiscales que participan en la evaluación de riesgos de un grupo de empresas multinacionales consideran que los riesgos cubiertos son de bajo riesgo. Además, gracias a estos procesos cooperativos, las transacciones analizadas se identifican y son conocidas con carácter previo al inicio APAs (bilaterales o multilaterales), comprobaciones simultáneas e inspecciones conjuntas [OECD (2021), *International Compliance Assurance Programme - Handbook for tax administrations and MNE groups*, Paris (último acceso 08 Sept 2023)].

Inicialmente, en cierto modo, se concibieron las inspecciones conjuntas como una medida preventiva para no tener que llegar a la utilización de los procedimientos amistosos.⁵⁸ Es decir, las primeras propiciarían que los segundos no resultaran necesarios en un escenario ideal. Sin embargo, en la práctica esto no sucede, ya que el resultado habitual de las inspecciones conjuntas da lugar a la realización de ajustes por parte de varios Estados miembros.⁵⁹ No se produce siempre el ajuste correlativo como consecuencia del bilateral realizado por las Administraciones intervinientes en algunos casos.⁶⁰

Así pues, las inspecciones conjuntas no evitan el procedimiento amistoso con carácter general. En aquellos supuestos en los que existe internamente coordinación entre las funciones de inspección tributaria y de resolución del procedimiento amistoso, las inspecciones conjuntas pueden lograr unos resultados homogéneos, pero el procedimiento amistoso puede estar disgregado en diferentes procedimientos bilaterales, por lo que las soluciones no serán necesariamente consistentes con las alcanzadas en el procedimiento inspector.

Se pierde el grado de interacción o actuación unitaria, previamente logrado con la inspección conjunta, como consecuencia de la falta de coordinación en el procedimiento amistoso. Por ello, se propone que, tras una inspección conjunta, exista un procedimiento amistoso multilateral. De este modo, aunque las autoridades intervinientes en este último se reserven la decisión final, se logra la necesaria coherencia.

3. Protección de los derechos del obligado tributario en los procedimientos comunitarios de inspección conjunta

3.1. Derechos del obligado tributario

En un contexto multinivel, no tratar al obligado tributario como un sujeto con derechos en el ámbito de la solución de disputas tributarias entre Estados ha dejado de ser una cuestión adventicia. Esto no resulta aceptable, ya que, si el contribuyente tiene reconocidos una serie de derechos en el ámbito de la jurisdicción interna, como así ocurre en los distintos Estados miembros en mayor o menor medida, en el contexto internacional, al menos europeo, cuando ejercen sus potestades de consuno, debería poder ejercerlos también.⁶¹

En la Unión Europea, el *European Trust and Cooperation Approach - ETACA Pilot Project*, con el objetivo proporcionar un marco claro, estimula un diálogo preventivo para llevar a las Administraciones tributarias a realizar una evaluación de riesgo de alto nivel de la política de precios de transferencia adoptada por las grandes empresas multinacionales. Como resultado, las empresas reciben apoyo en su internacionalización para evitar problemas de doble imposición y reducir los costes de cumplimiento de las obligaciones fiscales [*Guidelines* (último acceso 08 Sept 2023)].

[...] El programa ETACA de la Unión Europea constituye un mecanismo cooperativo multilateral inspirado en el ICAP de la OCDE que permite contribuir a reducir riesgos y controversias fiscales de precios de transferencia entre administraciones tributarias de Estados miembros de la UE (Calderón Carrero, J.M. y Quintas Seara, A., *Op. cit.*, p. 60).

58. En este sentido, podemos distinguir tres tipos de procedimientos amistosos: (i) los tramitados al amparo del Convenio de Doble imposición aplicable; (ii) los tramitados al amparo del Convenio de Arbitraje; (iii) los tramitados al amparo de la Directiva 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea [Cámara Barroso, C., *Una regulación basada en la aplicación de una cláusula general antiabuso impide la iniciación de un procedimiento amistoso. Análisis de la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2021 (rec. cas. 6432/2019)*, Nueva Fiscalidad, 4/2021, p. 301].
59. Por ejemplo, a las filiales de un grupo de empresas multinacionales residentes en cada una de sus respectivas jurisdicciones.
60. Ello resulta materialmente imposible cuando los Estados no han intervenido en el procedimiento amistoso (por voluntad propia o porque no se les haya invitado), o bien porque no tengan previsto efectuar el ajuste correlativo a raíz de las inspecciones conjuntas, reservándose su posición para un ulterior procedimiento (amistoso).
61. “[...] ya hay algunas pruebas de la práctica estatal y la opinio iuris, tanto a nivel nacional como internacional, sobre los derechos básicos de los contribuyentes. Sin embargo, las pruebas de la opinión iuris son más elusivas y difíciles de precisar que las pruebas de la práctica; esto es una característica común de la identificación del derecho internacional consuetudinario y no sólo es cierto en el contexto de los derechos de los contribuyentes. En cualquier caso, el ámbito de

Las legislaciones internas de los Estados miembros prevén derechos de los obligados tributarios que tienen incidencia en el procedimiento inspector, así como en los procedimientos sancionadores tributarios. Normalmente, las relaciones de estos derechos son abiertas, sin carácter exhaustivo.⁶²

En el caso que nos ocupa deberían concretarse con mayor precisión el derecho a solicitar una inspección conjunta, a ser informado sobre los principales hitos de la inspección, al acceso al expediente,⁶³ a que el informe final refleje los desacuerdos, a la notificación del informe final, a formular alegaciones y a presentar recursos.⁶⁴ Probablemente habrán de completarse a través de la jurisprudencia,⁶⁵ como viene sucediendo en el ámbito de la cooperación administrativa e intercambio de información fiscal.

Resultaría ciertamente útil que todas estas cuestiones pudieran especificarse en pro de la seguridad jurídica -de Administraciones y contribuyentes-; y, de este modo, evitar el riesgo de aplicación asimétrica por parte de los Estados miembros. Con ello, podría mejorarse sustancialmente la posición jurídica del obligado tributario, en aras a lograr el anhelado equilibrio en las relaciones de

los derechos de los contribuyentes en el derecho fiscal internacional es especialmente dinámico. Además, el derecho internacional de las inversiones puede servir de fuente de inspiración para el derecho fiscal internacional. Esto se refiere tanto a los procedimientos para proteger estos derechos como a su contenido. Parece que existe un derecho internacional consuetudinario en *status nascendi*" (Kokott, J., & Pistone, P., *Taxpayers in International Law: international Minimum Standards for the Protection of Taxpayers' Rights*, Oxford, UK; New York, NY: Hart Publishing, an imprint of Bloomsbury Publishing, 2022, p. 504).

62. El art. 34 LGT reconoce a los obligados tributarios los siguientes derechos: a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y cumplimiento de sus obligaciones tributarias; a ser reembolsado del coste de los avales y otras garantías aportados, así como a la reducción proporcional de la garantía aportada; a utilizar las lenguas oficiales en el territorio; a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte; a conocer la identidad de la autoridad y personal al servicio de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan las actuaciones y procedimientos tributarios en los que tenga la condición de interesado; a solicitar certificación y copia de las declaraciones presentadas, así como derecho a obtener copia sellada de los documentos presentados ante la Administración; derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante; al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria; derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración tributaria; a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa; a formular alegaciones y a aportar documentos que estime conveniente, y que puedan ser relevantes para la resolución del procedimiento tributario, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la propuesta de resolución; a ser oído en el trámite de audiencia; a ser informado al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en el plazos previstos en la Ley; a formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración tributaria; a que las manifestaciones con relevancia tributaria de los obligados tributarios se recojan en las diligencias extendidas en los procedimientos tributarios; a obtener copia a su costa de los documentos que integran el expediente administrativo en el trámite de puesta de manifiesto del mismo; de acceso a archivos y registros administrativos; a actuar ante la Administración tributaria por medio de un representante; a que las actuaciones se desarrollen en horario de oficina; a que se declare de oficio la prescripción; a la inviolabilidad del domicilio; a solicitar que una actuación inspectora de carácter parcial pase a tener carácter general.
63. "La existencia de una violación del derecho de defensa, incluido el derecho a acceder al expediente, debe apreciarse en función de las circunstancias específicas de cada asunto y, en particular, de la naturaleza del acto de que se trate, del contexto en que se adoptó y de las normas jurídicas que regulan la materia correspondiente" (Sentencias del TJUE, de 18 de julio de 2013, C-584/10 P, C-593/10 P y C-595/10 P de *Kadi* [2013] EU:C:2013:518, apartado 102; y de 10 de septiembre de 2013, C-383/13 *PPU de G. y R.* [2013] EU:C:2013:533, apartados 32 y 34).
64. La conexión del principio de buena administración con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva (en su vertiente de acceso a los recursos en vía judicial) ha propiciado la existencia de interés casacional ante el Tribunal Supremo en dos asuntos en los que la Administración incumple su obligación de resolver en un plazo razonable una reclamación económico-administrativa, no informa sobre los recursos procedentes y se ve recompensada con la declaración de inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo por falta de agotamiento de la vía administrativa (Autos del Tribunal Supremo 5750/2022, de 20 de abril de 2022, rec. cas. 4792/2021 [2022] ECLI:ES:TS:2022:5750A, Razonamientos Jurídicos Tercero y Quinto; y 5741/2022, de 20 de abril de 2022, rec. cas. 3069/2021 [2022] ECLI:ES:TS:2022:5741A, Razonamiento Jurídico Quinto). En este sentido, *vid.* Litago Lledó, R., El «principio» de buena administración y el derecho fundamental de acceso a los recursos de los obligados tributarios en caso de inactividad administrativa, en *Los principios del cumplimiento cooperativo en materia tributaria*, Capítulo III, p. 74 [Moreno González, S. y Carrasco Parrilla, P. J. (Dirs.), Ed. Atelier, Barcelona, 2023].
65. A tenor de los estándares procedimentales comunes y las interpretaciones aceptados en el marco internacional (Pistone, P., *General Report*, Tax procedures. EATLP Annual Congress Madrid, 6-8 June, 2019, IBFD, Ámsterdam, 2020, p. 14).

los administrados con una o varias Administraciones (actuando de consenso); y, en consecuencia, reforzar la seguridad jurídica en este marco. Los Estados deberían dotar en este punto, a través de sus legislaciones internas, si no se explicita en la norma comunitaria, de mayor fuerza y eficacia a los derechos y garantías de los obligados tributarios y permitir la generalización de su aplicación a la actividad de las autoridades tributarias en el plano europeo.

