



Estrategias para impulsar el cumplimiento tributario en las pymes: entre confianza legítima y buena fe en los sistemas sancionadores italiano y español

Enza Sonetti

Doctora en Estrategia Legal para las Pymes y en Derecho y Ciencia Política. Universidad de Nápoles, Suor Orsola Benincasa y Universitat de Barcelona

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Alberto García Valera, doña Carolina del Campo Azpiazu, doña María Luisa González-Cuéllar Serrano, doña Clara Jiménez Jiménez, don Manuel Lucas Durán y don Jesús Sanmartín Mariñas.

Extracto

En los países miembros de la OCDE, la posibilidad de adhesión a los programas de cumplimiento cooperativo está limitada a las grandes empresas: las pequeñas y medianas empresas, aunque constituyan una parte fundamental de sus tejidos productivos, han sido casi siempre excluidas. Estos sistemas se caracterizan por tener consecuencias también bajo el perfil sancionador, puesto que permiten considerar de manera diferente la confianza legítima y la buena fe del contribuyente que coopera.

A partir de un análisis de los sistemas de *cooperative compliance* existentes en Italia y España, este artículo aspira a identificar las medidas aptas para mejorar el cumplimiento de las pequeñas y medianas empresas y explorar la posibilidad de extender los paradigmas cooperativos a las mismas, así como ya ocurre en el sistema neerlandés de *horizontal monitoring*.

Palabras clave: cumplimiento cooperativo; pymes; confianza legítima; buena fe; sanciones.

Fecha de entrada: 03-05-2018 / Fecha de aceptación: 10-07-2018 / Fecha de revisión: 29-03-2019

Cómo citar: Sonetti, E. (2019). Estrategias para impulsar el cumplimiento tributario en las pymes: entre confianza legítima y buena fe en los sistemas sancionadores italiano y español. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 434, 41-76.





Strategies to improve smes' tax compliance: legitimate expectation and good faith in Italian and Spanish tax penalty systems

Enza Sonetti

Abstract

In OECD Countries, only large enterprises can apply to cooperative compliance programs: although small and medium enterprises represent one of the most important economic engines, they have, most of the time, been excluded. These programs have consequences in penalties proceedings as they allow to consider taxpayer legitimate expectation and good faith.

Based on the analysis of Italian and Spanish cooperative compliance systems, this paper aims to explore the possibility of extending cooperative paradigms to small and medium enterprises, as the Dutch horizontal monitoring does, and identify measures to improve their compliance behaviour.

Keywords: cooperative compliance; smes; legitimate expectation; good faith; penalties.

Citation: Sonetti, E. (2019). Estrategias para impulsar el cumplimiento tributario en las pymes: entre confianza legítima y buena fe en los sistemas sancionadores italiano y español. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 434, 41-76.



Sumario

1. Introducción
 2. Desde la cooperación reforzada al cumplimiento cooperativo
 - 2.1. Las razones del cumplimiento
 - 2.2. El objetivo de los sistemas de cooperación: desde la lucha contra la elusión fiscal a la prevención de riesgos
 - 2.3. Desde la cooperación reforzada al cumplimiento cooperativo: los sistemas italiano y español
 - 2.4. La publicación de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias
 3. El cumplimiento tributario en las pymes
 - 3.1. El sistema neerlandés: el *horizontal monitoring*
 4. Los reflejos de los principios de confianza legítima y de buena fe bajo el perfil sancionador
 5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

1. Introducción

Los constantes cambios y la complejidad de las sociedades modernas han caracterizado los primeros años del siglo XXI y seguirán caracterizando los siguientes. Los mismos afectan de manera considerable la seguridad del derecho y las expectativas que las empresas depositan en las leyes, en las indicaciones de la administración financiera y en la jurisprudencia, puesto que cada operación conlleva riesgos de cumplimiento legales, incluyendo, entre estos, los riesgos tributarios. Es clara, pues, la importancia de la estabilidad y claridad de las leyes y la necesidad de no sufrir los efectos de *revirement* interpretativos de la administración financiera y de la jurisprudencia o peor, normas retroactivas o de interpretación auténtica, que puedan cambiar las reglas del «juego» cuando este haya ya empezado: además de incrementar el riesgo de errores involuntarios, los efectos de la inseguridad jurídica constituyen un coste considerable por las empresas, pudiendo, de hecho, determinar una replanificación de los planes, originariamente aprobados.

Sin embargo, la otra vertiente de la inseguridad jurídica está representada por el uso «fraudulento» de zonas grises o de vacíos legislativos por parte de los contribuyentes (y en particular por las empresas en las actividades de planificación fiscal): es por esta razón que el trabajo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) desde el 2008 se ha centrado en la definición de modelos de cooperación con el contribuyente, que no solo aspiran a reducir y mejorar la gestión de riesgos, sino también a reforzar la seguridad jurídica para impedir fenómenos elusivos y minimizar la posibilidad de procedimientos sancionadores en caso de errores involuntarios o normas inciertas.

La nueva relación se traduce en una cooperación basada en la confianza, comprensión mutua, transparencia y en el mejor conocimiento de las razones que guían las acciones de las empresas, mientras por el contribuyente, en una reducción de los riesgos de cumplimiento, una fortificación de su reputación comercial en el mercado en el que opera, así como en una mayor seguridad jurídica en cuanto a la interpretación y aplicación de las reglas y sus consecuencias: «working in real time, decreases uncertainty about tax exposure, secures faster resolution of issues and reduces the need for lengthy correspondence and litigation» (OCDE, 2013b, p. 14).

Este nuevo paradigma tiende a revolucionar completamente la relación entre las autoridades fiscales y el contribuyente. Los modelos clásicos, de hecho, tenían una tendencia natural al conflicto, y se caracterizaban por una acción preliminar del contribuyente, que identificaba de forma independiente las normas aplicables a sus operaciones, y autóno-

mamente liquidaba. La administración en estos casos tenía un papel marginal, que iba a «jugar» solo cuando era posible poner de relieve los errores o la evasión del contribuyente. Y si había error u omisión, la acción se habría dirigido contra el contribuyente, mediante la imposición del pago de la cantidad adeudada, más sanciones e intereses (Rozas, 2015). Esto sin que la actitud o la intención del contribuyente tuviera alguna relevancia. Muchos de los modelos introducidos a raíz de las directrices de la OCDE, en cambio, parten de una premisa diferente –de cooperación– y se fundan en los principios de buena administración.

Sin embargo, estos sistemas, si no se considera el *horizontal monitoring* neerlandés, admiten la participación solo a las grandes empresas y excluyen a las pequeñas y medianas (pymes) que necesitarían más medidas capaces de simplificar su cumplimiento y reducir los riesgos de errores.

2. Desde la cooperación reforzada al cumplimiento cooperativo

2.1. Las razones del cumplimiento

En la construcción de los sistemas de cumplimiento cooperativo, tiene una importancia fundamental el análisis de la llamada *tax moral* (Benno, 2007), o sea, de las razones que impulsan el comportamiento del contribuyente y que abarca temas económicos y sociológicos: la misma, representa la *intrinsic motivation* (Frey, 1994) que dirige el comportamiento del contribuyente y se relaciona con su ética, las normas sociales vigentes en el entorno en que vive, así como con la percepción que tiene del ejercicio de los poderes públicos y la confianza en los organismos estatales. Es opinión común que los comportamientos de los contribuyentes están determinados por elementos racionales (impuesto debido, capacidad de determinarlo) y elementos en parte intuitivos y conductuales (factores sociales, la moral personal) que son fácilmente identificables en las personas físicas. Al contrario, la dificultad de evaluar su existencia en las empresas da razón de la escasez de la doctrina en materia de *corporate tax morale*. Las empresas no estarían influenciadas por los efectos sociales de la evasión de impuestos, ya que cumplirían con mucha más facilidad de acuerdo a los beneficios recibidos y a la calidad de los servicios públicos. Actuarían, de hecho, de acuerdo a una lógica sinalagmática que está muy lejos de los sentimientos de vergüenza y estigma social que mueven al individuo, aunque en los últimos años se ha asistido a la difusión en las grandes empresas de *best practices* estrechamente vinculadas con el riesgo de reputación: en este sentido, la divulgación pública de conductas elusivas o evasivas realizadas por las empresas constituye un tema que afecta de manera considerable a su reputación y que recibe siempre mayor atención en consideración de las repercusiones económicas que derivan.

En cuanto a las pymes, de acuerdo con la posición expresada en un estudio realizado por la Comisión Europea (Weber, Fooker y Herrmann, 2014), cabe subrayar que el com-

portamiento de las mismas es análogo al que tienen los contribuyentes personas físicas, aunque con las complejidades derivadas del ejercicio de actividad económica: las mismas, consideran el sistema tributario como algo complejo y al que enfrentarse con medio y actitud de conflicto. Asimismo, tienen una percepción equivocada de su nivel de evasión, considerada insignificante con respecto a la que realizan las grandes empresas. Este modelo se refleja en la relación que tienen con las administraciones financieras que termina siendo una relación de intercambio entre impuestos pagados y servicios recibidos, sin que el deber de contribución sea considerado como deber social.

2.2. El objetivo de los sistemas de cooperación: desde la lucha contra la elusión fiscal a la prevención de riesgos

En las últimas décadas, el trabajo de la OCDE y de la Unión Europea en materia de *corporate tax governance* se ha centrado sobre todo en la mejora de las actividades y de los instrumentos dirigidos a favorecer el cumplimiento tributario voluntario de las grandes empresas en una óptica de incrementar la responsabilidad social empresarial¹.

La necesidad de prevenir nuevas y diferentes formas de evasión fiscal, de atajar el fenómeno de la planificación fiscal agresiva y garantizar la seguridad jurídica en el cumplimiento de las obligaciones tributarias ha tenido como consecuencia la introducción de sistemas de cooperación entre el contribuyente y la administración financiera, cuyo objetivo no es solo mejorar la recaudación de los impuestos, sino también convertir la relación entre las partes en algo más justo y cierto, para aquellos que quieren cumplir sin que la multitud y el tecnicismo de las leyes tributarias se conviertan en un obstáculo insuperable. Los mismos han sido ideados e implementados previendo la participación de las grandes empresas por dos razones específicas: primeramente, porque son las que más utilizan o implementan esquemas de planificación fiscal y, en segundo lugar, porque son las que más a menudo disponen de departamentos de *internal compliance* encargados de garantizar el correcto cumplimiento de las leyes, prevenir el riesgo de infracción y dialogar con las administraciones públicas. Las políticas dirigidas a impulsar el cumplimiento de las pymes, en cambio, se han fundado –y se fundan– casi exclusivamente sobre la previsión de regímenes fiscales preferenciales, medidas de simplificación contables o declarativas, exenciones y recomendaciones de adoptar códigos éticos o normas de autorreglamentación.

¹ También la Comisión Europea ha considerado el cumplimiento tributario entre los medios para incrementar la responsabilidad social empresarial. «Al pagar impuestos, las empresas pueden tener una repercusión importante y positiva sobre el resto de la sociedad. Por tanto, puede considerarse que la planificación fiscal agresiva vulnera los principios de la responsabilidad social de las empresas». Véase *Comunicación sobre una estrategia renovada de la UE para 2011-2014 sobre la responsabilidad social de las empresas*, COM(2011) 681 final de 25.10.2011.

Cabe mencionar a este respecto que el concepto de planificación fiscal agresiva² sigue siendo objeto de disputas doctrinales: la búsqueda del equilibrio entre la libertad de planificar las actividades económicas con el fin de obtener una ventaja fiscal y la necesidad de los Estados de evitar la erosión de las bases imponibles y el traslado de los beneficios hacia países con fiscalidad privilegiada representa un tema problemático y que influye en la definición de las normas tributarias. Una de las definiciones utilizadas por la doctrina jurídica y económica encuentra su origen en la literatura americana (Mulligan y Avena, 2009), en la que se utiliza dicho término para identificar esquemas de planificación tributaria caracterizados por estructuras que tienen efectos distintos respecto a la ratio de las normas que deben aplicarse³. En 2008, la OCDE para mejorar los niveles de seguridad jurídica ha proporcionado una definición de planificación fiscal agresiva que ha sido sucesivamente incluida en el Plan de acción número 12 de BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*): en esta dirección han sido descritas como agresivas las planificaciones diseñadas para permitir la adopción de una posición defensiva que, aunque responda a la letra de la ley, puede conducir a consecuencias no deseadas en la determinación exacta de la base imponible y en las actividades de recaudación. En segundo lugar, se considera como conducta agresiva la que implica la adopción de una posición favorable para el contribuyente, sin que este último revele abiertamente la existencia de un cierto grado de incertidumbre sobre algunos aspectos significativos de la operación realizada.