3.2. Proyección de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea en los derechos del obligado tributario

Tras la entrada en vigor del Tratado de Lisboa (con fecha 01 de diciembre de 2009), la Unión Europea hace suyos los postulados de la Carta de los Derechos Fundamentales, dotando a esta última de eficacia jurídica originaria e idéntico valor vinculante al de los Tratados.⁶⁶ Es forzoso reconocer que, al contemplarse la inspección conjunta en la DAC 7, se abre la vía a la aplicación de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, con las consecuencias prácticas que ello supone.⁶⁷

Las personas afectadas por una inspección conjunta tienen derecho a que las Administraciones tributarias traten sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable. En particular, tienen derecho a ser oídos antes de que se tome en su contra una medida individual que les afecte desfavorablemente;⁶⁸ a acceder al expediente que les concierna,⁶⁹ dentro del respeto de los intereses legítimos de la confidencialidad y del secreto profesional y comercial; a la motivación⁷⁰

66. Considerando que la CDFUE tiene un carácter meramente declarativo (no es una fuente directa del Derecho), se abre la posibilidad a que tanto el contenido de los principios generales de Derecho de la Unión existentes previamente como su alcance sean superiores a los previstos en la Carta (Pistone, P., *Op. cit.*, p. 17).

En este sentido, el art. 6 (1^º) Tratado de Unión Europea dispone que la Unión reconoce los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000, tal como fue adaptada el 12 de diciembre de 2007 en Estrasburgo, la cual tendrá el mismo valor jurídico que los Tratados.

67. El verdadero problema que dicha previsión plantea guarda relación con la eficacia jurídica que, a la vista de lo previsto en el artículo 51.1 de la propia CDFUE, debe atribuirse a la misma, pues no en vano dicho precepto, al concretar el ámbito de aplicación de las disposiciones de la citada Carta, indica que las mismas «están dirigidas a las instituciones y órganos de la Unión, respetando el principio de subsidiariedad, así como a los Estados miembros únicamente cuando apliquen el derecho de la Unión. Por consiguiente, estos respetarán los derechos, observarán los principios y promoverán su aplicación, con arreglo a sus respectivas competencias» (Álvarez Martínez, J., *El principio de buena administración...*, *Op. cit.*, p. 29).

68. En aplicación del derecho a ser oído antes de tomar cualquier decisión, los obligados tributarios deben tener derecho a asistir a todas las reuniones pertinentes con las Administraciones tributarias, así como derecho a proporcionar información objetiva y presentar sus puntos de vista antes de que las decisiones de la Administración sean definitivas.

Por tanto, a través del mismo se garantiza a cualquier persona la posibilidad de dar a conocer oportunamente su punto de vista durante el procedimiento administrativo, antes de la adopción de cualquier decisión que pueda afectar desfavorablemente a sus intereses. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la regla según la cual debe darse al destinatario de una decisión lesiva la oportunidad de formular sus observaciones antes de que esta se adopte tiene como finalidad que la autoridad competente pueda tener en cuenta oportunamente todos los factores pertinentes. A fin de garantizar una protección efectiva de la persona afectada, la referida regla tiene, en particular, por objeto que el interesado pueda subsanar eventuales errores o invocar datos relativos a su situación personal que militen en el sentido de que se adopte la decisión, de que no se adopte o de que tenga un contenido u otro (Sentencia del TJUE, de 16 de octubre de 2019, C-189/18 de *Glencore Agriculture Hungary* [2019] EU:C:2019:861, apartado 41 y jurisprudencia citada).

69. “En los procedimientos administrativos relativos a la inspección [...], un particular debe tener la posibilidad de que se le transmitan, si así lo solicita, la información y los documentos incluidos en el expediente administrativo que la autoridad pública haya tomado en consideración para adoptar su resolución, a menos que la restricción del acceso a la información y documentos mencionados esté justificada por objetivos de interés general” (Sentencia del TJUE, de 9 de noviembre de 2017, C-298/16 de *Ispas* [2017] ECLI:EU:C:2017:843, apartado 39).

70. “La existencia de una motivación adecuada y suficiente, en función de las cuestiones que se susciten en cada caso concreto constituyen una garantía esencial, en la medida que la exteriorización de los razonamientos que llevan a adoptar una decisión permiten apreciar su racionalidad, además de facilitar el ulterior control de la actividad por los órganos superiores, y consecuentemente mejorar las posibilidades de defensa por parte de los ciudadanos de sus derechos mediante los recursos que en cada supuesto procedan” (Sentencia del Tribunal Supremo 3849/2012, de 31 de mayo de 2012, rec. cas. 3090/2011 [2012] ECLI:ES:TS:2012:3849, Fundamento de Derecho Primero).

de las decisiones administrativas; y, finalmente, al acceso a los documentos.⁷¹

Las autoridades fiscales de los Estados miembros deberán garantizar la realización de entrevistas, el examen de los registros, la evaluación de las pruebas recopiladas, así como los derechos de los obligados tributarios (contribuyentes e interesados) en las mismas condiciones aplicables en sus inspecciones internas,⁷² sin perjuicio de que los obligados tributarios deban cumplir con las obligaciones, en los términos recogidos en la correspondiente normativa.⁷³

No está de más recordar que los afectados por una inspección conjunta tendrán derecho a la reparación por la Unión Europea de los daños causados por sus instituciones o sus agentes en el ejercicio de sus funciones, de conformidad con los principios generales comunes a los Derechos de los Estados miembros, y que pueden dirigirse a las instituciones de la Unión Europea en una de las lenguas de los Tratados en la que se recibirá contestación.

En definitiva, los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea resultan de aplicación directa y prevalente en las jurisdicciones de los distintos Estados, adquiriendo un protagonismo, tanto en aspectos formales como en cuestiones sustanciales,⁷⁴ lo que puede suponer claros avances en la protección de los derechos de los afectados por una inspección conjunta realizada al amparo de las normas de la Unión Europea.

3.2.1. Derecho a una buena administración

La buena administración ha sido contemplada como «meta-principio»⁷⁵ y como derecho,⁷⁶ cuestión que no es baladí según ha reconocido la doctrina.⁷⁷ En ambos casos su contenido es plural.⁷⁸ Como principio,⁷⁹ reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucional-

71. Art. 42 CDFUE.

72. Supra n. 50.

73. Por ejemplo, obligación de presentar declaraciones censales en caso de actividades económicas; de solicitud y utilización del NIF en relaciones de naturaleza tributaria; de llevar y conservar libros de contabilidad y registros; de expedir y entregar facturas y de su conservación; de aportar a la Administración la documentación con trascendencia tributaria cuando sea solicitada por ésta; de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas; de que la aportación o llevanza de libros registros se realice de forma periódica y por medios telemáticos, en aquellos supuestos que se establezcan reglamentariamente; de atender a la inspección y de prestarle la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones (art. 29 LGT).

En el procedimiento inspector, concretamente, los obligados tributarios deberán atender a la inspección (y le prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones); personarse (por sí o por medio de representante) en el lugar, día y hora señalados para la práctica de las actuaciones; y, por último, aportar o tener a disposición de la autoridad tributaria la documentación y demás elementos solicitados (artículo 142.3 LGT).

74. Álvarez Martínez, J., El principio de buena administración..., *Op. cit.*, pp. 30-31.

75. Que engloba otros principios, deberes administrativos (como el deber de motivación) o derechos de los particulares (como el derecho de audiencia) (Sanz Gómez, R., *Buena Administración y Procedimiento Tributario Justo*, en *La Protección de los derechos Fundamentales en el ámbito tributario*, Capítulo VII, p. 254 [Merino Jara, I. (Dir.), Ed. Wolters Kluwer, Madrid, 2021]).

76. “Puesto que la primera duda que surge es si estamos ante un derecho a la buena administración, que, incluso pudiera alcanzar el rango de derecho fundamental, o bien, si, en realidad, nos encontramos ante el principio de buena administración” (Litago Lledó, R., *El «derecho» a la buena administración y la inactividad de la administración tributaria*, en *La Protección de los derechos Fundamentales en el ámbito tributario*, Capítulo VIII, p. 255 [Merino Jara, I. (Dir.), Ed. Wolters Kluwer, Madrid, 2021]).

77. “El dilema presenta un doble aspecto: por una parte, la diferencia entre una y otra configuración jurídica es relevante en cuanto será la que determinará el grado de protección jurisdiccional [...]. Por otra parte, se da la circunstancia de que, frente al reconocimiento expreso de un derecho en la Carta, ello no encuentra parangón en el ordenamiento interno, que no es ya que no lo reconozca como derecho o como principio, sino que ni siquiera lo menciona con carácter general” (*Ibidem*, p. 256).