La doctrina se ha dividido a menudo entre autores que consideran que el límite esté representado por los principios tributarios y por el espíritu de la ley, debiéndose considerar agresivos todos los comportamientos dirigidos a obtener una ventaja patrimonial que se resuelva en un mero ahorro fiscal (Mulligan y Oats, 2009, p. 681) y los que consideran la posibilidad de planificar hasta que la autorregulación de los intereses privados lo permita sin que algún juicio ético o moral lo pueda impedir (Marín Benítez, 2013). Por otro lado, se ha afirmado que un concepto de planificación fiscal agresiva demasiado vago podría llevar al resultado de considerar agresivas todas las actividades que operan al límite de la legalidad, alejándose de las prácticas de buena gobernanza corporativas (Freedman, 2008; Hyman, 2014; Friese, Link, Mayer, 2008; Schön, 2008).

² La Comisión Europea en su Recomendación de 6 de diciembre de 2012 incluye una definición de planificación fiscal agresiva, conectada con las ventajas fiscales injustificadas que derivan de negocios o contratos. Con este fin, dada la posible coincidencia con el concepto de abuso, la Comisión en el mismo documento pidió a los Estados miembros introducir la llamada GAAR, *General anti-avoidance rule*, dentro de sus jurisdicciones. Véase la Recomendación de la Comisión Europea de 6 de diciembre de 2012, sobre la planificación fiscal agresiva C-8806.

³ El Fondo Monetario Internacional en un documento de 2008 puso de relieve la dificultad de llegar a una definición clara y precisa de evasión teniendo esta un profundo efecto en la seguridad jurídica. «El término se utiliza libremente, ya que la frontera de la legalidad no siempre es clara, y para entender si una actividad puede ser considerada "evasión" eso depende de la imponderable intención del legislador y de cómo hubieran sido concluidos los acuerdos entre las partes si no se hubieran considerado los perfiles fiscales» (IMF, 2013, pp. 3 ss.).

En relación con el tema de la prevención de los riesgos tributarios, es necesario subrayar que el mismo elude una definición precisa, identificándose tanto como riesgo de incumplimiento legal, así como riesgo asociado a las operaciones de contabilidad. Los riesgos de contabilización abarcan no solo las transacciones registradas por «error» del contribuyente, sino también todas aquellas actividades que son contabilizadas, aunque falte el presupuesto: basta con pensar en el fenómeno de los llamados «fraudes carrusel». A esto se suman todas las hipótesis de contabilización obligatorias que omite el contribuyente y que aumentan la economía informal, así como todas aquellas en las que es el mismo contribuyente quien proporciona información incorrecta o incompleta para reducir su base imponible y obtener un ahorro fiscal injustificado e indebido. Además, en este contexto, hay que considerar no solo las consecuencias negativas, a raíz de un acto u omisión del empresario, sino también las relacionadas con situaciones de incertidumbre jurídica.

La Comisión Europea ha identificado el riesgo tributario en «anything negative that can affect the organisation's ability to achieve its objectives o sea un uncertainty of outcome» (Comisión Europea, 2006, p. 13)⁴. El mismo puede ser considerado como el «riesgo potencial de eventos tributarios adversos, incluyendo responsabilidades derivadas de infracciones inesperadas o la imposibilidad de obtener una *legítima* ventaja fiscal, así como las consecuencias adversas de tales acontecimientos, como el daño a la reputación frente a las autoridades fiscales, inversores, empleados y el público en general» (Godman, 2006, p. 6).

La existencia de un riesgo tributario puede tener no solo directas consecuencias económicas que derivan del incumplimiento de las normas, sino también afectar a otro elemento activo del patrimonio de la empresa: su reputación. La reputación, de acuerdo con las definiciones enciclopédicas, es «la calidad o más a menudo el alcance de la moralidad» (Enciclopedia Devoto-Oli, 1971). Es clara, pues, la dificultad de aplicar esta noción a la realidad de los negocios: debe, por esa razón, ser entendida como la necesidad de orientar en un sentido ético la realización de los negocios con el fin de garantizar la fiabilidad de la empresa en el mercado y traducida en la percepción de que los *stakeholders* y el público en general tienen de las modalidades de realización de sus actividades comerciales. Este riesgo se refleja, de hecho, en la necesidad de la empresa de generar una expectativa positiva relativamente a su capacidad de producir riqueza de manera ética y se aplica no solo a la imagen que transmite a los consumidores, sino también a la que mantiene en sus relaciones con sus *competitors*.

No obstante, si en las grandes empresas el desarrollo de las medidas de prevención de riesgos constituye algo siempre más frecuente, en las pymes, sigue siendo algo inusual. Según un estudio realizado por unos investigadores italianos, la razón de esta diferencia reside, no solo en el hecho de que las mismas no tienen amplios recursos sino también en la tenden-

⁴ El Higher Education Funding Council for England (HEFCE) define el riesgo tributario como «the threat or possibility that an action or event will adversely or beneficially affect an organisation's ability to achieve its objectives».

cia de sus propietarios a asumir el riesgo de las decisiones estratégicas. Las pymes, pues, adoptan mecanismos organizativos que apoyan las decisiones de los empresarios, sin que existan sistemas de control estructurados, ni una clara asignación de funciones como sería deseable: las mismas, de hecho, se limitan a una gestión del riesgo limitada principalmente a asuntos de corto plazo (Broccardo, Culasso, Giacosa y Truant, 2016, p. 83).

2.3. Desde la cooperación reforzada al cumplimiento cooperativo: los sistemas italiano y español

El debate sobre los sistemas dirigidos a mejorar las relaciones tributarias, promover el cumplimiento espontáneo y mitigar los riesgos relacionados con las actividades de planificación fiscal ha abordado la agenda de los Estados miembros de la OCDE ya desde los primeros años del siglo XXI para culminar en 2013 en dos documentos clave: el primero, representado por las iniciativas *BEPS-Base Erosion and Profit Shifting* (OCDE, 2013a) y un segundo documento, *Co-operative Compliance: A Framework From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance* (OCDE, 2013b), hito en el estudio y en la evolución de los sistemas de cumplimiento cooperativo. El informe BEPS, de febrero de 2013, seguido por el *Plan de acción* en julio del mismo año y sus siguientes actualizaciones, ha permitido identificar una serie de medidas para contrarrestar la erosión de las bases imponibles, realizada a través de actividades dirigidas a evadir o a mover las ganancias en jurisdicciones con régimen fiscal privilegiado. Por otro lado, con el segundo documento del 2013⁵, la OCDE ha proporcionado unas pautas a los Estados miembros para implementar formas de cooperación y comunicación entre los contribuyentes y las autoridades fiscales.

La definición de los mecanismos de cooperación no ha sido idéntica en todos los Estados miembros de la OCDE. Mientras algunos han formalizado los mecanismos de cooperación sin modificar la disciplina tributaria subyacente, otros han tramitado la formalización de los mismos a través de acuerdos con los contribuyentes. En Australia, por ejemplo, los acuerdos de cooperación pasan a través de un acuerdo llamado *Annual compliance arrangement* (ACA), que requiere la creación y aplicación de un sistema de control interno (*tax*

⁵ El nuevo enfoque, previsto en el documento del 2013, representa la superación de la cd. *enhanced relationship* introducida en 2008 cuyo objetivo era superar la vieja relación de confrontación entre las partes. Sin embargo, la *enhanced relationship* apareció inmediatamente incapaz de resolver los problemas y las preguntas que cotidianamente surgían. En particular, la terminología utilizada planteaba, según muchos autores, una cuestión de equidad entre los contribuyentes con derecho a tales esquemas de cooperación y los excluidos, puesto que llamaba la idea de una cooperación limitada a unos pocos contribuyentes. No obstante, el uso de una terminología diferente en el documento de 2013 no debe inducir en pensar en la apertura general a todos los contribuyentes: en la mayoría de los sistemas legales de hecho, la participación es posible solo para los grandes contribuyentes, siendo las entidades directamente afectadas por diseños de planificación fiscal y por un alto grado de litigiosidad.

control framework). El Reino Unido ha publicado unas claras y detalladas reglas que deben ser utilizadas por las autoridades fiscales para evaluar la gestión fiscal de la empresa, mientras para la industria bancaria se ha introducido un específico *Code of Practice on taxation*. Asimismo, la mayoría de los sistemas se fundan sobre la posibilidad de afiliación voluntaria, mientras otros, como Suecia, prevén la participación del contribuyente por invitación.

Del mismo modo, en Italia y en España, los sistemas de cooperación introducidos han limitado la participación a las grandes empresas: el *adempimento collaborativo* y el Código de Buenas Prácticas Tributarias de hecho no prevén ninguna posibilidad de adhesión para las pymes.

El sistema italiano de cumplimiento cooperativo, anticipado por un proyecto piloto en 2013⁶, ha sido introducido por los artículos 3 a 7 del Decreto legislativo 128/2015 y limita el acceso a los contribuyentes cuya cifra de negocios sea superior a diez mil millones de euros o mil millones de euros si se trata de empresas que ya se habían incorporado al proyecto piloto⁷. Otra condición para el acceso al sistema es que la empresa cuente con un sistema de gestión y control de los riesgos fiscales. Entre estos últimos, de acuerdo con el *Provvedimento* de 26 de mayo de 2017 número 101573, hay que considerar en particular los llamados «riesgos significativos», o sea, los riesgos que, en razón de una consolidada evaluación cualitativa y cuantitativa, determinan unos particulares deberes de transparencia y comunicación a la Agencia Tributaria. Los mismos se concretarán con referencia al valor económico de las actividades económicas realizadas, al tipo de operaciones que la empresa realiza y a las áreas de potencial incumplimiento. La falta de transparencia o de colaboración, así como la falta de comunicación de riesgos relevantes, pudiendo afectar la confianza de la Agencia en el sistema de gestión y control de riesgos, determinan la exclusión de la empresa del sistema de cumplimiento cooperativo⁸.

El *adempimento collaborativo* prevé mecanismos de interlocuciones constantes y preventivas cuya finalidad es reducir los riesgos y garantizar seguridad jurídica: las respuestas

⁶ Proyecto piloto de la Agencia Tributaria de 25 de junio de 2013.

⁷ Para el acceso, es necesario presentar una solicitud utilizando un formulario electrónico. La Agencia Tributaria puede en 120 días admitir la participación al programa y notificar la respuesta al solicitante. El contribuyente se considerará parte del sistema a partir del ejercicio en que haya solicitado la admisión y seguirá siéndolo por renovación automática, salvo diversa voluntad o pérdidas de requisitos. A partir del 2020 la Agencia Tributaria aspira a ampliar el acceso a los contribuyentes cuya cifra de negocios sea superior a los cien millones de euros.

⁸ Otras razones de exclusión son la pérdida de los requisitos de acceso por tres ejercicios o la falta de los deberes de transparencia o la condena con sentencia firme por delitos ex artículos 2, 3, 8, 11 del Decreto legislativo 74/2000, de los administradores, directivos o de los encargados de las declaraciones fiscales de los contribuyentes adherentes al sistema, si la condena se refiere a hechos ocurridos durante el periodo de vigencia del acuerdo de cooperación.

formuladas por la administración en estas interlocuciones vinculan a la misma (excepto si cambian las circunstancias originarias) y pueden ser aplicadas de manera retroactiva para rectificar un acta de la administración con sentido contrario, permitiendo también al contribuyente rectificar las declaraciones o liquidaciones ya realizadas a través del procedimiento ex artículo 13 del Decreto legislativo 472/1997, de 18 de diciembre.

Por otro lado, el sistema de cooperación permite a los contribuyentes que participan tener unas ventajas premiales: en primer lugar, pueden acceder a un procedimiento abreviado de consultas sobre la aplicación de leyes tributarias a casos concretos que solo tienen efecto para el interesado (*interpello abbreviato*). La Agencia Tributaria tiene la obligación de evaluar en 15 días el contenido de la pregunta y, si la documentación aportada parece suficiente, formular una respuesta en 45 días. Las respuestas de la administración vinculan a la misma que no podrá emitir actas en sentido contrario, pero no al contribuyente que podrá comunicar su discrepancia a la Agencia.

En el caso de las consultas, la Agencia puede modificar su respuesta, aunque solo con relación a los comportamientos futuros del contribuyente. En esta hipótesis, se prospectan dos posibles escenarios: a) si la administración tributaria comunica con retraso o corrige su solución, cuando el contribuyente aún no ha realizado un comportamiento que diverge de la solución adoptada por la administración, podrá procederse a la recaudación de la deuda fiscal y de los intereses, pero no de las sanciones; b) si en cambio el contribuyente ha realizado un comportamiento que difiere de la solución interpretativa incluida en la contestación proporcionada con retraso o en la corrección de la solución anteriormente formulada, no podrá procederse a la recaudación ni de los impuestos, ni de los intereses, ni de las sanciones excepto cuando la solicitud inicial presentada por el contribuyente fuese equívoca y ambigua, para no permitir una clara comprensión a la Agencia de las circunstancias. Solamente en caso de formulación ambigua de la solicitud de *interpello*, de hecho, será posible proceder a la recaudación de los impuestos y de los intereses, pero no de las sanciones, aunque se trate de contestación proporcionada con retraso o de la corrección a otra solución formulada anteriormente.

Otra ventaja premial consiste en la posibilidad de obtener una reducción de las sanciones con respecto a operaciones que conllevan riesgos, si los mismos han sido comunicados de manera tempestiva: en este caso, los adherentes al programa pueden beneficiar de la reducción a la mitad de las sanciones administrativas –y en cualquier caso, en medida no superior al mínimo previsto por la ley– con suspensión de la recaudación hasta que el procedimiento de comprobación sea firme, también si la administración no compartiera la posición del contribuyente. Asimismo, los participantes quedarán exonerados de presentar garantías para el reembolso de impuestos directos e indirectos.

Por último, cabe subrayar que el ya mencionado *Provvedimento* de mayo de 2017 ha reforzado el compromiso de confianza al cual se someten las partes al firmar el acuerdo de cooperación, previendo que la Agencia Tributaria no podrá utilizar para otras finalidades las informaciones relativas a los riesgos comunicados por el contribuyente y los elemen-

tos adquiridos en la fase de instrucción y averiguación de la existencia de los requisitos de acceso al sistema: estos elementos no podrán, de hecho, ser utilizados para realizar comprobaciones relativas a años anteriores al comienzo de la cooperación, ni en caso de exclusión de la empresa.

El desarrollo de las políticas cooperativas en España constituye el resultado de un largo proceso empezado en 2008 con el Plan de Prevención del Fraude Fiscal que fijó entre sus objetivos la creación de un Foro de discusión con las grandes empresas⁹: el Foro de Grandes Empresas (FGE) creado en 2009 es el artífice de la introducción del Código de Buenas Prácticas Tributarias (CBPT), adoptado en 2010.

El Código constituye un instrumento de *soft-law* que aspira a implicar los consejos de administración de las empresas en la gestión de los riesgos fiscales y representa, en concreto, una obligación reforzada de actuación según buena fe y transparencia por ambas partes de la relación tributaria para fomentar la adopción de prácticas de reducción del riesgo y minimizar los intentos elusivos (Sanz Gómez, 2014, p. 44). Con la adopción del CBPT se orienta la relación cooperativa hacia mecanismos de autorregulación pactada voluntariamente asumidos.

La relación cooperativa según el Código se funda sobre algunos pilares, entre los cuales destaca una obligación de transparencia: la misma juega un papel fundamental, para haber determinado en 2015 la adopción de un anexo, cuyo apartado 2, titulado «Reforzamiento de las buenas prácticas de transparencia fiscal empresarial» vigoriza las obligaciones relativas a las informaciones que las empresas tienen que poner a disposición de la Agencia Tributaria. En el mismo sentido, la Propuesta 2016 ha introducido el Informe Anual de Transparencia Fiscal para empresas adheridas al CBPT que deberá ofrecer una representación completa de la información con trascendencia fiscal de la organización. En el mismo sentido, y de manera coherente con las previsiones contenida en los artículos 523 ter y 540 de la Ley de sociedades de capital, el Código impone que el consejo de administración esté encargado de aprobar la política fiscal y proporcionar información sobre su aplicación en la sección «Otras informaciones de interés» del Informe anual del Gobierno Corporativo¹⁰.

Los principios fundamentales enunciados en la primera parte del Código están dirigidos a subrayar el sentido negativo de algunos tipos de conducta fiscales y evitar que las empresas puedan utilizar estructuras de planificación fiscal agresivas que dañan no solo a sus accionistas sino también en general a los *stakeholders* y a la sociedad en la que operan. En ese sentido, son las mismas empresas que están llamadas por el artículo 1.3 del Código a desarrollar mecanismos para detectar y erradicar las prácticas fiscales fraudulentas

⁹ Actualización del Plan de Prevención contra el fraude fiscal de 19 de noviembre de 2008, p. 12.

¹⁰ No siendo obligatorio el informe para las empresas no cotizadas, las mismas podrán demostrar la circunstancia de adhesión al Código en un informe de gestión o en una memoria. Véase Comisión de seguimiento del Código de Buenas Prácticas Tributarias de 5 de noviembre de 2010.

ya existentes y que pueden surgir: no obstante, como ha sido apropiadamente subrayado, el Código, por un lado, evita referirse explícitamente a esquemas de planificación fiscal agresiva y a la lucha contra los *tax shelter*¹¹, pero, por otro, no menciona el derecho de los contribuyentes de poder hacer una planificación de sus actividades tributarias de manera legítima (Calderón Carrero y Quintas Seara, 2015, p. 263).

Por otro lado, el Código aspira a asegurar un mayor nivel de seguridad jurídica: la importancia de la doctrina administrativa y de la jurisprudencia en la determinación de la conducta del contribuyente está evidenciada por el artículo 2.1, que precisa que la Agencia Tributaria en sus actuaciones respetará la unidad de criterio, teniendo en cuenta los precedentes administrativos y jurisprudenciales y, en su ausencia, solicitará informe a la Dirección General de Tributos. La previsión contenida en el Código, aunque no referida a una fuente oficial del derecho, logra poner atención y cuidado sobre la confianza legítima del contribuyente¹². En el mismo sentido, el artículo 2.3 ofrece al contribuyente una posibilidad para resolver las dudas sobre el tratamiento tributario de operaciones puntuales: de acuerdo con los resultados del grupo de trabajo de 2016, con independencia del mecanismo legal de consulta y ante la Dirección General de Tributos, los contribuyentes podrán plantear cuestiones sobre operaciones de particular complejidad para obtener un informe por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). Las consultas al tener por objeto la calificación de los supuestos imponibles no caen entre las consultas previstas por el artículo 88 de la Ley General Tributaria (LGT) dirigidas a la interpretación de normas tributarias. En estos casos, de hecho, se ha preferido un instrumento cuya base normativa, al tratarse de cuestiones sobre la aplicación de los tributos, puede concretarse en los artículos 63 y 64 del RAT¹³ (Sanz Gómez, 2014, p. 124).

Entre las ventajas de adherir al Código hay que considerar la posibilidad, prevista por el artículo 2.4, de presentar escritos explicativos conjuntamente con las declaraciones tributarias, para manifestar los criterios a los que el contribuyente haya amparado su conducta, en la preparación de las mismas. Esta circunstancia será evaluada por la administración tributaria para determinar el elemento subjetivo del contribuyente en caso de infracciones.

¹¹ El término *tax shelter* «responde a la misma idea que la planificación fiscal abusiva, pero incorpora un elemento distintivo esencial, esto es, se trata de un esquema de planificación estandarizado y convertido en un producto objeto de amplia y activa comercialización, lo cual incrementa en mucho la capacidad de drenaje sobre las bases imponible de los sistemas fiscales afectados». (Amorós Viñals, 2010, p. 23).

¹² En el caso de que no haya doctrina o si la misma no coincide, parece obvio considerar que será necesario pedir un informe a la Dirección General de Tributos, a menos que no se trate de cuestiones de las cuales puedan nacer controversias con los contribuyentes. En este caso, la última palabra será del Comité permanente de Dirección.

¹³ Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Un último punto interesante del Código está dedicado a la reducción de la litigiosidad y eliminación de los conflictos. Lamentablemente, no prevé ningún mecanismo dedicado a los contribuyentes que se adhieren al Código sino la posibilidad de emplear los instrumentos ya existentes en el ordenamiento jurídico-tributario. Las únicas previsiones «innovadoras» se incluyen en la sección 3, en la que se prevé la posibilidad de facilitar al contribuyente el conocimiento de los hechos susceptibles de regularización, y que previamente al envío de las actas de inspección, le sean comunicados los hechos que influyen en la eventual propuesta de regularización. En ese caso, el acta de inspección tendrá en cuenta y valorará las alegaciones del contribuyente en la parte de motivación.

2.4. La publicación de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias

La introducción de los sistemas de *cooperative compliance* se funda sobre la sustitución del viejo modelo inspirado en el *control and punishment* con un modelo de control preventivo basado sobre la cooperación, y que aspira a mitigar los riesgos, y por eso minimizar la necesidad de aplicar sanciones, sean propias o impropias. Una de las principales ventajas de participar en estos mecanismos es la de marcar una línea de diferenciación entre los contribuyentes que cooperan y los que prefieren quedarse al margen, replicando antiguos esquemas. En el mismo orden de ideas, una de las medidas que a menudo ha sido usada para incentivar el cumplimiento voluntario y que abre muchas cuestiones bajo el perfil de los derechos del contribuyente, es la publicación de los datos relativos a la deuda fiscal de los contribuyentes.

El sistema británico, por ejemplo, prevé un mecanismo de publicación periódica de un listado que incluye los contribuyentes que, de manera voluntaria, hayan incumplido sus obligaciones¹⁴. Para que la publicación sea conforme con la disciplina dictada por la *Section 94 del Finance Act 2009*, el contribuyente tiene que haber cometido una violación que pueda determinar una pérdida de recaudación superior a 25.000 libras; la información podrá publicarse solo cuando la responsabilidad del contribuyente sea firme y se excluirá en el caso en que el mismo revele a la administración tributaria el incumplimiento al principio de las operaciones de comprobación o antes de estas, obteniendo también la reducción de las sanciones aplicables. La lista, según el HMRC, podrá permanecer publicada por un máximo de 12 meses¹⁵.

¹⁴ Se publicará el nombre del contribuyente, la dirección, el tipo de actividad realizada, el importe del impuesto y de sanciones evadidas y el periodo de incumplimiento.

¹⁵ También el sistema legislativo irlandés ha previsto un listado de «deudores» que se publica cada tres meses: <<http://www.revenue.ie/en/press/2016/pr-150316-defaulters.html>>.

El sistema de cumplimiento cooperativo italiano prevé la publicación de los contribuyentes que participan en el programa, fortaleciendo su reputación: en el 2019, las empresas que han sido admitidas al programa de *adempimento collaborativo* ascienden a 19¹⁶.

Por otro lado, el legislador español en 2015 ha introducido una modificación en la LGT para que puedan ser públicos los datos relativos a los contribuyentes que, de manera voluntaria, no cumplen con sus obligaciones tributarias.

La reforma, de hecho, ha introducido un nuevo artículo en la LGT, el 95 bis y también ha modificado los apartados 4, 5 y 6 del artículo 95 en materia de «Carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria». El texto de la letra del artículo 95, de hecho, sigue mencionando el carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria que solo pueden ser empleados para la efectiva aplicación de los tributos o para actividades cuya gestión tenga encomendada la administración tributaria, como la aplicación de sanciones. En cambio, lo que hace esta reforma es ampliar los casos en los que será posible no respetar el principio de confidencialidad de la información tributaria en razón de un superior interés público¹⁷. En ese sentido parece claro que el problema principal será entender cuando se produzca una razón de interés público que pueda prevalecer sobre el derecho a la confidencialidad (Menéndez Moreno, 2016, p. 13).

Conjuntamente con la modificación del artículo 95, el legislador a través del nuevo artículo 95 bis ha previsto la publicación de un listado de «deudores» de Hacienda: para que los contribuyentes sean incluidos en este listado, el total de deudas y sanciones tributarias no pagados dentro del plazo de ingreso voluntario deberá superar el importe de 1.000.000 de euros. La información tendrá por objeto la identificación de los deudores (personas físicas, jurídicas, importe de las deudas y sanciones pendientes) y solo será posible para los impuestos estatales. La compilación de la lista de deudores se hará con referencia a los contribuyentes que cumplan estos requisitos a la fecha de 31 de diciembre del año anterior, y se publicará a partir del 1 de mayo del año siguiente en la sede electrónica de la AEAT, y eso prescindiendo de lo que pasa en el momento exacto de la publicación.