78. Sanz Gómez, R., *Op. cit.*, p. 227.

79. Centrándonos en las distintas manifestaciones del derecho a una buena administración, tal y como se contemplan en los diversos apartados del artículo 41 CDFUE, su condición de principios generales, por lo que respecta a los apartados 1 y 2 [...] resulta expresamente declarada por las Explicaciones al respecto (Explicaciones que, según dispone el artículo

mente al contribuyente y ordena a los responsables de gestionar el sistema impositivo, a la propia Administración tributaria, observar el deber de cuidado y la debida diligencia para su efectividad y la de garantizar la protección jurídica que haga inviable el enriquecimiento injusto.⁸⁰ Conmina a la autoridad fiscal a proceder de forma imparcial, completa, equitativa y con la debida diligencia.⁸¹

Constituye un nuevo paradigma del Derecho del siglo XXI referido a un modo de actuación pública que excluye la gestión negligente y [...] se impone a las Administraciones Públicas,⁸² debiendo (las mismas) examinar (con diligencia e imparcialidad) todos los elementos pertinentes del asunto en cuestión (incluidos los relativos a las alegaciones formuladas por el obligado tributario), dar respuesta motivada a las solicitudes que los obligados tributarios formulen, explicar las consecuencias adheridas a las actuaciones administrativas y tramitar los asuntos de forma imparcial, equitativa y dentro de un plazo razonable en los procedimientos de inspección.⁸³

El ejercicio de las potestades tributarias conlleva actuaciones intervencionistas, de inmisión, de gravamen y sancionadoras, proyectándose sobre todas las Administraciones el principio de buena administración.⁸⁴ En consecuencia, las autoridades tributarias deberán adoptar una postura activa, diligente,⁸⁵ que incluye, en caso de disponer de información cierta y veraz, las acciones pertinentes para la subsanación de los errores cometidos por los obligados tributarios.⁸⁶

6.1 in fine TUE, han de tenerse debidamente en cuenta a la hora de interpretar la CFDUE) (Alonso García, R., y Andrés Sáenz de Santa María, P., *El sistema europeo de fuentes*, Ed. Fundación Coloquio Jurídico Europeo, Madrid, 2022, pp. 76-77).

80. Sentencia del Tribunal Supremo 1700/2019, de 14 de mayo de 2019, rec. cas. 3457/2017 [2019] ECLI:ES:TS:2019:1700, Fundamento de Derecho Tercero.4.

81. El principio de buena administración impone a la Administración una actividad concreta para la que le habilita el ordenamiento jurídico a favor de los derechos de los contribuyentes y en evitación de un enriquecimiento injusto que sólo quedaba amparado por una aplicación rigorista de la Administración de la normativa aplicable (Litago Lledó, R., *El «derecho» a la buena administración y la inactividad...*, *Op. cit.*, p. 275).

82. Sentencia del Tribunal Supremo 3279/2020, de 15 de octubre de 2020, rec. cas. 1652/2019 [2020] ECLI:ES:TS:2020:3279, Fundamento de Derecho Tercero.

83. Sentencias del TJUE, de 8 de mayo de 2014, C-604/12 de N. [2014] ECLI:EU:C:2014:302, apartados 49 y 50; de 14 de mayo de 2020, C-446/18 de Peek & Cloppenburg/EUIPO - Peek & Cloppenburg (Peek & Cloppenburg), [2020] ECLI:EU:C:2020:369, apartados 43 y 44; y de 21 de octubre de 2021, C-396/20 de CHERP Equipment Pooling, [2021] ECLI:EU:C:2021:867, apartados 49, 54 y 55.

84. Teniendo en cuenta que la recta utilización de los conceptos jurídicos contribuye a mejorar la comprensión y aplicación del Derecho, y los perfiles poco definidos, sería deseable una mayor concreción del mismo en aras a mejorar su aplicabilidad y definir sus perfiles (MARÍN-BARNUEVO FABO, D., “El principio de buena administración en materia tributaria”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, 186/2020, pp. 15-38).

85. El principio de buena gobernanza impone una actividad pública:

- Ágil y rápida y en su debido momento (promptly, speedily, in good time), desarrollada de una manera apropiada y sobre todo consistente, especialmente cuando afecta a derechos humanos fundamentales, incluyendo el derecho de propiedad.

- Llevada a cabo con sumo (utmost) cuidado, en particular cuando se trata de materias de vital importancia para los individuos, como beneficios sociales y otros derechos parecidos.

- Mediante el desarrollo de procedimientos internos que permitan la transparencia y la claridad de sus operaciones, minimicen el riesgo de errores y promuevan la seguridad jurídica en las transacciones entre particulares afectando intereses relativos a la propiedad.

- Correctora de errores cometidos, con el pago, en su caso, de una adecuada compensación u otro tipo de reparación apropiada para el ciudadano afectado por los mismos (PONCE SOLÉ, J., *La lucha por el buen gobierno y el derecho a una buena administración mediante el estándar jurídico de diligencia debida*, Cuadernos Democracia y Derechos Humanos, Universidad de Alcalá, 2019, p. 57).

86. Excepcionando o reduciendo los intereses de demora en determinados casos, admitiendo rectificaciones de errores no dolosos tras requerimiento de la Administración, objetivando al máximo posible la regulación del derecho a rectificar el error, tomando en consideración el historial del contribuyente a la hora de valorar su responsabilidad, intensificando las actuaciones preventivas que permitan y faciliten la regularización voluntaria, realizando avances en la función preventiva, a través de los Códigos de Buenas Prácticas Tributarias [Secretaría de Estado de Hacienda, Consejo para la Defensa del Contribuyente, *Propuesta 3/2022 sobre la incorporación del derecho al error al Ordenamiento tributario español* (último acceso 08 Sept 2023)].

Se trata de reconocer -como se ha hecho en la Ley francesa núm. 2018-727, de 10 de agosto de 2018, sobre “Un Estado

Como derecho se encuentra recogido de manera expresa en la CDFUE. Se trata de una situación subjetiva de amplio espectro, que abarca multitud de derechos singulares,⁸⁷ complementados con el derecho de acceso a los documentos.⁸⁸ Todo ello permite que el obligado tributario pueda desplegar las acciones defensivas reconocidas en las respectivas jurisdicciones.⁸⁹

Este instrumento encierra potencialidades inéditas e innovadoras⁹⁰ que podrían hacerse patentes

al servicio de una sociedad de confianza- un derecho a regularizar o corregir el error, aplicable una vez para el mismo error, ya sea de forma espontánea o a través de un requerimiento administrativo y dentro del plazo que se le haya indicado, incluso cuando se esté siendo objeto de una comprobación o investigación tributaria”.

En este sentido, “el apoyo a la voluntariedad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias es fundamental, lo que conlleva la necesidad de avanzar en las estrategias de información y comunicación e intentar mejorar la relación de la Administración tributaria con los contribuyentes, evitando trasladar la impresión de culpabilidad y persecución a aquéllos que suelen cumplir sus obligaciones correctamente y que, en alguna ocasión, se retrasaron o se equivocaron en sus relaciones con la Administración. El Comité estima que debe estudiarse la posibilidad de aligerar las sanciones en supuestos de fallos o incumplimientos menores, en línea con lo que se hace en otros países como Francia o Singapur” (Comité de personas expertas, Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria, Madrid, 2022, pp. 27-28).

La Ley 13/2023, de 24 de mayo, supra n. 40, ha establecido un sistema único para la corrección de las autoliquidaciones: la denominada “autoliquidación rectificativa”, sustituyendo el actual sistema dual de autoliquidación complementaria y solicitud de rectificación. A través de la presentación de esta nueva figura -utilizando el modelo normalizado de autoliquidación aprobado-, el obligado tributario podrá rectificar, completar o modificar la autoliquidación presentada con anterioridad (con independencia del resultado de la misma) sin necesidad de esperar a la resolución administrativa [art. 120 (4) LGT].

El Proyecto de Real Decreto por el que se desarrollan las normas y los procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático obligatorio de información comunicada por los operadores de plataformas y se modifica 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, supra n. 40, modifica los reglamentos específicos de desarrollo de las leyes reguladoras del Impuesto sobre el Valor Añadido (art. 74 bis del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (art. 67 bis del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo), del Impuesto sobre Sociedades (art. 59 bis del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio), de los Impuestos Especiales (arts. 44 bis, 140 bis y 147 bis del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio) y del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero (art. 3 bis del Real Decreto 712/2022, de 30 de agosto), a efectos de introducir esta nueva figura en los citados tributos.

87. “Como la terminación de los procedimientos administrativos en un plazo razonable, el veto a la posibilidad de resoluciones adoptadas *inaudita parte* o aspectos relacionados con la interdicción de la indefensión, como el acceso al expediente y la motivación adecuada” (García Novoa, C., “El principio de Buena Administración como regla de control de los actos administrativos en materia tributaria”, *politicafiscal.es*, 2019, <https://www.politicafiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/el-principio-de-buena-administracion-como-regla-de-control-de-las-actos-administrativos-en-materia-tributaria>(último acceso 08 Sept 2023).

“Vemos pues que el derecho a la buena administración, tal y como es reconocido en el artículo 41 CDFUE, conlleva: (i) el derecho del administrado a ser oído antes de la adopción de una resolución que le resulte desfavorable; (ii) el derecho del administrado a acceder al expediente que le afecte; (iii) el derecho del administrado a la reparación del daño soportado por la actuación de las instituciones de la UE; (v) el derecho del administrado a utilizar cualquiera de las lenguas de los Tratados; (vi) la obligación de la Administración de tratar los asuntos de forma imparcial y equitativa; (vii) el deber de la Administración de resolver los procedimientos en un plazo razonable; y (viii) la obligación de motivar las resoluciones administrativas” (Marín-Barnuevo Fabo, D., *Op. cit.*, pp. 15-38).