La propuesta de inclusión en el listado será comunicada al contribuyente que podrá formular alegaciones en un plazo máximo de 10 días desde la recepción de la comunicación. Solo podrán oponerse errores materiales o aritméticos, pero no sustanciales y no será afectado el régimen de impugnación previsto por la misma LGT en relación con las actuaciones y procedimientos de los que se deriven las deudas y sanciones tributarias.

¹⁶ En 1998 provocó muchas polémicas la decisión de la Agencia Tributaria italiana de publicar en su página web los datos de las declaraciones de rentas de los contribuyentes. La publicación fue suspendida en consecuencia de una resolución del garante de protección de datos personales.

¹⁷ Además, según una excepción introducida por la misma Ley 34/2015, el carácter reservado de estos datos cederá también cuando esta obligación se derive de la normativa de la Unión Europea. Esta previsión no parece muy útil, puesto que ya el principio de supremacía del derecho europeo debería permitirlo.

Este instrumento se inserta en un contexto de reforma en el cual el legislador está tratando de tramitar el procedimiento tributario desde un sistema conflictivo a uno colaborativo: por esta misma razón no se entiende la compatibilidad de este mecanismo con los que están dirigidos a incrementar la colaboración y el diálogo preventivo con la administración tributaria, puesto que el apartado 7 del mismo artículo prevé que el acuerdo de publicación «pone fin a la vía administrativa». El único remedio que queda al contribuyente contra el acuerdo de publicación del listado, así como indica también el primer listado publicado¹⁸, es el recurso potestativo de reposición ante el director general de la AEAT en el plazo de un mes o la interposición de un recurso contencioso-administrativo ante los Juzgados Centrales de lo Contencioso-Administrativo, ex Ley 29/1998, de 13 de julio, en el plazo de dos meses.

Finalmente, hay que tener en cuenta que esta medida, refiriéndose al importe de la deuda y no a la categoría de contribuyente, se dirige a todos: personas físicas o jurídicas, así como grandes y pequeñas empresas. En relación con estas últimas, estos mecanismos, y los riesgos reputacionales que derivan de la publicación de situaciones de incumplimiento en los listados, pueden obtener el efecto contrario de afectar su aptitud al cumplimiento, puesto que ya no disponen de mecanismos de diálogo y cooperación con la administración pública.

3. El cumplimiento tributario en las pymes

Como hemos evidenciado en los párrafos anteriores, casi todos los programas de cumplimiento cooperativo desarrollados bajo las directrices OCDE permiten el acceso exclusivamente a las grandes empresas, ya que las mismas se caracterizan por tener mayor riesgo de evasión y estructuras internas aptas al control y prevención de riesgos. Las pymes, al contrario, si se excluye el sistema neerlandés, han sido siempre excluidas de los programas de cumplimiento, por razones relacionadas con su tamaño y estructura, a pesar del impacto desproporcionado de los costes de cumplimiento que soportan: los mismos, representan de hecho un coste fijo que puede afectar de manera relevante a su actividad económica, a diferencia de lo que ocurre en las grandes empresas, que pueden beneficiarse de rendimientos de escalas derivados del cumplimiento. En este sentido, ya en 2007, un estudio de la Unión Europea ha subrayado que, aunque las grandes empresas tengan costes de cumplimiento más elevados, los mismos tienden a ser regresivos para las pymes y, por eso, resultan a menudo más elevados en proporción a los ingresos.

Sin embargo, la heterogeneidad que caracteriza esta categoría de empresas ha llevado a los sistemas jurídicos a adoptar casi siempre regímenes fiscales privilegiados o mecanismos fiscales sustitutivos, así como medidas de simplificación en lugar de mecanismos de cooperación.

¹⁸ Agencia Tributaria, Acuerdo de publicación de listado de deudores, artículo 95 bis de la LGT, Madrid, 22 de diciembre de 2015.

En la primera categoría de medidas, se incluyen deducciones especiales¹⁹, créditos fiscales²⁰ o exenciones fiscales reconocidas a las pymes²¹. Se trata en general de medidas que aspiran a apoyar a las pymes en fase de creación o en los primeros años de actividad o también a incrementar las inversiones de estas empresas en actividades de investigación y desarrollo.

La previsión de regímenes fiscales sustitutivos o de medidas fiscales preferenciales constituye una de las medidas más usadas para mejorar e impulsar el nivel de cumplimiento fiscal de las pymes, así como para simplificarlo. En general, estos tipos de esquemas pueden prever métodos simplificados de determinación de la base imponible (sobre una base presuntiva o basada en el flujo de caja) o el uso de simplificaciones contables y modelos de declaración simplificados, así como la previsión de exenciones de todas o de algunas obligaciones fiscales.

Con respecto al primer tipo de simplificación, la adopción de métodos presuntivos ha sido adoptada en muchos países en razón de su conveniencia por las pymes. A menudo, las pequeñas empresas terminan siendo excluidas de la ordinaria determinación de la base imponible para dar paso a una determinación presuntiva, con opción hecha por los propios contribuyentes en la declaración de rentas. Entre los métodos para la determinación de la renta presuntiva hay, por ejemplo, la adopción de un impuesto en una cantidad fija²², uniforme para las empresas que se encuentran por debajo de cierto umbral de ingresos. Sin embargo, la adopción de estos sistemas, aunque reduzca las incertidumbres, las dificultades y los costes de cumplimiento, distorsiona potencialmente la competencia, puesto que a menudo no tiene en cuenta las diferencias de tamaño de las empresas.

Uno de los criterios presuntivos más empleados es aquel dependiente del tipo de actividad ejercida, así como del número de empleados, de la ubicación del ejercicio, etc.²³. En

¹⁹ En España, por ejemplo, las pymes se pueden beneficiar de un mecanismo de amortización acelerada de los activos (arts. 101-105 LIS).

²⁰ En Francia, el programa *Credit d'impôt innovation* reconoce créditos fiscales a las pymes, con referencia a gastos soportados para nuevos proyectos o nuevos productos.

²¹ En México, por ejemplo, el Régimen de Incorporación Fiscal permite a las empresas para cuya actividad no se requiere ninguna particular calificación profesional y cuyos ingresos no superen un límite anual de MXN 2 millones, obtener un descuento en el impuesto sobre la renta (ISR) del 100 % durante el primer año, que irá disminuyendo paulatinamente a un 10 % a lo largo de los siguientes 10 años.

²² En Italia, se prevén mecanismos simplificados o mejor sería decir un impuesto sustitutivo único de IRPF, recargos regionales y municipales e IVA para las pequeñas empresas cuyas rentas no superen un determinado umbral.

²³ En España, el sistema de estimación objetiva, o por «módulos», permite al pequeño contribuyente pagar una cuota fija trimestral calculada con base en unos parámetros o coeficientes determinados en razón de las características y sector de actividad al que pertenece. Orden HAC/1264/2018, de 27 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2019 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta

pocas palabras, con base en unos datos variables, se estima la cantidad de impuestos que tendrá que liquidar el contribuyente. Este mecanismo es usado a menudo también en fase de inspección y comprobación, así como, por ejemplo, ocurría anteriormente en el *studio di settore* italiano²⁴: este último instrumento ha sufrido en estos años una transformación en sentido cooperativo puesto que, ahora, el antiguo sistema de determinación de la renta –sobre la base de una presunción simple– ha sido sustituida por un mecanismo capaz de estimar el grado de fiabilidad de los contribuyentes. La intención es, de hecho, superar el anterior sistema, que a través de mecanismos de recompensa había terminado induciendo a los contribuyentes a una búsqueda frenética de ingresos adecuados y consistentes con los parámetros de la categoría, para alcanzar un diferente modelo capaz de evaluar el grado y la capacidad de *cumplimiento* del contribuyente (Berardo y Dulcamare, 2017). Será la referencia al tipo de actividad económica, la cifra de negocios y el nivel de «diálogo» con las autoridades fiscales, la que determinará la fiabilidad de los contribuyentes.

Asimismo, uno de los mecanismos más ventajosos para las pymes es la posibilidad de imputar ingresos y gastos a través del criterio de caja en lugar del criterio de devengo. El tradicional criterio de devengo tiene varias desventajas, creando, por un lado, una discrepancia entre los ingresos y los flujos de caja netos, siendo por otro lado incapaz de dibujar una imagen clara de la situación financiera: las pymes además casi siempre no cuentan con la presencia de profesionales encargados de la contabilidad interna y tienden a utilizar formas de contabilidad simplificada. Al limitar su análisis a los ingresos netos, sin acompañar la misma con un estado financiero de que puedan evidenciarse los flujos de efectivo, sufren las consecuencias negativas de la utilización del criterio de devengo (Bellotti y Quarantini, 2016).

Con el objetivo de reducir los costes de cumplimiento, otra solución a menudo adoptada es garantizar simplificaciones en la elaboración de los datos contables o en las obligaciones declarativas²⁵ o prever la reducción de los términos de notificación de los requerimientos cuando se dirigen a las pymes²⁶. Asimismo, hay que considerar las posibilidades de exención total o parcial para los pequeños y medianos contribuyentes cuyas rentas no superen determinados límites anuales²⁷.

de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOE, 30 de noviembre de 2018).

²⁴ Artículo 62-bis comma 3, D.L. 30 Agosto 1993, n. 331 Conv. L 29 ottobre 1993, n. 427.

²⁵ En España, las empresas que durante dos años consecutivos no se esperan ciertos ingresos pueden acceder a un plan general de contabilidad. Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

²⁶ En Australia, por ejemplo, el tiempo necesario para notificar a las actas de comprobación a las pymes es reducido a dos años en lugar de los cuatros previstos para los otros contribuyentes.

²⁷ En Colombia, las pymes que tienen ingresos en medida no superior a los 3.200.000 COP anuales y emplean menos de 50 personas tributarán en el impuesto sobre sociedades con alícuota reducida y que se incrementa en los años.

Finalmente, el desarrollo tecnológico de los últimos ha representado la ocasión para muchos sistemas tributarios para simplificar el cumplimiento de las pymes: no son pocas, de hecho, las pymes que llevan a cabo sus actividades principalmente de forma electrónica y que han sacado beneficios de la utilización de la facturación electrónica o de otros instrumentos de diálogo digital con la administración pública. Un ejemplo, en este sentido, es el modelo chileno de facturación electrónica que ha tenido particular éxito entre las pymes, demostrando no solo su capacidad de simplificación de los mecanismos de facturación, sino también su capacidad de reducir los costes y el tiempo asociados con la burocracia. También en España, el SII (suministro inmediato de información), aunque no sea obligatorio para las pymes, ha demostrado la importancia de los medios tecnológicos en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y la lucha contra el fraude fiscal.

3.1. El sistema neerlandés: el *horizontal monitoring*

En el marco internacional de los sistemas de *cooperative compliance*, representa una excepción el sistema introducido en los Países Bajos en 2005 y extendido a las pymes desde el 2007²⁸: el *horizontal monitoring*. Cabe destacar que la administración financiera neerlandesa (*The Netherlands Tax and Customs Administration –NTCA–*) se ha caracterizado siempre por su predisposición a establecer formas directas de cooperación para garantizar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias. En particular, a lo largo de los años, ha desempeñado sus actividades buscando el diálogo con los otros actores involucrados en el cumplimiento tributario: de hecho, ha impulsado la cooperación con la industria del *software* de contabilidad para crear medidas eficientes para la transmisión de las declaraciones de rentas y ha fortalecido las actuaciones conjuntas con las organizaciones empresariales para resolver los problemas específicos de los diferentes sectores productivos. Sobre todo, ha reforzado la cooperación con los intermediarios fiscales para garantizar la calidad de las declaraciones de rentas. En los dos primeros casos, las partes que estipulan las convenciones no se hacen responsables de la aceptabilidad de las declaraciones de rentas. Solo el tercer escenario de cooperación coincide con un diferente involucramiento de las partes (en particular del intermediario).

El sistema neerlandés de cooperación, lejos de ser caracterizado por relaciones verticales, define un mecanismo horizontal basado en la «confianza mutua entre el contribuyente y la administración tributaria, en la definición precisa de las responsabilidades de cada uno y de las opciones disponibles para las leyes, así como en la negociación de acuerdos entre las partes» (NTCA, 2010, p. 11). Un sistema que no desdeña el uso de la coerción,

²⁸ The Netherlands Tax Customs and Administration, Guide to horizontal monitoring within the SMEs segment. <http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/guide_horiz_monit_dv4071z1pleng.pdf>.

sino que subordina esta posibilidad a la condición de que se conozca la empresa y la manera en que gestiona sus actividades. Las indicaciones dadas por las autoridades fiscales neerlandesas describen una relación basada sobre tres pilares fundamentales: confianza, empatía y transparencia. Esta última característica en particular debe caracterizar la actitud del contribuyente en permitir el conocimiento de todas las cuestiones con relevancia fiscal a la administración financiera mientras la comprensión –la empatía– denota la actitud de la administración hacia el contribuyente. *Conditio sine qua non* para la realización de esta relación es la confianza que las autoridades fiscales neerlandesas definen como «la expectativa de que las personas y las cosas no nos van a fallar, a pesar de que puedan. La confianza es la voluntad de aceptar el riesgo (o no tener que dedicar atención al riesgo)» (NTCA, 2010, p. 8). La idea base del *horizontal monitoring* es, pues, reemplazar el método de *control and punishment* fundado en el uso de «poder» con una relación basada en la confianza. Una relación que, aunque teleológicamente dirigida a una optimización del nivel de recaudación, ya no está marcada por un Estado Leviatán, sino por un sujeto cuyos principios fundacionales son la equidad, la transparencia y la justicia y cuyo *leitmotiv* es la reducción de las incertidumbres.

El modelo se ha construido a partir de la cooperación con las grandes empresas, y está basado principalmente en un acuerdo, el *individual tax compliance agreement*, que para las pymes se ha hecho posible gracias a la presencia de los intermediarios fiscales (Gribnau, 2015). El requisito previo para la implementación de las relaciones cooperativas es que el contribuyente tenga el objetivo de cumplir con sus obligaciones fiscales, por lo menos de una manera aceptable, o sea, hacer una declaración libre de errores grandes, en que esté dispuesto a declarar los ingresos poseídos sin falsedad. Esto es posible en las grandes empresas mediante la implementación de sistemas de control interno que, respondiendo a determinados requisitos, garantizan el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias. A estos controles, de acuerdo con un efecto *matrioska*, siguen los controles externos y los de la administración financiera. La coordinación entre los controles internos y externos, en la intención del legislador de Países Bajos, es el primer elemento para la realización de la política *no surprise*: ningún elemento desconocido, ni para la administración que se basa en la eficacia de los controles internos y externos, ni para el contribuyente, al que también se reconoce un instrumento de consultas anticipadas para poder dar respuestas a las preguntas relativas a la interpretación y aplicación de las leyes fiscales.

Sin entrar en el detalle del mecanismo, es necesario señalar que para acceder al programa hay que llegar a un acuerdo con las autoridades fiscales: esta fase será gestionada por el llamado *client coordinator*, o por un miembro de la oficina pública encargado de «administrar» la relación con el contribuyente. La instancia de acuerdo, avanzada por la misma empresa, permite a las autoridades empezar las investigaciones para evaluar si el sistema de control interno es adecuado para participar en el programa. El compromiso entre las partes puede ser considerado como un acuerdo de *soft-law*, sin efectos legales obligatorios, o al menos no directos y no inmediatos (Gribnau, 2015, p. 195).

La particularidad del *horizontal monitoring*, como se ha señalado, es que el mismo, sobre la base de los principios ahora descritos, permite también la participación de las pymes²⁹. En este caso, la estructura organizativa de las pymes, que raramente disponen de un órgano interno de control de riesgos, afecta al funcionamiento del sistema. Juega un papel central en esos casos la figura del intermediario fiscal, o sea, el *tax service provider* encargado de guiar y gestionar el proceso para un número limitado de pymes. Este último, en nombre de sus clientes, firma un acuerdo de cooperación con las autoridades fiscales dirigido a «certificar» las actividades de control sobre el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias. La selección de los intermediarios es llevada a cabo por las asociaciones profesionales que han estipulado acuerdos con las autoridades fiscales neerlandesas para garantizar ciertos estándares de profesionalismo³⁰. El acuerdo será concluido entre el *tax service provider* y el *relationship manager*, que desempeña un rol fundamental en las relaciones entre las autoridades y los intermediarios fiscales, constituyendo un punto de referencia para estos últimos.

En las actividades de cooperación, son especialmente importantes las consultas preliminares para solucionar los problemas que puedan surgir durante la preparación de la declaración de rentas y proporcionar una garantía de calidad: de esta manera las actas enviadas a la administración serán sin «sorpresas» y consideradas «aceptables», es decir, sin errores materiales. Es justamente el considerar «aceptables» las declaraciones realizadas en el contexto del *horizontal monitoring*, lo que permitirá evaluar de forma diferente los errores realizados en la elaboración de las mismas. Debe observarse que, en esta etapa, las partes también pueden estar en una posición de desacuerdo (*agree to disagree*): esto no implica el fracaso de la cooperación, pero produce algunas consecuencias en relación con el control de las declaraciones. En este caso, la posición del contribuyente no puede ser definida de forma automática, sino que podrá ser objeto de control.

Uno de los rasgos característicos del *horizontal monitoring* es, sin duda, la atenuación de los controles de los contribuyentes involucrados en los acuerdos de cooperación. En este sentido se habla de *meta-monitoring*³¹, es decir, de un procedimiento a través del cual las autoridades fiscales pueden evaluar la calidad de los controles internos y de los servicios

²⁹ Se excluye, en cualquier caso, la participación de las pymes que operan en determinados sectores, como la prostitución, el de las casas móviles y la venta de drogas ligeras. Estas áreas están sujetas a una forma especial de supervisión por parte de las autoridades.

³⁰ SRA –*Samenwerkende Registeraccountants Administratieconsulenten*– y NOAB –*Nederlandse Orde van Administratie en Belastingdeskundigen*–. Aquellos que no estén inscritos en una de estas dos asociaciones tienen la oportunidad de acceder a un programa específico, operado por el *national service provider account*, a través de las delegaciones regionales.

³¹ «Monitoring which is based on relying on the monitoring results of others» en Rekenkamer, A., *Horizontale vormen van verantwoording en interne toezicht*, 2, mencionado en la nota núm. 44 por Herrijgers, 2015, p. 172.

prestados por los intermediarios fiscales. En general, el «control de calidad» se realiza ya en fase de acceso y a lo largo del acuerdo de cooperación: es de hecho este procedimiento el que permite evaluar la calidad del sistema de control interno y determinar la forma y la intensidad de la supervisión necesaria.

En principio, la garantía del correcto funcionamiento de los controles internos permite tramitar las declaraciones de manera inmediata; no obstante, si las partes durante las consultas preventivas se encuentran en una situación de *agree to disagree* o si la declaración ha sido seleccionada al azar o la empresa ha sido considerada como sujeto con riesgo alto, será necesario un control que podrá concluirse de manera diferente: a) las declaraciones pueden ser consideradas aceptables o pueden carecer de documentación de soporte que el *tax service provider* deberá completar; b) las declaraciones podrán además considerarse como no aceptables debido a errores materiales que podrán rápidamente ser corregidos por el *tax service provider*; c) solo en un caso, la presentación de las declaraciones puede conducir a la conclusión de la colaboración: eso ocurrirá si las mismas han sido consideradas no aceptables por contener errores o fraudes conocidos por el *tax service provider*. Esto significará no solo la exclusión del sistema sino también el sometimiento del contribuyente a controles periódicos.

De particular interés es, finalmente, la evaluación de los errores y el enfoque de los mismos. La idea básica es que los errores cometidos en el entorno cooperativo son realizados de buena fe o en todo caso de manera no intencional. En el caso de que emerja un error, el mismo será analizado directamente con el *tax control framework* con el fin de identificar las causas del error, la posibilidad de corrección o el posible carácter sistemático del mismo. La respuesta a estas preguntas determinará si es necesaria la acción de la administración tributaria y la aplicación de sanciones. Sin embargo, es interesante notar que para los que participan en el sistema de cooperación existe un límite de «error material admitido», que es alrededor del 5 % del imponible. Los contribuyentes que son parte del *horizontal monitoring* tienen la ventaja premial de poder beneficiar de un margen de error tolerado en razón de la confianza que «gobierna» la relación entre las partes, considerado «connatural» a las actividades de cumplimiento.

El *horizontal monitoring* ha traído consigo una reducción innegable de las incertidumbres en materia tributaria, pero tiene, sin embargo, como moneda de cambio una renuncia parcial de la libertad de planificación fiscal de los contribuyentes. Un número considerable de voces críticas se han planteado con respecto a la ausencia de mecanismos de control de su eficacia y eficiencia³² y a la necesidad de respetar las invitaciones específicas de las autoridades fiscales para unirse al mismo (Calderón Carrero y Quintas Seara, 2015, p. 137). Ha sido además subrayado que el sistema se enfrenta en algunos aspectos, con los prin-

³² Hay una falta de coeficientes objetivos que puedan permitir evaluar la eficiencia y eficacia del sistema. Véase Rozas, J. A., cit. p. 81

principios de legalidad y seguridad jurídica, introduciendo, en primer lugar, un concepto como «confianza entre las partes», difícil de traducir en el léxico legal, a menos que no se recurra a los conceptos de confianza legítima y de buena fe. Se refiere luego a conceptos como *acceptable return*, *materiality error* o *responsive enforcement* sin proporcionar una definición legal (Rozas, 2015, p. 81). A pesar de todos los puntos de vista críticos, no se puede ocultar que se trata de un experimento único, que, aunque haya sido implementado probablemente con demasiada rapidez, sin duda se caracteriza por el valor e innovación en sus intenciones. De hecho, es de fundamental importancia señalar como la asignación de ciertas responsabilidades a los intermediarios fiscales evita que el conjunto de la gestión de las cuestiones fiscales sea dejado en las manos de los empresarios, característica típica de las pymes, que afecta considerablemente a su capacidad de crecimiento.

4. Los reflejos de los principios de confianza legítima y de buena fe bajo el perfil sancionador

Característica común de los sistemas de cumplimiento cooperativo es seguramente la confianza mutua que dirige la relación entre las partes. Sin embargo, el llamamiento al concepto de confianza o también al de empatía puede dar lugar a problemas bajo el perfil del principio de legalidad y de seguridad jurídica. Por esa misma razón, parece razonable entender la mencionada confianza o empatía a través de los paradigmas de la confianza legítima y de la buena fe. Son, de hecho, estos dos principios que pueden guiar el pasaje desde un modelo adversarial –de confrontación– a uno cooperativo. En derecho tributario, el principio de confianza legítima representa la que en derecho alemán es llamada *Vertrauensschutz*, o sea, la «dimensión de previsibilidad» de la seguridad jurídica mientras la buena fe representa, por un lado, el requisito previo para poder invocar la protección de la confianza legítima por parte del contribuyente³³ (en el sentido de su deber de honradez en las relaciones con la administración) y, por otro, la prohibición para la administración de *venire contra factum proprium*, es decir, la imposibilidad de actuar de manera contradictoria a sus propias indicaciones.

Estos principios limitan no solo al poder público en fase de calificación y de liquidación sino también en fase de aplicación de las sanciones y están llamados a jugar un rol relevante en las relaciones cooperativas pudiendo traducir en categorías jurídicas tradicionales la confianza mencionada en los sistemas de cumplimiento cooperativo, así como a reducir las incertidumbres en las actividades de interpretación y aplicación de la ley. Asimismo, pueden constituir un parámetro fundamental en la evaluación de la responsabilidad del contribuyente que coopera, constituyendo la mejor expresión del lema neerlandés «Flexible when

³³ Corte di Cassazione, Sentencia de 9 de noviembre de 2011, núm. 23309.

possible, extract when necessary» (Committee horizontal monitoring Tax and Customs Administration, 2012), y marcando la diferencia entre los contribuyentes que cooperan y los que prefieren seguir en los viejos y obsoletos esquemas de conflictos.

La necesidad de defender las expectativas legítimas de las partes de la relación tributaria y en particular del contribuyente, así como su buena fe, se desprende de forma apremiante en los sistemas de cooperación, en los que las partes trabajan conjuntamente para cumplir mejor, prevenir y minimizar riesgos. Esta conexión para poder lograr la eficacia de la cooperación deberá obligatoriamente tener repercusiones bajo el perfil sancionador, así como ya ocurre en el sistema neerlandés.