88. Reconocido en el artículo 42 CDFUE. “Las Explicaciones dedicadas a este precepto tampoco hacen referencia alguna a su posible condición de principio general, limitándose a advertir que fue tomado del artículo 255 TCE (reubicado ahora, con sus modificaciones, como artículo 15 TFUE)” (Alonso García, R., y Andrés Sáenz de Santa María, P., *Op. cit.*, pp. 78-79).
89. “Resulta comúnmente aceptado que el contenido del principio de buena administración está íntimamente relacionado con derechos fundamentales de los particulares [...]. En particular, se trataría de las garantías que anidan en el seno del genérico derecho fundamental a la tutela judicial efectiva [...]. Así, se ha ido evidenciando en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo la conexión con el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas, la motivación de las resoluciones y el acceso a la tutela de un órgano jurisdiccional” (Litago Lledó, R., El «principio» de buena administración y el derecho fundamental de acceso..., *Op. cit.*, p. 74).
90. Cabría, así, concluir, destacando el mayor potencial de los derechos que pudiera seguir consagrando el TJUE, vía pretoriana, en cuanto principios generales del Derecho de la Unión, respecto del articulado de la CDFUE: por un lado, porque tales derechos serían directamente operativos, mientras que no todo el articulado de la CDFUE, como es sabido, goza de tal naturaleza (manifiestamente, los principios rectores); por otro lado, porque junto a la Unión, tendrían a los Estados miembros siempre por destinatarios al aplicar éstos el Derecho de la Unión (*Ibidem*, p. 79).

a la hora de regular el procedimiento y reforzar las garantías de los obligados tributarios,⁹¹ en particular, en las inspecciones conjuntas.⁹² No obstante, su manida invocación en los supuestos en que la autoridad se ha limitado a observar las reglas que ordenan su actuación en el procedimiento distorsiona claramente su significado y alcance.⁹³ Por ahora, su valor depende, básicamente, de su aplicación efectiva por los órganos judiciales⁹⁴ en el momento de sopesar el ejercicio de potestades discrecionales e impactar en el sistema de revisión de actos tributarios.⁹⁵

3.2.2. Derecho de defensa

Los derechos reconocidos a los obligados tributarios en el procedimiento de inspección conjunta enlazan además de con la buena administración,⁹⁶ con el derecho de defensa.⁹⁷ El mismo constituye un principio general del Derecho de la Unión Europea que resulta de aplicación cuando las autoridades se proponen adoptar un acto lesivo para una persona e incluye, entre otros, el derecho a una tutela judicial efectiva,⁹⁸ que comprende diferentes aspectos (igualdad de armas, acceso a los tribunales y asesoramiento, defensa y representación).⁹⁹

Partiendo de que al destinatario de una decisión lesiva debe dársele la oportunidad de formular sus observaciones antes de que se adopte ésta, de manera que la autoridad competente pueda tener en cuenta eficazmente la totalidad de los elementos pertinentes, la Administración tributaria debe prestar toda la atención necesaria a las observaciones formuladas por el interesado.¹⁰⁰ Debe examinar minuciosa e imparcialmente todos los datos pertinentes del asunto de que se trate y motivar su decisión detalladamente, de modo suficientemente específico y concreto para que el interesado

-
91. “Ello supone que el número de posibilidades en los que se pueda utilizar este principio sea enorme, en cuanto que bastaría con relacionarlo con argumentos sólidos, con los derechos y garantías previstos [...] es de un potencial enorme de cara a la defensa de los derechos y garantías de los obligados tributarios” (Orena Domínguez, A., *El principio de buena administración como derecho y garantía de los obligados tributarios*, en *Los principios del cumplimiento cooperativo en materia tributaria*, Capítulo II, p. 53 [Moreno González, S. y Carrasco Parrilla, P. J. (Dir.), Ed. Atelier, Barcelona, 2023]).
92. De este modo, se viene a defender la aplicación de la bilateralidad o igualdad de armas [...], pero con una garantía de contradictorio propia de ordenamientos continentales como el alemán o el italiano. La consideración de determinadas garantías incluidas en el principio de buena administración implica una mayor atención a las alegaciones realizadas por el sujeto, de modo que no sea un trámite formal, sino que implique un respeto sustancial a las posiciones del contribuyente, reservando las prerrogativas de la Administración para los casos en los que la bilateralidad no respeta la necesaria buena fe [Aneiros Pereira, J., *El derecho de defensa en la administración: derecho de toda persona a ser oída y derecho de acceso al expediente*, Capítulo X, en *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*, p. 361 [Merino Jara, I. (Dir.), Ed. Wolters Kluwer, Madrid, 2021]].
93. MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *Op. cit.*, p. 26.
94. Téngase en cuenta que nos encontramos, como ha advertido la doctrina, “ante una creación jurisprudencial tanto en el ámbito del Derecho de la Unión Europea como del Convenio Europeo de Derechos Humanos” (SANZ GÓMEZ, R., *Op. cit.*, p. 254).
95. “Necesidad de resolver un recurso de reposición [...] antes de poder adoptar medida alguna de ejecución forzosa, [...] de interpretar de manera muy flexible las vías de recurso ante situaciones donde la excepcional complejidad, sumada a la escasa diligencia administrativa en resolver, puedan causar un perjuicio al obligado tributario. Finalmente, la necesidad de promover la revisión de oficio de actos que se descubran contrarios al ordenamiento y lesivos para el interesado” (*Ibidem*, p. 254).
96. Art. 41 CDFUE.
97. Recogido en el art. 48 CDFUE, el respeto del mismo constituye un principio general del Derecho comunitario que resulta de aplicación cuando la administración se propone adoptar un acto lesivo para una persona.
Conforme a este principio debe permitirse a los destinatarios de decisiones que afecten sensiblemente a sus intereses dar a conocer eficazmente su punto de vista sobre los elementos en los que la administración vaya a basar su decisión. A tal efecto, deben disfrutar de un plazo suficiente (Sentencia del TJUE, de 18 de diciembre de 2008, C-349/07, *cit.*, apartados 36 y 37).
98. Art. 47 CDFUE.
99. Sentencia del TJUE, de 26 de julio de 2017, C-348/16 de *Sacko* [2017] EU:C:2017:591, apartado 32.
100. *Supra* n. 92.

pueda comprender las razones de la decisión adoptada. Ello constituye el corolario del principio del respeto del derecho de defensa.¹⁰¹

En este sentido, debe permitirse a los destinatarios de decisiones que afecten significativamente a sus intereses dar a conocer eficazmente su punto de vista sobre los elementos en los que las autoridades vayan a basar su decisión.¹⁰² En los procedimientos de inspecciones conjuntas esta obligación recae sobre las autoridades fiscales, ya que en las mismas se adoptan decisiones que entran dentro del ámbito de aplicación del Derecho de la Unión, “aun cuando la legislación aplicable no establezca expresamente tal formalidad”.¹⁰³

El derecho de defensa es aplicable a los procedimientos tributarios.¹⁰⁴ En este sentido, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha destacado que “si bien es cierto que el derecho de defensa debe ser respetado en los procedimientos administrativos que pueden dar lugar a una sanción, ha de evitarse, al mismo tiempo, que el mencionado derecho quede irremediadamente dañado en los procedimientos de investigación previa [...]. Por consiguiente, si bien algunas manifestaciones del derecho de defensa afectan únicamente a los procedimientos contradictorios que siguen a una comunicación de los cargos imputados, otras deben ser respetadas ya en la fase de investigación previa”.¹⁰⁵

A través del principio de igualdad de armas, cada parte debe disponer de una oportunidad adecuada de presentar sus motivos en condiciones que no la dejen en desventaja sustancial respecto a su oponente.¹⁰⁶ Dicho principio se aplica en el Derecho de la Unión Europea, además de a los procedimientos civiles, a los procedimientos de Derecho público.¹⁰⁷ Debe apreciarse en función de las circunstancias específicas de cada asunto, y, en particular, de la naturaleza del acto de que se trate, del contexto en que se adoptó y de las normas jurídicas que regulan la materia.¹⁰⁸

Los obligados tributarios tienen que poder conocer los motivos de las resoluciones adoptadas en su contra, ya sea mediante la lectura de las propias resoluciones, ya sea a través la notificación de su motivación efectuada a petición de los mismos, a fin de que puedan defender sus derechos en las mejores condiciones posibles.¹⁰⁹ Es fundamental que puedan comprenderse las razones de la inspección conjunta e interponer contra la resolución en la que sea acordada la misma un recurso de forma útil y efectiva.¹¹⁰

Ahora bien, el TJUE ha señalado, a efectos de garantizar el respeto de los derechos previstos en el referido artículo 47 CDFUE, que “no solo es preciso procurar que el destinatario de un acto lo

101. Sentencia del TJUE, de 5 de noviembre de 2014, C-166/13 de *Mukarubega* [2014] EU:C:2014:2336, apartado 48 y jurisprudencia citada.

102. Sentencias del TJUE, de 22 de noviembre de 2012, C-277/11 de *Sr. M.* [2012] ECLI:EU:C:2012:744, apartados 82 y 83; y de 3 de julio de 2014, C-129/13 de *Kamino International Logistics y Datema Hellmann Worldwide Logistics* [2013] ECLI:EU:C:2014:2041, apartado 29.

103. Sentencia del TJUE, de 17 de diciembre de 2015, C-419/14 de *WebMindLicenses* [2015] ECLI:EU:C:2015:832, apartado 84.

104. Este mandato de buena administración junto con la atracción de las garantías de justo proceso, entre las que se incluyen la igualdad de armas y la garantía de contradictorio deben aplicarse a los procedimientos tributarios (Aneiros Pererira, J., *Op. cit.*, p.347).

105. Sentencia del TJUE, de 18 de octubre de 1989, C-374/87 de *Orkem* [1989] ECLI:EU:C:1989:387, apartado 33.

106. Como contenido esencial del derecho, el principio de igualdad de armas, que es un corolario del concepto mismo de proceso justo, implica la obligación de ofrecer a cada parte una oportunidad razonable de presentar su causa, incluidas sus pruebas, en condiciones que no la coloquen en una situación de clara desventaja con respecto a su adversario (Sentencia del TJUE, de 6 de noviembre de 2012, C-199/11 de *Otis y otros* [2012] EU:C:2012:684, apartado 71).

107. Sentencia del TJUE, de 28 de julio de 2016, C-543/14 de *Ordre des barreaux francophones y germanophone y otros* [2016] ECLI:EU:C:2016:605, apartados 40 a 42.