A este respecto se pueden considerar los sistemas italiano y español. El primero, consagra la relación entre buena fe, confianza legítima y sanciones tributarias en una específica norma positiva: el artículo 10 del Estatuto de los Derechos del Contribuyente³⁴, titulado «Protección de la buena fe y de la confianza legítima». El mismo prevé que las relaciones entre los contribuyentes y las administraciones tributarias estén basadas en los principios de cooperación y de buena fe. La norma impone, pues, un deber general de cooperación y de buena fe, actuando a favor de las dos partes, puesto que la administración está obligada a asegurar un trato equitativo y transparente y el contribuyente no podrá invocar la tutela de su confianza legítima o de su buena fe, en defensa de actos u omisiones dirigidos a obtener una indebida reducción de su carga fiscal, fingiendo malentendidos en la interpretación de las leyes.

Contemplado este general principio en el apartado 1, del artículo 10, los apartados 2 y 3 regulan más específicamente las consecuencias que tiene la violación de los dos principios bajo el perfil sancionador.

El apartado 2 exime al contribuyente de la aplicación de sanciones e intereses de demoras cuando este último haya acomodado su comportamiento a las instrucciones recibidas por las administraciones públicas, incluyendo la posibilidad de que las mismas sean modificadas sucesivamente o en cuanto su conducta obedezca a hechos directamente derivados de dilaciones, omisiones o errores de la administración. La ratio de la norma es impedir que el contribuyente que haya confiado en la autoridad de la administración financiera sea traicionado una vez que su comportamiento se traduzca en inculpables infracciones tributarias.

Por otro lado, el apartado 3 del citado artículo tutela la confianza legítima del contribuyente, impidiendo que pueda ser sancionado en caso de infracciones consiguientes a la interpretación y aplicación de normas objetivamente inciertas o si la infracción se resuelve en una infracción meramente formal sin que se produzca perjuicio económico. En estos casos,

³⁴ Legge 27 luglio 2000, n. 212. Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente.

la desaplicación de la norma sancionadora se realiza *ex post*, o sea, una vez se haya averiguado que la violación de la norma sea directa consecuencia de la objetiva incertidumbre de su contenido o del hecho de que el contribuyente haya realizado un acto u omisión que se resuelve en una infracción meramente formal sin que se produzca perjuicio económico. De acuerdo con una orientación consolidada, la incertidumbre mencionada por el artículo 10 se refiere a una hipótesis de «legislación tributaria objetivamente incierta o a una situación jurídica objetiva que se crea en la elaboración de las normas como resultado de todos los formantes de la ley [...] y se caracteriza por la incapacidad existente en sí mismo, comprobada por el tribunal, de identificar con certeza y sin ambigüedades, al final de un proceso de interpretación correcta de forma metódica, la norma legal bajo el que se realiza la subsunción de un caso»³⁵. Se trata esencialmente de algo que no es ignorancia inculpable de la ley (apartado 5 del art. 6 Dleg. n.º 472/1997³⁶) y que requiere ser objeto de evaluación por el juez, único sujeto titular del poder-deber para comprobar la razonabilidad de una interpretación³⁷. Aunque no faltan voces críticas que invocan el poder de la administración de desaplicar la sanción en caso de incertidumbre (Cicala, 2016), es opinión común que sea el poder judicial quien tenga que evaluar si hay factores de confusión objetivos en razón de las pruebas presentadas por el contribuyente³⁸.

Desde otra perspectiva, la segunda parte del apartado 3 del artículo 10 parece responder a más altas exigencias de justicia sustancial, excluyendo la aplicación de sanciones si el contribuyente ha realizado una violación que se haya traducido en una mera infracción formal³⁹ sin que haya derivado de la misma algún perjuicio económico (Stevanato, 2011). El artículo 10 expresaría, en la práctica, el principio de ofensividad en el sistema tributario permitiendo defender la correcta determinación y recaudación de los impuestos⁴⁰. La norma de hecho, a partir de una concepción sustancial del ilícito tributario, excluye la aplicación

³⁵ Corte di Cassazione, Sentencia de 23 de marzo de 2012, núm. 4685.

³⁶ Es irrelevante la incertidumbre subjetiva que deriva de la ignorancia inocente del derecho o de la interpretación errónea de la ley. Corte de Cassazione, Sentencia de 24 de junio de 2015, n. 13076.

³⁷ Corte di Cassazione, Sentencia de 16 de febrero de 2012, núm. 2192.

³⁸ Corte di Cassazione, Sentencia de 14 de enero de 2015, núm. 440.

³⁹ Es notorio que la distinción entre el carácter material y formal de la infracción se determina por la actitud de las primeras en afectar la determinación de la base imponible o el buen desarrollo de las actividades de comprobación o en determinar la evasión de impuestos. Las infracciones formales en cambio se relacionan con el incumplimiento de requisitos formales (Del Federico, 1993).

⁴⁰ En este caso, la regla parece recordar la norma contenida en el artículo 6 del Decreto legislativo 472/1997, que al apartado 5 bis prevé la no-punibilidad «de las infracciones que no perjudiquen las acciones de control y que no afectan al cálculo de la base imponible, el impuesto y el pago de la tasa». En literatura se ha discutido durante mucho tiempo sobre el alcance real de la definición de «violación formal» ex artículo 6, apartado 5 bis, que parece referirse a cualquier infracción que sea puramente formal *ab initio*, mientras la infracción ex artículo 10, apartado 3, se refiere a una hipótesis de infracción que *ex post*, se considera «con efectos» meramente formales (Stevanato, 2011, p. 528).

de la pena cuando falta una concreta ofensa al bien jurídico protegido. Además, en mi opinión, la ausencia de perjuicios económicos o las actividades de control de la administración remarcaría la buena fe del contribuyente.

En sentido parecido, la LGT española disciplina las consecuencias de las infracciones en caso de actuación u omisión realizada de buena fe o en caso de lesión de la confianza legítima. Cabe mencionar con referencia a este perfil el artículo 179 de la LGT que identifica las hipótesis de no punibilidad de las infracciones tributarias⁴¹.

Con particular referencia al tema de la confianza legítima y de la buena fe, la eximente prevista por el artículo 179, apartado 2 d), excluye la responsabilidad del autor de la infracción en el caso en que haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias o si ha actuado ajustando su actuación a los criterios manifestados por la administración tributaria en la contestación a una consulta formulada por otro obligado. La primera parte de la letra d) del mencionado apartado 2 hace referencia a la diligencia necesaria en el cumplimiento de la obligación tributaria y, por lo tanto, parece referirse más a la buena fe que al principio de confianza legítima. En este caso, falta una definición tributaria de diligencia o de negligencia como la que prevé el Código Civil, que en su artículo 1.104 señala que la culpa o la negligencia es la «omisión de aquella diligencia que exija la naturaleza de la obligación y les corresponda a las circunstancias de las personas del tiempo y del lugar» y que se identifica en la diligencia del buen padre de familia, la que ha de prestarse si la obligación no exige algún tipo en particular. Las únicas fuentes para que pueda ser definida la diligencia necesaria, por lo tanto, son las prescripciones de derecho civil y penal en materia de actuación diligente o negligente: el contribuyente será considerado diligente en el caso en que haya cumplido con sus obligaciones y deberes poniendo el cuidado que las mismas piden. Además, podrá hacerse referencia a las hipótesis que considera la misma norma en la parte en que declara que habrá diligencia necesaria cuando el contribuyente haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de la LGT. El concepto de interpretación razonable ha sido plasmado por la jurisprudencia y por la doctrina (Anibarro, 1999; De Miguel Arias, 2014) y

⁴¹ No darán lugar a responsabilidad las acciones u omisiones realizadas por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario o cuando concurra fuerza mayor o cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma. En el análisis de las causas eximentes de responsabilidad, cabe mencionar que en la última reforma de la LGT ha sido adjuntado al apartado 2 del artículo 179 una última parte en la cual se invierte la carga de la prueba sobre el contribuyente. Según la nueva formulación del artículo 179, apartado 2, en los supuestos a que se refiere el artículo 206 bis –relativo a una nueva específica infracción para determinadas conductas de elusión tributaria– caerá sobre el contribuyente la demostración de que haya tenido la diligencia pedida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias o que haya actuado según una interpretación razonable de la norma.

ha permitido identificar los casos en que pueda justificarse el error del contribuyente⁴²: en particular esta situación, de manera parecida a la correspondiente norma italiana, puede verificarse cuando la norma no tenga un significado unívoco o no sea posible reconocer un claro sentido de la misma. El sentido equívoco de una norma jurídica, incidiendo sobre la seguridad jurídica y afectando a la confianza legítima de los contribuyentes, impide que pueda considerarse existente el requisito de la culpabilidad: el contribuyente, por lo tanto, no podrá ser considerado responsable cuando haya actuado en una situación de incertidumbre interpretativa provocada por una norma poco clara o por contrastes jurisprudenciales. En estos casos, no cabe mencionar que la interpretación para ser razonable no debe depender de factores subjetivos sino objetivos: no es posible afirmar que cualquier duda interpretativa permita reconocer una eximente y excluir la responsabilidad del infractor⁴³. Es necesario, pues, encontrar un equilibrio entre la necesidad de tutelar al contribuyente frente a una norma oscura y la necesidad de evitar que cualquier duda pueda ser utilizada para justificar una infracción.

La segunda causa de exclusión de la responsabilidad que prevé la LGT al artículo 179, apartado 2, letra d), es la hipótesis en que el obligado haya actuado de manera diligente, adaptando su actuación a los criterios manifestados por la administración tributaria en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 y en la contestación a una consulta formulada por otro obligado. En este caso es además necesario que los criterios de la administración no hayan sido modificados⁴⁴. Es lógico que, si la contestación se refiere a otro obligado, es necesario que exista una igualdad sustancial que permita considerar aplicables los criterios. La norma en este punto reitera lo que ya mencionaba el artículo 89 de la LGT relativo a los efectos de las consultas tributarias escritas: en esta misma norma se menciona la vinculación de la administración tributaria a la contestación dada al consultante y se afirma que la misma estará obligada a seguir el mismo criterio para terceros que se encuentren en una situación de identidad de hechos y circunstancias⁴⁵. En general, las actas de las administraciones públicas tienen que se-

⁴² Cabe mencionar que la precedente redacción de la LGT al artículo 77.4 d) establecía que no había ninguna responsabilidad del sujeto «cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma». Según parte de la doctrina esta norma podía crear situaciones en las cuales el obligado no declaraba todo lo que tenía que declarar, basándose en una interpretación razonable de la norma. Por esta razón se prefirió adoptar una fórmula más sencilla y general (López, López, 2009, p. 289).

⁴³ Tribunal Supremo, Sentencia de 19 de diciembre de 2013 (rec. núm. 2924/2012 –NFJ053485–).

⁴⁴ A diferencia del artículo 10 del Estatuto italiano que, en cambio, asegura tutela, aunque hayan sido modificadas las indicaciones de la Agencia Tributaria.

⁴⁵ Se ha afirmado que existiría una diferencia entre el artículo 89 y el artículo 179.2 d) porque en este último caso solo se habla de igualdad sustancial mientras que en el artículo 89 se habla de identidad de hechos y circunstancias. La primera norma, por lo tanto, sería capaz de atribuir un mayor margen de actuación para la administración. En la opinión de quien redacta, una mera diferencia lingüística en las formulacio-

guir un general principio de unidad de criterio puesto que, con sus actos, determinan una expectativa en una determinada conducta futura, que no depende de una percepción del obligado, sino del sentido objetivamente deducido de la conducta anterior y, por lo tanto, no deberían defraudar esta confianza mutua.

La segunda parte del artículo 179.2 d), así como el apartado 2 del artículo 10 del Estatuto italiano, parecen fundar sus raíces en la doctrina de los actos propios que impone que la administración tributaria no pueda cambiar su comportamiento o actuaciones de manera injustificada, es decir, cuando haya generado en la otra parte de la relación una expectativa de comportamiento futuro (González Méndez, 2001). Por esa misma razón se considera que lo que tutela la norma no es solo el principio general de confianza legítima, sino también el mismo principio de buena fe que «implica un deber de coherencia del comportamiento, que consiste en la necesidad de observar en el futuro la conducta que los actos anteriores hacían prever» (Orena Domínguez, 2015, p. 67).