108. Sentencia del TJUE, de 26 de julio de 2017, C-348/16, *cit.*, apartado 41.

109. Sentencia del TJUE, de 04 de junio de 2013, C-300/11 de *ZZ* [2013] ECLI:EU:C:2013:363, apartado 53.

110. Sentencia del TJUE, de 6 de septiembre de 2012, C-619/10 de *Trade Agency*, [2012] ECLI:EU:C:2012:531, apartado 53; y de 23 de octubre de 2014, C-302/13 de *flyLAL-Lithuanian Airlines* [2014] ECLI:EU:C:2014:2319, apartados 51 y 52.

reciba realmente sino también que se le permita conocer y comprender de forma efectiva y completa el sentido y el alcance de la acción ejercida contra él de manera que pueda ejercer eficazmente sus derechos en el Estado miembro de origen”.¹¹¹

Respecto del alcance del derecho a la tutela judicial efectiva, el TJUE ha considerado que en los supuestos de normativa que no permita a terceros -a quienes se le solicita la información- emprender acciones contra esos requerimientos administrativos se vulnera su derecho a la tutela judicial efectiva; especialmente, cuando el requerimiento de información resulta arbitrario o desproporcionado, ya que se pondría al sujeto obligado en una situación de indefensión: solamente podría recurrir una vez se hubiera negado a suministrar la información y, a consecuencia de ello, se le hubiera interpuesto la pertinente sanción.

Diferencia, por tanto, la situación de los tres tipos de obligados tributarios (destinatario del requerimiento, contribuyente investigado y tercero afectado). Respecto a la persona que posee la información objeto de requerimiento, entiende que se ha producido una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva en la medida en que la legislación (luxemburguesa en el caso analizado) no contemplaba la posibilidad de recurrir de forma directa el requerimiento de información por parte del destinatario del mismo.¹¹²

Ahora bien, se pronuncia en distinto sentido respecto a los otros tipos de obligados tributarios. En este sentido, respecto al contribuyente sometido a investigación, señala que la situación del mismo es diferente respecto al poseedor de la información puesto que no es el destinatario de la decisión y, por lo tanto, no queda sujeto a ninguna obligación jurídica resultante de esta última, ni tiene el riesgo de ser sancionado en caso de incumplimiento.

Por otra parte, el TJUE aclara que solamente en las fases contradictorias (posteriores a las preliminares en las que se haya abierto el procedimiento inspector frente al contribuyente por la autoridad fiscal competente) el contribuyente podrá ejercitar el derecho a la tutela judicial efectiva.

Finalmente, en los procedimientos de intercambio de información, pone de manifiesto que la inexistencia del referido recurso directo frente al requerimiento de información respeta el principio de proporcionalidad, ya que en estos casos debe primarse el intercambio rápido y eficaz de información ante las Administraciones tributarias dentro de los plazos establecidos al efecto por la DAC, y el mismo podría verse frustrado en caso de reconocerse el derecho a plantear recurso (de forma directa contra el requerimiento de información) al obligado tributario.

En los supuestos de terceros afectados, el hecho de negar la posibilidad de recurso a los requerimientos puede resultar conflictivo. En este sentido, negar la posibilidad de recurrir el requerimiento en sí no significa que los sujetos afectados no puedan presentar recurso contra las decisiones arbitrarias o desproporcionadas, ya que las mismas pueden afectar o vulnerar sus derechos a la intimidad y a la protección de datos. En estos casos, debe garantizarse a los terceros -afectados por un requerimiento de intercambio de información- el derecho a la tutela judicial efectiva.

Ahora bien, en contra del argumento del TJUE, la posibilidad de interponer recurso directo frente al requerimiento de información no tiene que afectar a la eficacia del intercambio de información negativamente, siempre y cuando ese recurso se conciba de un modo coherente con un intercambio eficaz y rápido de la información.¹¹³

111. Sentencia del TJUE, de 16 de septiembre de 2015, C-519/13 de *Alpha Bank Cyprus* [2015] EU:C:2015:603, apartados 31 y 32.

112. Al destinatario del requerimiento de información, en caso de no atender el mismo, se le interpondría una sanción, que podría no atender, interponiendo el pertinente recurso contra la misma y contra el requerimiento de información. Por este motivo, el TJUE entiende que solo sólo se puede recurrir el requerimiento de información de forma indirecta o incidental.

113. Esto lo demuestra la experiencia de algunos Estados miembros, como Alemania, que disponen de vías de recurso directo, pudiéndose limitar las mismas si concurren circunstancias objetivas.

3.3. Derechos y garantías del obligado tributario ante el uso de la inteligencia artificial y las tecnologías conexas

Cuando las Administraciones tributarias suman fuerzas en una inspección conjunta y usan sus herramientas tecnológicas avanzadas, deben tenerse presentes también otros derechos “digitales”.¹¹⁴ Es sabido que la transparencia en el ámbito de la relación jurídica tributaria cobra especial importancia en los supuestos en los que existe asimetría entre las partes, para reforzar el derecho de defensa de los obligados tributarios.¹¹⁵ Con el ánimo de dilucidar sobre los posibles límites a la transparencia en el ámbito del control fiscal, sin impedir el ejercicio de las actividades de comprobación e investigación por parte de las autoridades fiscales, cabe partir de una serie de principios: trazabilidad, explicabilidad, comunicación, cognoscibilidad, no exclusividad y no discriminación (algorítmica).¹¹⁶

El Reglamento General de Protección de Datos prohíbe la elaboración de perfiles para el tratamiento o toma de decisiones basadas únicamente en el tratamiento automatizado que produzcan efectos jurídicos a la persona o le afecten significativamente en sus intereses, permitiendo -a modo de excepción- la toma de decisiones basadas en este tratamiento, incluida la elaboración de perfiles, en determinados casos, como cuando el tratamiento esté autorizado expresamente por el Derecho de los Estados miembros aplicable al responsable del tratamiento.¹¹⁷

Más allá del ámbito de la referida prohibición, a efectos de la protección de datos, otra serie de derechos relacionados con la transparencia serían el derecho a la información, de acceso y el derecho a obtener la intervención humana e impugnar la decisión adoptada. Este conjunto de derechos sólo afecta a las personas físicas, no pudiendo ampararse en los mismos las personas jurídicas en los procedimientos de detección de riesgos.

Ahora bien, el derecho de acceso puede estar limitado en determinados supuestos en los que la información pueda suponer o pueda implicar un perjuicio de cara a la prevención, la investigación y la sanción de determinados ilícitos. Por tanto, cabe la posibilidad de establecer unos determinados límites al derecho a la información en aquellos supuestos en los que se ejercen actividades de control por las Administraciones tributarias y resulta necesario, por tanto, preservar la información -de cara a evitar que no se pueda ejercer de manera adecuada el ejercicio de las funciones por las mismas-.¹¹⁸

Evidentemente, el uso de la inteligencia artificial y el tratamiento de datos por las autoridades fiscales es esencial para, por un lado, luchar contra el fraude fiscal; y, por otro, prestar mejores servicios y asistencia a los obligados tributarios. Sin embargo, es importante la existencia de límites

114. Grau Ruiz, M.A., “Los derechos digitales de los obligados tributarios”, *Revista Técnica Tributaria*, 131/2020, pp. 7-16, <https://revistatecnicatributaria.com/index.php/rtt/article/view/582>, <https://doi.org/10.48297/rtt.v4i131.582> (último acceso 08 Sept 2023).

115. Se ha señalado como BEPS y la transparencia fiscal han extremado el poder de las autoridades fiscales en las fronteras pero guardan silencio sobre la protección del contribuyente; derechos que han llegado a ser casi una «palabra tabú» en el seno de la coordinación fiscal internacional bajo la errónea creencia de que los contribuyentes honestos no tienen nada de qué preocuparse y pueden obtener protección legal en cualquier país (Baker, P. & Pistone, P., *BEPS Action 16: The Taxpayers' Right to an Effective Legal Remedy Under European Law in Cross-Border Situation*, EC-Tax Review, 5-6/2016, p. 345).

116. Comisión Europea, *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: generar confianza en la inteligencia artificial centrada en el ser humano*, COM(2019) 168 final (08 de abril de 2019); y COMISIÓN EUROPEA, *Directrices éticas para una IA fiable*, 2019 (último acceso 08 Sept 2023).

117. Artículos 21 y 22 del [Reglamento \(UE\) 2016/679](#) del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento general de protección de datos), DO L 119 (04 de mayo de 2016).

118. Art. 23.1.e) del [Reglamento general de protección de datos](#).

adecuados en línea con los derechos reconocidos y que se supervise eficazmente de algún modo la correcta utilización de estas tecnologías.¹¹⁹

4. Conclusiones

Actualmente bajo el paraguas de las inspecciones conjuntas en el ámbito de la Unión Europea coexisten distintos procedimientos nacionales, que se desarrollan conforme al dispar Derecho interno de cada Estado miembro, lo que claramente afecta al umbral de protección de los derechos de los ciudadanos, que suelen verse envueltos en una llamativa inseguridad jurídica. Estas inspecciones se llevan a cabo mediante la aplicación combinada de las disposiciones existentes relativas a la presencia de funcionarios de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro y a los controles simultáneos.¹²⁰ No es fácil para las Administraciones tributarias ser eficientes con el marco actual, deben seleccionar cautelosamente aquellos casos en los que van a intervenir –a priori, coincidirán con los de mayor riesgo fiscal– porque tales actuaciones requieren medios especializados y tienen un alto coste de oportunidad.

Esta figura de cooperación administrativa avanzada, cuyos perfiles son cambiantes y no bien definidos, sigue siendo susceptible de mejora en diferentes aspectos¹²¹: 1º aclarar en mayor medida el marco normativo comunitario e interno, y los principios básicos que deben aplicarse;¹²² 2º concretar los principales detalles referentes a la iniciación y a la coordinación a lo largo de todo el procedimiento; 3º desarrollar los derechos y las obligaciones de los funcionarios extranjeros que participen en la inspección conjunta;¹²³ 4º procurar la resolución anticipada de incertidumbres a través de la mediación;¹²⁴ 5º introducir en los planes estratégicos de las Administraciones tributarias la necesidad de valorar y justificar la conveniencia de una inspección conjunta.¹²⁵

119. Grau Ruiz, M.A., “Fiscal Transformations Due to AI and Robotization: Where Do Recent Changes in Tax Administrations, Procedures and Legal Systems Lead Us?”, *Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property*, Vol. 19, 4/2022. (ultimo acceso 08 Sept 2023).

120. Con anterioridad a la publicación de la DAC 7, se encontraban reguladas la presencia en oficinas administrativas o participación en investigaciones administrativas (PAOE) y el control simultáneo (Agencia Estatal de la Administración Tributaria, Las inspecciones conjuntas en el ámbito..., *Op. cit.*).

121. “La regulación de las JTA´s sigue conociendo de numerosas cuestiones abiertas (¿puede rechazarse una solicitud de inspección conjunta aduciendo motivos de oportunidad? ¿el inicio de una JTA afecta al plazo de duración de un hipotético futuro procedimiento inspector interno? ¿la Administración Tributaria de un Estado miembro que haya participado en una inspección conjunta puede concluir un futuro procedimiento inspector interno regularizando la situación tributaria del contribuyente acordada en la JTA?...) que la práctica administrativa y futuros desarrollos normativos deberán resolver” (Sanz Clavijo, A., *Op. cit.*, p. 398).

122. “Gracias a la aportación de las tradiciones jurídicas nacionales y a la eficacia, en el ordenamiento europeo, de los principios comunes a los Estados nacionales, la integración jurídica europea se ha enriquecido, también en el ámbito tributario, de principios de alcance general” (Di Pietro, A., Introducción, *Op. cit.*, p. 26).

123. Entre las competencias permitidas a los funcionarios de los otros Estados intervinientes en la inspección conjunta, (los funcionarios) podrán recabar manifestaciones del obligado tributario, así como examinar documentos, libros, contabilidad (principal y auxiliar), ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con trascendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas [art. 177 quinquies (2) LGT].

124. “Al margen de reconocer el papel que [...] podría tener la mediación en todo procedimiento de inspección, existe una concreta actuación en el seno del mismo que constituye [...] un espacio idóneo para el desarrollo de la mediación tributaria, para resolver las dos clases de incertidumbres previsibles; a saber, la relativa a los hechos con trascendencia tributaria, por un lado, y, por otro, la relacionada con la interpretación de conceptos jurídicos indeterminados y que, por lo tanto, ofrecen siempre un cierto margen de apreciación en su aplicación a cada caso concreto” (Cremades Schulz, M., y Zornoza Pérez, J., Mediación en los procedimientos de aplicación de los tributos, en *La litigiosidad tributaria: medios alternativos de solución y medidas de agilización*, Capítulo II, Ed. Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2023, pp. 74-75).

125. Según el Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2020-2023, en línea con las mejores prácticas internacionales, la Agencia Tributaria adapta su estrategia global frente al colectivo de entidades adscritas a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, potenciando los controles multilaterales y desarrollando inspecciones conjuntas para asegurar el adecuado control de los grupos transnacionales: “La colaboración con otros Estados constituye otro factor estratégico del control tributario, a través de [...] la formulación de propuestas para la práctica de controles multilaterales,

En la actual época de globalización del Derecho Tributario, un régimen fiscal internacional justo debe incluir, además de la lucha contra la evasión fiscal y una distribución justa (y eficaz) de los derechos fiscales, los derechos de los obligados tributarios.¹²⁶ Resulta trascendental, por tanto, que se proyecte la protección de los mismos, variable según los Estados miembros, en los procedimientos de inspecciones conjuntas,¹²⁷ no existiendo actualmente una pauta homogénea. Es necesario, por tanto, encontrar un equilibrio entre los intereses colectivos y los derechos individuales de los obligados tributarios.

La incorporación del principio de buena administración junto a la plasmación de los principios de justicia, buena fe, confianza legítima -entre otros-, a las legislaciones internas de los Estados miembros coadyuva a reequilibrar la relación entre los derechos de los obligados tributarios y las potestades de las Administraciones tributarias en los procedimientos seguidos ante las mismas; es decir, que, con el objetivo de aplicar la Ley, las autoridades fiscales no incurran en excesos. Cuestión que alcanza mayor relevancia en los procedimientos transnacionales en que intervienen autoridades de distintos Estados miembros, en el marco de la cooperación administrativa.

La DAC 7 introduce una definición de inspecciones conjuntas; regula las potestades de los funcionarios en otros Estados miembros; delimita tanto el plazo de respuesta a la solicitud de inspección conjunta, así como el plazo para facilitar la información del resultado de la inspección conjunta; e incluye la obligación de aportar una copia del informe final a la persona o personas inspeccionadas. Todo ello representa un importante avance en la regulación de este procedimiento.

Ahora bien, la regulación en un solo artículo (art. 12 bis DAC7) del conjunto de aspectos que afectan al mismo resulta todavía un tanto parca, siendo necesario su desarrollo a través del instrumento de Derecho de la Unión Europea pertinente. Hasta entonces, serán las autoridades fiscales y los tribunales los encargados de resolver las cuestiones que se planteen en la práctica.

Ahora bien, la jurisprudencia por sí sola no resulta suficiente de cara al establecimiento de un marco coherente de protección de los derechos de los afectados por este tipo de procedimientos; más aún en caso de que los mismos sean transfronterizos. En este sentido, resultaría conveniente establecer un marco mínimo de protección de estos derechos fundamentales,¹²⁸ comenzando al menos por un instrumento de *soft law* (una norma no vinculante que identifique los estándares mínimos),¹²⁹ y

incluidas inspecciones conjuntas, cuando resulte conveniente para el adecuado control de los grupos transnacionales” (Agencia Estatal de la Administración Tributaria, *Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2020-2023*, 28 de enero de 2020, pp. 13 y 125).

“Las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2023 prevén un impulso de este tipo de actuaciones, consideradas pieza necesaria dentro de la estrategia 360 de precios de transferencia, estimulando las mismas por tres vías: inclusión sistemática de una valoración de su uso en los estadios iniciales de las comprobaciones inspectoras, reforzamiento de la organización que se dedica a su gestión y coordinación y la formación de los actuarios participantes” (Agencia Estatal de la Administración Tributaria, *Las inspecciones conjuntas en el ámbito...*, *Op. cit.*).

126. No sólo los derechos de los contribuyentes, sino también los derechos de los intermediarios e interesados en los procedimientos (KOKOTT, J., & PISTONE, P., *Op. cit.*, p. 425).

127. Grau Ruiz, M.A., *Las inspecciones tributarias simultáneas...*, *Op. cit.*, p. 322.

128. Vid. Comisión Europea, *Proyecto de la Comisión Europea sobre derechos de los contribuyentes en el Mercado Interior*, de cara a perfilar unos estándares mínimos de protección de los derechos fundamentales de los contribuyentes en la Unión Europea y para identificar las mejores prácticas por parte de los Estados miembros. En su *Plan de acción para una fiscalidad equitativa y sencilla que apoye la estrategia de recuperación*, la Comisión anunció para 2021 una Comunicación en la que se recojan los derechos que asisten al contribuyente en virtud del Derecho de la UE, junto con una Recomendación a los Estados miembros de facilitar el ejercicio de los derechos del contribuyente y de simplificar las obligaciones fiscales [Comisión Europea, *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo: Plan de Acción para una fiscalidad equitativa y sencilla que apoye la estrategia de recuperación*, COM(2020) 312 final (15 de julio de 2020) (último acceso 08 Sept 2023)].

129. El *soft law* se refiere generalmente a los principios, reglas y normas que rigen las relaciones internacionales y que no se consideran procedentes de una de las fuentes de derecho internacional enumeradas en el artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia [THÜRER, D., “Soft Law”, *Max Planck Encyclopedia of Public International Law*, Oxford University Press, 2009 (último acceso 08 Sept 2023)].

En el contexto de los derechos de los contribuyentes, un instrumento de *soft law* podría ser un primer paso valioso

posponiendo, para un futuro próximo, las reformas normativas puntuales pertinentes.

En este sentido, para establecer un estándar europeo de protección sería necesario recopilar información objetiva comparada sobre los derechos de los obligados tributarios en los distintos sistemas jurídicos, observar las soluciones dotadas por los mismos en estos casos y utilizar las mejores prácticas.¹³⁰ Solo así se lograría la verdadera garantía de estos derechos (¿armonizables?) en la Unión Europea.

Estamos asistiendo a distintos debates jurídicos en torno a la defensa de los derechos del obligado tributario en ámbitos muy variados. Desde luego, el contenido de los derechos, así como las herramientas para su protección son susceptibles de mejora.¹³¹ Todos los intentos de codificar, elaborar nuevos modelos, o incluir recomendaciones en los más aceptados, de manera directa o indirecta, van allanado el camino para identificar los derechos del contribuyente en la Unión Europea.¹³²

5. Bibliografía

Almudí Cid, J.M., *Garantías del contribuyente en el procedimiento sancionador tributario*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2022.

Alonso García, R., *Sistema Jurídico de la Unión Europea*, Ed. Civitas (Thomson Reuters Aranzadi), 4ª Ed., Madrid, 2014.

Alonso García, R., y Andrés Sáenz de Santa María, P., *El sistema europeo de fuentes*, Ed. Fundación Coloquio Jurídico Europeo, Madrid, 2022.

Álvarez Martínez, J., *El principio de buena administración como nuevo paradigma jurídico y su aplicación en el ámbito tributario: régimen normativo, naturaleza jurídica y contenido*, Nueva Fiscalidad, 1/2022, pp. 23-66.