En todas las hipótesis consideradas por el artículo 179.2, el comportamiento del contribuyente, así como el previsto por el Estatuto italiano, no será punible: estas circunstancias no permiten en cada caso excluir la antijuridicidad de la conducta del obligado, puesto que, de lo contrario, se consideraría legítimo un comportamiento tipificado como infracción tributaria.

Finalmente es necesario subrayar que falta en el artículo 179 una previsión parecida a la existente en el artículo 10, apartado 3, del Estatuto italiano que permita excluir la responsabilidad en caso de infracciones formales que no producen perjuicio económico. En este caso, de hecho, se considera suficiente para excluir la responsabilidad la formulación del principio de culpabilidad. Esta conclusión ha sido compartida también por la jurisprudencia que en un caso reciente ha afirmado que «el error material del contribuyente en la presentación de un tributo, detectado en el ámbito de la gestión tributaria, sin necesidad de que intervenga la inspección y sin que se haya producido perjuicio económico alguno a la hacienda pública, no puede equipararse a la negligencia o culpabilidad necesaria para sancionar esa conducta»⁴⁶. En esta misma óptica el Real Decreto 1072/2017, de 29 de diciembre, ha añadido en el artículo 15 del Real Decreto 2063/2014, de 15 de octubre (Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario) un nuevo apartado, en cuya redacción, refiriéndose explícitamente al artículo 179.3 de la LGT⁴⁷, excluye la responsabilidad del contribuyente por infracciones formales derivadas de falta de presentación de declaración por

nes de las normas no podría llevar a este resultado, puesto que de esta manera se lesionaría la confianza legítima que los contribuyentes ponen en las actuaciones de la administración y la buena fe que tiene que dirigir la relación entre las partes.

⁴⁶ Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Málaga), Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sentencia 2513/2015, de 6 de noviembre, rec. núm. 241/2012.

⁴⁷ La norma excluye la responsabilidad del contribuyente cuando haya regularizado voluntariamente su situación tributaria, aunque sean aplicables los recargos ex artículo 27 de la LGT.

medios electrónicos telemáticos cuando la misma se haya presentado por otros medios y anteriormente a cualquier requerimiento.

5. Conclusiones

El objetivo de las intervenciones de la OCDE y de la Unión Europea, en materia de cooperación tributaria, es esencialmente afirmar una nueva estrategia de gestión pública para reemplazar el modelo tradicional, basado en la premisa de conflicto entre las autoridades tributarias y los contribuyentes, con un modelo basado en la cooperación. En particular, el modelo aspira a caracterizar todas las etapas de la relación tributaria: la fase normativa, el proceso de liquidación y recaudación, y opcionalmente la fase de aplicación de sanciones en caso de infracciones.

Es, sobre todo, un modelo que rompe con el pasado, que no privilegia los intereses de la administración pública en perjuicio de los contribuyentes, sino que trata de «igualar» las posiciones de las «partes contratantes», dando prevalencia exclusivamente a la ley y al derecho (Rozas, 2015, p. 27). Estos sistemas se fundan sobre la idea de una participación consciente y voluntaria de los contribuyentes en el cumplimiento de las leyes fiscales, y de una administración atenta, sensible, que sepa comprender las razones que guían las actividades empresariales: razones que, por lo tanto, se tendrán en consideración en fase de aplicación de las sanciones.

La lógica seguida por la OCDE parte de la premisa de que «la actitud que marca el cumplimiento requiere apoyo; mientras que la actitud de la infracción requiere una respuesta contundente». «Cooperación, si es posible, coerción cuando sea necesario» (OCDE, 2013b, p. 40). Este principio afecta de manera relevante a los procedimientos sancionadores, siendo posible distinguir entre errores voluntarios y errores involuntarios que no derivan de voluntad elusiva o evasiva del contribuyente y encuentra su mejor expresión en los sistemas británicos y neerlandeses en los conceptos de *reasonable excuse* (Malcom, 2009) y *acceptable return*.

No obstante, el camino hacia una relación verdaderamente cooperativa y transparente, aunque haya avanzado de manera considerable, aún no ha llegado a un resultado satisfactorio: las experiencias italiana y española, por ejemplo, presentan muchas sombras que no parecen dejar entrever una solución cierta y firme en materia de gestión de riesgos y prevención de la evasión y elusión fiscal. El sistema italiano se caracteriza por tener un mecanismo de cooperación funcional y potencialmente eficaz, pero limita la participación a muy pocos contribuyentes considerando el importe de cifra de negocios necesario para poder acceder al sistema. Asimismo, las pymes siguen esperando una reforma sistemática que pueda aliviar el peso de los costes de cumplimiento.

Por otro lado, el Código de Buenas Prácticas, introducido por el legislador español, constituye probablemente la base para la construcción de un sistema de colaboración y no

el sistema en sí mismo. De acuerdo con el profesor Rozas (2016), la revolución en sentido cooperativo no ha impregnado mucho en el contexto español, pudiéndose solo percibirse tímidos intentos en este sentido (p. 88). Las previsiones del Código son bastante relevantes bajo el perfil teórico, pero no parecen adjuntar nada respecto a lo que ya está previsto en la Constitución, en la LGT y en la jurisprudencia tributaria. Es decir, con este instrumento, la administración se compromete a ofrecer algo que debería proporcionar a todos, y no solo a los contribuyentes que forman parte del sistema: habría sido necesaria, por lo tanto, una reforma organizativa de los instrumentos dedicados a los contribuyentes que muestran actitud cooperativa. No cabe subrayar, además, que se trata de un sistema que limita la participación a las grandes empresas, a las que pide cooperación, sin ofrecer nada a cambio que pueda atraerlas: ofrece, de hecho, solo un instrumento informal de comunicación y la posibilidad de proporcionar información previa sobre hechos susceptibles de regularización, sin ninguna ventaja premial como en cambio prevén la mayoría de los sistemas existentes en los países OCDE. Además, los aspectos de colaboración social a que se refiere el artículo 92.3 de la LGT que podrían constituir la base para implementar una forma de cooperación con los intermediarios y de reflejo con las pymes, de manera parecida al modelo neerlandés –¿por qué no?– no han sido objeto de un sistemático desarrollo reglamentario: en 2018, por ejemplo, se ha aprobado la Resolución de 21 de diciembre, que extiende la colaboración social a la presentación por vía telemática de las solicitudes de rectificación de autoliquidación, y que ha cambiado algo «para que nada cambie». En el mismo sentido, el Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios, en el que está trabajando la Dirección General de Tributos, se encuentra aún en fase de proyecto.

Aunque parezca razonable destinar a las pymes medidas de simplificación, más que sistemas de cooperación, es clara la necesidad de identificar otros instrumentos para facilitar e impulsar su cumplimiento. Bajo este perfil, el modelo neerlandés representa un ejemplo eficiente de cómo involucrar a las pymes en los entornos cooperativos, aunque carezcan de órganos internos de control y gestión de riesgos: la presencia del intermediario fiscal constituye garantía del correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales para ambas partes de la relación tributaria y evita que el gerente-propietario asuma la exclusiva gestión de estas actividades.

Esta solución, además de estar en línea con las perspectivas de reformas ex artículo 92.3, se revela coherente con las políticas OCDE (OCDE, 2008) y con las políticas europeas en materia de revelación de esquemas de planificación fiscal potencialmente agresivos. De acuerdo con la Directiva 2018/822⁴⁸, cuya transposición tendrá que realizarse no más tarde del 31 de diciembre de 2019, los intermediarios, o en algunos casos los mismos contribuyentes, tendrán que comunicar los esquemas de planificación fiscal que cumplan alguna

⁴⁸ Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. L 139/1.

de las señas indicadas en el anexo IV de la propia directiva, lo que permiten considerar un esquema como potencialmente agresivo. Al tratarse de una obligación que prescinde del importe de las operaciones realizadas, las normas de la directiva se aplicarán tanto a las grandes empresas, así como (potencialmente) también a las pequeñas empresas, subrayando nuevamente –con más razón aún– la necesidad de encontrar formas de cooperación coherente con las dimensiones, la estructura y la organización de estas empresas que permitan cambiar la actitud de las mismas en la gestión de los riesgos de incumplimiento.

Es claro, pues, que impulsar el cumplimiento de las pymes quiere decir cambiar su actitud hacia los riesgos de incumplimiento y las buenas prácticas: en este sentido, la adopción de códigos éticos de conductas o sistemas de control de riesgo fiscal, de acuerdo con la nueva norma UNE⁴⁹ 19602 (sistemas de gestión de *compliance* tributario) constituye una posibilidad de particular relevancia para las mismas. A pesar de sus dimensiones, también esas empresas pueden acogerse a este sistema para garantizar su voluntad y predisposición en la gestión y prevención de riesgos. La norma, de hecho, contiene directrices cuyo cumplimiento constituye condición para la certificación del modelo, y recomendaciones que, asegurando flexibilidad, permiten adaptar el sistema a las características propias de las pymes y construir un modelo «de reducidas dimensiones». Análogamente a lo previsto en la norma de *compliance* 19601, también la norma en materia de gestión de riesgos tributarios asegura la posibilidad a las pymes de que el órgano de gobierno coincida con el órgano de control: eso no se traduce en una menor garantía en las actividades de prevención, ya que el sistema impone unas pautas que tendrán que ser respetadas también por las entidades de reducidas dimensiones.

La adopción del mecanismo previsto por la norma, certificable por una tercera parte independiente, constituye, en todo caso, expresión y manifestación de la voluntad del contribuyente de actuar de manera conforme a derecho, además de ser una garantía de fiabilidad del mismo. Tratándose de una forma de autorregulación, voluntariamente impuesta por la misma empresa, la decisión de dotar a la organización interna de este tipo de mecanismo no puede tener reflejos en la relación con la administración financiera y en la evaluación de la actuación en buena fe del contribuyente, con los consiguientes reflejos bajo el perfil sancionador. La adopción de un modelo de *compliance* interno, adaptado a la naturaleza y la estructura de estas empresas, podría entonces constituir un punto de partida para mejorar su capacidad de cumplimiento, fortalecer su aptitud a cooperar con la administración financiera e impulsar la difusión de las prácticas de buen gobierno.

Finalmente, es lógico que para transformar el diálogo y la actitud de la administración y del contribuyente es además necesario cambiar la misma consideración de las partes. Por un lado, de hecho, hay que tratar de cancelar el antiguo prejuicio que a menudo caracteriza la acción de la administración pública según la cual todos los contribuyentes son de-

⁴⁹ Organismo Español de Normalización.

fraudadores y evasores por connotación genética y, por otro lado, abandonar la idea del sujeto público que solo razona en términos de autoridad. El paradigma de lectura de estos tipos de relaciones, por lo tanto, tendría que ser concretado en los principios de confianza legítima y de buena fe que bien podrían traducir en una más segura definición jurídica los conceptos de confianza y empatía que a nivel internacional caracterizan los sistemas de relación cooperativa.

Los principios mencionados podrían servir de paradigma para desarrollar cooperaciones duraderas y eficaces: la garantía de la protección de la buena fe afecta no solo al inicio y desarrollo de la relación, sino a las consecuencias de la misma relativas a las infracciones voluntarias o involuntarias que se hubieran podido cometer. Es decir: confianza legítima y buena fe deberían servir como instrumento para medir el nivel de culpabilidad del contribuyente tanto en condiciones de incertidumbre como también, en general, en un entorno cooperativo. Si el contribuyente «muestra su jugada» de manera anticipada, no podrá no tenerse en cuenta su buena fe y el hecho que confía abiertamente en su interlocutor y en las normas que este último aplica.