Álvarez Martínez, J., *La motivación de los actos tributarios en la nueva Ley general tributaria*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2004.

Aneiros Pereira, J., *El derecho de defensa en la administración: derecho de toda persona a ser oída y derecho de acceso al expediente*, en *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*, Capítulo X, pp. 329-361 [Merino Jara, I. (Dir.), Ed. Wolters Kluwer, Madrid, 2021].

hacia la protección internacional codificada de los contribuyentes, especialmente si un tratado vinculante no es todavía aplicable [...] Si los mercados políticos optan por el enfoque del *soft law*, deben tener en cuenta que el instrumento debe estar en consonancia con el derecho internacional vinculante (KOKOTT, J., & PISTONE, P., *Op. cit.*, p. 506).

En este sentido, se ha señalado que existen buenas razones para que el desarrollo de la relación entre la Administración e intermediarios se haga a través del *soft law*, ya que permite la participación de los sujetos privados en el establecimiento del marco regulatorio (Suberbiola Garbizu, E., *DAC 6: nuevas obligaciones de información*, Forum Fiscal. La Revista Tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, 262/2020, p. 28).

130. Aparte de los acuerdos internacionales, el derecho nacional y las cartas no vinculantes de derechos de los contribuyentes pueden contribuir a la formación del derecho internacional consuetudinario. Ambos son incluso más útiles que los CDI para determinar los derechos de los contribuyentes según el derecho internacional consuetudinario. Esto se debe a que la práctica estatal que se deriva de la observancia de un derecho interno idéntico o de cartas no vinculantes, a diferencia de los CDI [...], no puede explicarse como mero cumplimiento de los tratados (*pacta sunt servanda*) (Kokott, J., Pistone, P. & Miller, R., *Op. cit.*, pp. 391-392).

131. "Por ello, en primer lugar y como objetivo prioritario tanto de la Comisión como los EM, es el deber de acometer una concreta regulación de los derechos de los contribuyentes de una manera uniforme que alcance a toda la UE con tal de que no existan discriminaciones [...] quizás sería un buen momento para emprender una acción legislativa en aras de aprobar un Código europeo del contribuyente, ya que un acercamiento sin coordinación tanto de los derechos como del procedimiento, se convierte en un foco de conflictividad e inseguridad jurídica" (Jiménez López, A., *Op. cit.*, pp. 149 y 157).

132. Siempre será preferible una solución de carácter general, que permita la resolución de los problemas conforme a Derecho, aumentando la seguridad jurídica... Entretanto, todos los intentos de codificar, elaborar nuevos modelos, o incluir recomendaciones en los más aceptados, de manera directa o indirecta, van allanando el camino para identificar y defender los derechos del contribuyente, tanto en el ámbito europeo como en el internacional (Grau Ruiz, M.A., *La defensa de los derechos del contribuyente en el marco internacional y en la Unión Europea*, *Quincena Fiscal*, 22/2013, p. 115).

- Armella, S., *Diritto doganale dell'Unione Europea*, Egea Editore, Milán, 2017.
- Baker, P. & Pistone, P., *BEPS Action 16: The Taxpayers' Right to an Effective Legal Remedy Under European Law in Cross-Border Situation*, *EC-Tax Review*, 5-6/2016, pp. 335-345.
- Becker, J. y Zimmerl, I., *Joint Audits in-between the German and Italian legal systems*, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, N° 2, 2018, pp. 223-245.
- Borrero Moro, C.J., *Claves en el sistema europeo de protección del contenido de los derechos fundamentales (ordenadores de los procedimientos tributarios)*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2019.
- Burgers, I. y Criclivaia, D., *Joint tax audits: which countries may benefit most?*, *World Tax Journal*, Vol. 8, N° 3, 2016, pp. 306-355.
- Calderón Carrero, J.M. y Quintas Seara, A., *El Programa Europeo de Cumplimiento Cooperativo para Grandes Empresas Multinacionales (ETACA)*, *Revista de Contabilidad y Tributación - CEF*, 476/2022, pp. 39-64.
- Calvo Vérguez, J. (Dir.), *Los derechos y garantías del contribuyente ante la Hacienda Pública del siglo XXI*, Documentos de Trabajo 10/2021, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2021.
- Cámara Barroso, C., *Una regulación basada en la aplicación de una cláusula general antiabuso impide la iniciación de un procedimiento amistoso. Análisis de la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2021 (rec. cas. 6432/2019)*, *Nueva Fiscalidad*, 4/2021, pp. 291-304.
- Campanón Galiana, L., *Análisis de las novedades tributarias introducidas por la Ley 13/2023, de 24 de mayo, Carta Tributaria*. *Revista de Opinión*, 99/2023.
- Campos Martínez, Y.A., *Los principios de buena administración e integra regularización frente al endurecimiento de las condiciones para ejercer el derecho a la reducción en los rendimientos netos positivos de los arrendamientos de vivienda a la luz de la Ley 11/2021*, en *Los derechos de los contribuyentes y la prevención y lucha contra el fraude fiscal*, pp. 220-240 [Collado Yurrita, M. Á. y Sanz Díaz-Palacios, J. A., Ed. Atelier, Barcelona, 2022].
- Carmona Fernández, N., *TODO Convenios Fiscales Internacionales*, Ed. CISS-La Ley (Smarteca), 2023.
- Carrasco González, F.M., *El principio de buena administración en el ámbito de la revisión de actos tributarios*, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, N° 197, 2023, pp. 73-110.
- Čičin-Šain, N., *Joint and Simultaneous Audits*, in *Tax Procedure*, EATLP International Tax Series Vol. 18, P. Pistone Ed., IBFD, 2020.
- Čičin-Šain, N., *Joint Audits*, in *CJEU, Recent Developments in Valued Added Tax 2019*, G. Kofler et al. Eds., Linde, 2020.
- Čičin-Šain, N., Ehrke-Rabel, T. & Englisch, J., *"Joint Audits: Applicable Law and Taxpayer Rights (May 15, 2018)"*, *World Tax J.*, 10(4)/2018, IBFD, pp. 585-631.
- Čičin-Šain, N. & Englisch, J., *Joint audits under the new DAC 7*, *Kluwer International Tax Blog*, March 22, 2021, <http://kluwertaxblog.com/2021/03/22/joint-audits-under-the-new-dac-7/> (último acceso 08 Sept 2023).
- Čičin-Šain, N. & Englisch, J., *DAC 7: An Entire New Framework for Joint Audits in the EU: How Do the Taxpayers Fare?*, *Intertax*, 50(1)/2022, pp. 7-27.
- Collado Yurrita, M. A., *El principio de buena administración en el Derecho europeo y su aplicación por la jurisprudencia en el Ordenamiento tributario español*, en *La proyección de la buena administración sobre los procedimientos de aplicación de los tributos*, pp. 47-72 [Luchena Mozo, G. M.^a y Sánchez López, M.^a E. (Dirs.), Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2023].

Collado Yurrita, M. Á. y Sanz Díaz-Palacios, J. A., *Los derechos de los contribuyentes y la prevención y lucha contra el fraude fiscal*, Ed. Atelier, Barcelona, 2022.

Cremades Schulz, M., y Zornoza Pérez, J., *Mediación en los procedimientos de aplicación de los tributos*, en *La litigiosidad tributaria: medios alternativos de solución y medidas de agilización*, Capítulo II, pp. 63-79 [Uría Menéndez, Ed. Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2023].

Criclivaia, D., *Joint Audits - Ten Years of Experience: A Literature Review*, *World Tax J.*, 3/2020, pp. 663-708.

Di Pietro, A., *Introducción*, en *Los principios europeos del Derecho Tributario*, pp. 13-26 [Di Pietro, A. y Tassani, T. (Dirs.), Ed. Atelier, Barcelona, 2015].

Di Pietro, A. y Tassani, T. (Dirs.), *Los principios europeos del Derecho Tributario*, Ed. Atelier, Barcelona, 2016.

Falcón y Tella, R. y Pulido Guerra, E., *Derecho Fiscal Internacional*, Ed. Marcial Pons, 3ª Ed., Madrid, 2018.

Fernández Marín, F., *El derecho de defensa y el intercambio de información tributaria en el Derecho de la UE*, *Studi Tributari Europei*, 8/2018, pp. 59-95.

García Caracuel, M., *La obligación de motivar las sentencias como garantía de un proceso justo. STEDH de 14 de diciembre de 2021, Asunto Melgarejo Martínez de Abellanos c. España*, *Nueva Fiscalidad*, 1/2022, pp. 287-297.

García Guerrero, D., *El trámite de audiencia en los procedimientos tributarios aduaneros: normativa interna «versus» disciplina de la Unión Europea*, *Quincena Fiscal*, 19/2022.

Garín Ballesteros, B., *Estándar de buena administración en los actos tributarios*, en *La proyección de la buena administración sobre los procedimientos de aplicación de los tributos*, pp. 73-123 [Luchena Mozo, G. M. y Sánchez López, M. E. (Dirs.), Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2023].

Grau Ruiz, M.A., *Cooperación administrativa, asistencia mutua y resolución de conflictos en materia tributaria*, en *Introducción a la fiscalidad internacional*, Capítulo VII, pp. 323-365 [Moreno González, S. y Nocete Correa, F. J. (Dirs.), Ed. Atelier, Barcelona, 2023].

Grau Ruiz, M.A., *Fiscal Transformations Due to AI and Robotization: Where Do Recent Changes in Tax Administrations, Procedures and Legal Systems Lead Us?*, *Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property*, Vol. 19, 4/2022.

Grau Ruiz, M.A., *Los derechos digitales de los obligados tributarios*, *Revista Técnica Tributaria*, 131/2020, pp. 7-16.

Grau Ruiz, M.A., *La defensa de los derechos del contribuyente en el marco internacional y en la Unión Europea*, *Quincena Fiscal*, 22/2013, pp. 105-115.