Referencias bibliográficas

- AA. VV. (2010). *Tax Risk Managment: From Risk to Opportunity*. Amsterdam: IBFD.
- Alm, J. (2012). Measuring, explaining, and controlling tax evasion: lessons from theory, experiments, and field studies. *Tax Public Finance*, 19(1), 54-77.
- Alm, J. y McClellan, C. (2012). Tax Morale and Tax Compliance from the Firm's Perspective. *Kyklos*, 65(1), 1-17.
- Alonso González, L. (2014). *Informe propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del derecho comparado*. Col·legi Oficial de Gestors Administratius de Catalunya marzo 2014.
- Amorós Viñals, A. (2010). La planificación fiscal agresiva. *Revista Contabilidad y Tributación*, 362, 23-58.
- Anibarro Pérez, S. (1999). *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracciones tributarias*. Valladolid: Editorial Lex Nova.
- Aucejo, E. A. (2014). Reclamo e Mediazione tributaria nel Diritto Tributario Italiano. ¿Para cuándo en España? *Quincena Fiscal*, 17, 109-138.
- Bellagamba, G. y Cariti, G. (2011). *Il sistema delle sanzioni tributarie. I reati tributari. Le sanzioni amministrative tributarie*. Milano: Giuffrè.
- Belotti, R. y Quarantini, S. (2016). Superando il principio di competenza nelle P.M.I. *Il Fisco*, 3, 4.336 y ss.
- Benno, T. (2007). *Tax compliance and tax morale: a theoretical and empirical analysis*. Cheltenham: Edward Elgar.
- Berardo, G. y Dulcamare, V. (2017). *I nuovi indici di affidabilità in sostituzione degli*

- studi di settore. Corriere Tributario*, 40, 2.431 y ss.
- Broccardo, L., Culasso, F., Giacosa, E. y Truant, E. (2016). How to face risk management in Italian smes (pp. 79-91). En Cantino, V., De Vincentiis, P. y Racca, G. *Risk Management: perspectives and open issues*. London: McGraw-Hill Education.
- Calderón Carrero, J. M. y Quintas Seara, A. (2015). *Gobierno cooperativo impuestos Cumplimiento y buena en la época BEPS*. Navarra: Thomson Reuters.
- CIAT. (2016). *Los sistemas tributarios de América latina, breve repaso de la legislación*.
- Cicala, M. (2016). *Esclusione delle sanzioni per incertezza della portata della norma tributaria. Brevi note pratiche*. Fondazione Nazionale dei commercialisti. Recuperado de <www.fondazioneNazionalecommercialisti.it/node/1086>.
- Comisión Europea. (2010). *Risk management guide for tax administrations, fiscals risk analysis project group Risk Management Group*. Recuperado de <ec.europa.eu>.
- Comisión Europea. (2011). *Comunicación sobre una estrategia renovada de la UE para 2011-2014 sobre la responsabilidad social de las empresas, COM(2011) 681*. Recuperado de <ec.europa.eu>.
- Comisión Europea. (2012). *Recomendación de 6 de diciembre de 2012 sobre la planificación fiscal agresiva (2012/772/UE)*. Recuperado de <ec.europa.eu>.
- Coppa, D. y Sammartino, S. (1989). Sanzioni tributarie. *Enciclopedia del Diritto*, Vol. XLI., 415-488.
- Cordeiro Guerra, R. (1996). *Illecito tributario e sanzioni amministrative*. Milano: Giuffrè.
- Díaz Rubio, P. (2012). *El principio de confianza legítima en Derecho Tributario*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Escribano López, F. (2016). La publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias en la LGT. *Revista Española de Derecho Financiero*, 171, 99-113.
- Federico, L. del. (1993). *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*. Milano: Giuffrè.
- Federico, L. del. (2016). Sanzioni proprie e sanzioni improprie (pp. 1.317-1.346). En AA. VV., *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*. Milano: Giuffrè.
- Ferranti, G. (2015). La legge di stabilità 2015: il nuovo regime forfettario per imprese individuali, artista e professionisti. *Il fisco*, 4.
- Ferrari, L. y Randisi, S. (2011). *Psicologia fiscale – Illusioni e decisioni dei contribuenti*. Milano: Raffaello Cortina Editore.
- Ferroni, B. (2017). Cooperative compliance: un regime sempre più attrattivo per le grandi imprese. *Il fisco*, 25, 2.407 y ss.
- Fisco Oggi. (2013). *Cile: più di 11mila imprese scelgono la fattura elettronica*. Recuperado de <www.fiscooggi.it>.
- Freedman, J. (2008). *Beyond Boundaries: developing approaches to tax avoidance and tax risk management*. Oxford University for Business Taxation.
- Freedman, J. (2011). Responsive regulation, risk and rules: applying the theory to tax practice. *University of British Columbia tax review*, 44(3), 627-667.
- Frey, B. S. (1994). Tertium Datur: Pricing, Regulating, and Intrinsic Motivation. *Kyklos*, 45(2), 161-184.
- Friese, A., Link, S. y Mayer, S. (2008). Taxation and corporate governance, the state of the art (pp. 357-425). En VV. AA., *Tax and Corporate governance*. Berlin: Springer-verlag.
- Fuest, C., Spengler, C., Finke, K., Heckemeyer, J. H. y Nusser, H. (2013). Profit shifting and «aggressive» tax planning by

- Multinational Firms: Issues and Options for Reform. *World Tax Journal*, 3(5). Recuperado de <<https://www.econstor.eu/bitstream/10419/78621/1/756742072.pdf>>.
- Gallo, F. (2014). Brevi considerazioni sulla definizione di abuso del diritto e sul nuovo regime del c.d. adempimento collaborativo. *Diritto e Pratica Tributaria*, 6, 947-953.
- Gentile, A. y Giannini, S. (2012). *Evasione fiscale e tax compliance*. Bologna: Il Mulino.
- Godman, R. (2006). The management of tax risk – Part 1. *The Tax Adviser*, April 4-5, 6.
- González Méndez, A. (2001). *Buena fe y Derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons.
- Gribnau, J. L. M. (2015). Horizontal monitoring: some procedural tax law issues and their broader meaning (pp. 183-216). En R. Russo, *Tax Assurance*. Deventer: Wolters Kluwer.
- Guerra, G. (2008). La pubblicazione online dei redditi degli italiani da parte dell'Agenzia delle Entrate è illegale. Ecco perché. *lsole24ore* de 2 Mayo.
- Hibbs, A. D. y Piculescu, V. (2010). Tax Tolerance and Tax Compliance: How Government Affects the Propensity of Firms to Enter the Unofficial Economy. *American Journal of Political Science*, 54(1), 18-33.
- Hyman, K. (2014). Paying a fair share of tax and aggressive tax planning - a tale of two myths. *eJournal of Tax Research*, 12(2), 413-433.
- IMF. (2013). *Issues in International Taxation and the Role of the IMF*. Recuperado de <www.imf.org/en/Publications>.
- Logozzo, M. (2012). Le istruzioni per le dichiarazioni non escludono l'obiettivo incertezza della legge tributaria. *Corriere Tributario*, 11, 810-816.
- López López, H. (2009). *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*. Navarra: Aranzadi.
- Lupi, R. y Versigioni, M. (2015). Il «reddito liquido» e la relativizzazione del principio di competenza. *Dialoghi Tributari*, 8, 407-412.
- Malcolm, J. (2009). *The UK Tax System: An Introduction*. London: Spiramus press Ltd.
- Marín Benítez, G. (2013). *¿Es lícita la planificación fiscal?: sobre los defectos de neutralidad y consistencia del ordenamiento tributario*. Valladolid: Editorial Lex Nova, S.A.
- Marino, G. (2018). *Corporate Tax Governance – Il rischio fiscale nei modelli di gestione di impresa*. Milano: Egea.
- Martínez Fernández, J. (2018). *Cumplimiento cooperativo en materia tributaria*. Albacete: Lefebvre.
- Menéndez Moreno, A. (2016). El carácter «no» reservado de los datos con trascendencia tributaria. *Quincena Fiscal*, 8.
- Miguel Arias, S. de. (2014). Algunas consideraciones acerca de la exclusión de responsabilidad por infracción tributaria ante la interpretación razonable de la norma. *Quincena Fiscal*, 12.
- Moretti, F. (2017). Il «nuovo» principio di cassa per le imprese minori: tra «vecchie» e «nuove» questioni. *Rassegna Tributaria*, 4, 984 y ss.
- Mulligan, E. y Avena, L. (2009). The risk management: evidence from the US. *British tax review*, 6, 681-700.
- Mulligan, E. y Oats, L. (2009). The risk management Evidence from the US. *British Tax review*, 6, 680-703.
- OCDE. (2008). *Study into the role of tax intermediaries*. Paris: OCDE.
- OCDE. (2012). *Right from the start: Influencing the compliance environment for Small and Medium Enterprises*. Paris: OCDE.
- OCDE. (2013a). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OCDE.

- OCDE. (2013b). *Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*. Paris: OCDE.
- OCDE. (2015). *Taxation of SMEs in OECD and G20 Countries*. Paris: OCDE.
- Orena Domínguez, A. (2015). Hacienda no puede ir contra sus actos propios: confianza legítima, seguridad jurídica y buena fe. *Quincena Fiscal*, 7, 6-16.
- Pérez Íñigo Mascareñas, J. (2004). *El riesgo en la empresa, tipología, análisis y valoración*. Madrid: Pirámide.
- Petruzzellis, G. (2016). Nuovo regime forfettario: si allarga la platea dei beneficiari. *Pratica fiscale e professionale*, 4, 65 y ss.
- Pistolesi, F. (2017). Le regole procedurali nel provvedimento di attuazione dell'adempimento collaborativo. *Corriere Tributario*, 30, 2.412 y ss.
- Pistone, P. (2016). La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del derecho tributario global. *Revista española de derecho financiero*, 170, 109-151.
- Rayner, J. (2003). *Managing reputational risk: curbing threats, leveraging opportunities*, IIA Risk management series. Chippenham: John Wiley & Sons Inc.
- Romaní Sancho, A. (2010). La nueva relación Hacienda. Contribuyente auspiciada por la OECD: la relación cooperativa. El foro de Grandes Empresas y el Código de Buenas Prácticas Tributarias. *Cuadernos de formación*, 41, IEF.
- Rozas, J. A. (2015). El Derecho sancionador tributario en un marco de relaciones cooperativas. *Documento de trabajo núm. 12*, IEF, Instituto de Estudios Fiscales.
- Rozas, J. A. (2016). Sistemas de Relaciones cooperativas Los: sistema de una perspectiva de Derecho Comparado desde el impuesto español. *Documento de trabajo núm. 6*, IEF, Instituto de Estudios Fiscales.
- Santoro, A., Lupi, R. y Manzitti, A. (2014). Ricchezza non registrata e pianificazioni fiscali aggressive: in che consiste la «cooperative compliance» della delega fiscale? *Dialoghi Tributari*, 2, 127 y ss.
- Sanz Gómez, J. R. (2013a). Entre el palo y la zanahoria: la comunicación obligatoria de esquemas de planificación fiscal agresiva y su interacción con las iniciativas de cumplimiento cooperativo. *Crónica Tributaria – Boletín de Actualidad*, 3, 39-54.
- Sanz Gómez, J. R. (2013b). La relación cooperativa entre la Administración y los grandes contribuyentes como estrategia de prevención del fraude fiscal. *Crónica Tributaria*, 3, 33-44.
- Sanz Gómez, J. R. (2014). *La «relación cooperativa» entre la administración tributaria y las grandes empresas: análisis de la experiencia española*. Tesis doctoral, publicada en la página web de la Universidad de Sevilla.
- Schettini Gherardini, J. (2011). *Reputazione e rischio reputazionale in economia. Un modello teorico*. Milano: Franco Angeli.
- Schön, W. (2008). Tax and Corporate governance: a legal approach (pp. 31-61). En VV. AA. *Tax and Corporate Governance*, Munich: Springer.
- Sonetti, E. (2017). Le misure dirette a favorire l'adempimento tributario delle p.m.i. una visione comparata. *Gazzetta Forense*, 2.
- Sonetti, E. (2019). Compliance tributario y pymes: ¿hacia una nueva dimensión cooperativa? *Legal Today*.
- Stevanato, D. (2011). Non punibilità di errate imputazioni a periodo che si traducono in violazioni meramente formali. *Dialoghi Tributari*, 5, 507 y ss.
- Unger, K. (2014). Ethics codes and taxpayer charters: Increasing tax morale to increase



- tax compliance. *E-Journal of tax research*, 12(2), 483-498.
- Telch, F. (2017). Nuovo regime di determinazione del reddito per le imprese minori: disciplina IRPEF ed IRAP. *Pratica Fiscale e Professionale*, 19, 41-45.
- Valente, P. (2011). Tax Governance e gestione del compliance risk. *Corriere Tributario*, 5, 2.924 y ss.
- VV. AA. (2005). *Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias*. Madrid: Tirant lo Blanch.
- Weber, T. O., Fooker, J. y Herrmann, B. (2014). Behavioural Economics and Taxation. *European Commission Working Paper*, 41.