Grau Ruiz, M.A., *Las inspecciones tributarias simultáneas ante la creciente relevancia de los controles fiscales internacionales*, en *La Inspección de Hacienda en el Reglamento General de Aplicación de los Tributos*, pp. 321-331 [VV.AA, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009].

Haverkamp, L. H., *Joint Audit: Überlegungen zur Rechtslage und Ausblick in die Zukunft*, *Internationale SteuerRundschau*, 9(2)/2020, pp. 64-72.

Heckemeyer, J., *Removal of taxation-based obstacles and distortions in the Single Market in order to encourage cross border investment*, 2022, [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/733964/IPOL_STU\(2022\)733964_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/733964/IPOL_STU(2022)733964_EN.pdf) (último acceso 08 Sept 2023).

Hoppe, T., Schanz, D., Sturm, S., & Sureth, C., *What are the Drivers of Tax Complexity for MNCs? Global Evidence*, *Intertax*, 46(8-9)/2018, pp. 654-675.

Kokott, J., & Pistone, P., *Taxpayers in International Law: international Minimum Standards for the Protection of Taxpayers' Rights*, Oxford, UK; New York, NY: Hart Publishing, an imprint of Bloomsbury Publishing, 2022.

Kokott, J., Pistone, P. & Miller, R., *Public International Law and Tax Law: taxpayers' rights; the International Law Association's Project on International Tax law - Phase 1*, *Georgetown Journal of International Law*, 52(2)/2021, pp. 381-426.

Jiménez López, A., *La transposición de la regulación europea de las inspecciones conjuntas al Derecho interno*, *Crónica Tributaria*, Nº 185, 2022, pp. 127-160.

Litago Lledó, R., El «principio» de buena administración y el derecho fundamental de acceso a los recursos de los obligados tributarios en caso de inactividad administrativa, en *Los principios del cumplimiento cooperativo en materia tributaria*, Capítulo III, pp. 73-91 [Moreno González, S. y Carrasco Parrilla, P. J. (Dir.), Ed. Atelier, Barcelona, 2023].

Litago Lledó, R., *El «derecho» a la buena administración y la inactividad de la administración tributaria*, en *La protección de los derechos Fundamentales en el ámbito tributario*, Capítulo VIII, pp. 255-290 [Merino Jara, I. (Dir.), Ed. Wolters Kluwer, Madrid, 2021].

Luchena Mozo, G.M., *Buena administración, compliance y la arquitectura del comportamiento como soporte de las buenas prácticas tributarias*, *Quincena Fiscal*, Nº 9, 2023.

Litago Lledó, R., El *tax compliance* como factor decisivo en la implementación del derecho a una buena administración (tributaria), en *La proyección de la buena administración sobre los procedimientos de aplicación de los tributos*, pp. 335-376 [Luchena Mozo, G. M. y Sánchez López, M. E. (Dir.), Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2023].

Luchena Mozo, G. M. y Sánchez López, M. E. (Dir.), *La proyección de la buena administración sobre los procedimientos de aplicación de los tributos*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2023.

Merino Jara, I. (Dir.), *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*, Ed. Wolters Kluwer, Madrid, 2021.

Martín Fernández, J., *Cumplimiento cooperativo en materia tributaria. Claves para la implantación de un Manual de Buenas Prácticas (Compliance)*, Cuadernos de Fiscalidad Lefebvre, Ed. Lefebvre El Derecho, Madrid, 2018.

Moreno González, S., *La buena administración en el ejercicio de la potestad sancionadora tributaria*, en *La proyección de la buena administración sobre los procedimientos de aplicación de los tributos*, pp. 267-334 [Luchena Mozo, G. M. y Sánchez López, M. E. (Dir.), Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2023].

Moreno González, S. y Carrasco Parrilla, P. J. (Dir.), *Los principios del cumplimiento cooperativo en materia tributaria*, Ed. Atelier, Barcelona, 2023.

Moreno González, S. y Nocete Correa, F. J. (Dir.), *Introducción a la Fiscalidad Internacional*, Ed. Atelier, Barcelona, 2023.

Olivares Olivares, B.D. y Sánchez-Archidona Hidalgo, G., *Manual de procedimientos y revisión de actos tributarios*, Ed. Técnos, Madrid, 2021.

Orena Domínguez, A., El principio de buena administración como derecho y garantía de los obligados tributarios, en *Los principios del cumplimiento cooperativo en materia tributaria*, Capítulo II, pp. 47-71 [Moreno González, S. y Carrasco Parrilla, P. J. (Dir.), Ed. Atelier, Barcelona, 2023].

Orena Domínguez, A., El principio de buena administración en el ámbito tributario: un paso más allá en los derechos y garantías de los obligados tributarios, *Quincena fiscal*, 22/2022.

Orlandi, M., *Joint audits: a new tool to combat cross-border tax evasion*, *Insights*, Vol. 5, Nº 6, 2018, pp. 26-32.

Pistone, P., General Report, Tax procedures. EATLP Annual Congress Madrid, 6-8 June, 2019, IBFD, Amsterdam, 2020, pp. 3-14.

Pita Grandal, A.M., Malvárez Pascual, L.A. y Ruiz Hidalgo, C. (Dirs.), *La digitalización en los procedimientos tributarios y el intercambio automático de información*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2023.

Ponce Solé, J., *La lucha por el buen gobierno y el derecho a una buena administración mediante el estándar jurídico de diligencia debida*, Cuadernos Democracia y Derechos Humanos, Universidad de Alcalá, 2019.

Ponce Solé, J., *La prevención de riesgos de mala administración y corrupción, la inteligencia artificial y el derecho a una buena administración*, Revista Internacional de Transparencia e Integridad, 6/2018, pp. 1-19.

Ponce Solé, J., *Deber de buena administración y derecho al procedimiento administrativo debido. Las bases constitucionales del procedimiento administrativo y del ejercicio de la discrecionalidad*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2001.

Rodríguez-Arana Muñoz, J., *Consideraciones sobre el derecho fundamental a la buena administración*, en *La proyección de la buena administración sobre los procedimientos de aplicación de los tributos*, pp. 21-45 [Luchena Mozo, G. M. y Sánchez López, M. E. (Dirs.), Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2023].

Ruiz Almendral, V., *Reformas tributarias en un entorno multinivel y un siglo XXI incierto*, Civitas. Revista Española de Derecho Financiero, 194/2022, Tribuna.

Russo, R., Engelmoer, J. & Martini, M.H., *Cooperative Compliance in the European Union: An introduction to the European Trust and Cooperation Approach*, Bulletin for International Taxation, 76(2)/2022, pp. 83-94.

Sánchez López, M.E., *Las garantías de los obligados tributarios en el intercambio de información entre Estados. Examen de la STJUE de 25 de noviembre de 2021, asunto «État luxembourgeois»*, Quincena Fiscal, 10/2022, pp. 143-159.

Sánchez López, M.E., *El principio de buena administración y el compliance fiscal. Una relación necesaria*, Civitas. Revista Española de Derecho Financiero, 193/2022, pp. 159-198.

Sanz Clavijo, A., *Las inspecciones conjuntas entre distintos Estados miembros*, en *La digitalización en los procedimientos tributarios y el intercambio automático de información*, Parte II, pp. 367-398 [Pita Grandal, A.M., Malvárez Pascual, L.A. y Ruiz Hidalgo, C. (Dirs.), Ed. Aranzadi, Pamplona, 2023].

Sanz Gómez, R., *Buena Administración y Procedimiento Tributario Justo*, en *La protección de los derechos Fundamentales en el ámbito tributario*, Capítulo VII, pp. 225-254 [Merino Jara, I. (Dir.), Ed. Wolters Kluwer, Madrid, 2021].

Serrano Antón, F., *Manual de Derecho Tributario de la Unión Europea*, Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid, 9ª Ed., Madrid, 2019.

Serrano Antón, F. (Dir.), *Fiscalidad Internacional*, Ed. Centro de Estudios Financieros – CEF, 8ª Ed., Madrid, 2022.

Serrat Romaní, M., *La relevancia de la pertinencia previsible: Comentario crítico a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de octubre de 2020, asuntos acumulados C-245/19 y C-246/19*, ECJ Leading Cases, 2021, <https://ecjleadingcases.wordpress.com> (último acceso 08 Sept 2023).

Suberbiola Garbizu, I., *El principio de buena administración en los procedimientos de gestión e inspección*, Forum Fiscal: la Revista Tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, 291/2022.

Thürer, D., *Soft Law*, Max Planck Encyclopedia of Public International Law, Oxford University Press, 2009, <http://www.opil.ouplaw.com> (último acceso 08 Sept 2023).

Uría Menéndez, *La litigiosidad tributaria: medios alternativos de solución y medidas de agilización*, Ed. Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2023.

Van Der Hel-Van Dijk, E.C.J.M., *Joint Audits: Next Level in Cooperation between Germany and The Netherlands?*, *Intertax*, 43(8)/2015, pp. 495-500.

Van Der Hel-Van Dijk, E.C.J.M., *Intra-Community Tax Audit*, IBFD, 2011.

Vismara, F., *Corso di diritto doganale. Diritto dell'Unione europea e diritto interno*, G. Giappichelli Editore, Turín, 2018.

Zimmerl, I.J., *Joint Tax Audits als Ausgangspunkt zur Effektuierung des Verständigungsverfahrens*, C. H. Beck (Verlag), 2022.

José Antonio Cortés Torres – Universidad Complutense de Madrid (ES)

✉ joseacor@ucm.es

Doctorando en Derecho Financiero y Tributario, Universidad Complutense de Madrid.

María Amparo Grau Ruiz – Universidad Complutense de Madrid (ES); Northwestern University (US)

✉ grauruiz@ucm.es

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Complutense de Madrid. Visiting Professor of Transnational Taxation. Northwestern University.