



COMPLIANCE FISCAL Y RESPONSABILIDAD POR ILÍCITOS TRIBUTARIOS (*)

Yolanda Martínez Muñoz

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Alicante

Recibido: Noviembre, 2020

Aceptado: Diciembre, 2020

<https://dx.doi.org/10.47092/CT.21.2.2>

RESUMEN

La norma UNE 19602 sobre sistemas de gestión de *compliance* tributario constituye un elemento esencial de fomento de una verdadera cultura de cumplimiento tributario. El diseño e implantación de un modelo de prevención de riesgos fiscales por las organizaciones supone la aceptación de una relación más transparente y cooperativa con la Administración tributaria. De este modo, la diligencia demostrada en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y acreditada por la implantación de un modelo de *compliance* fiscal, evidencia la ausencia de culpabilidad del obligado tributario, justificando la exclusión de responsabilidad en el ámbito administrativo. La buena fe del contribuyente, que apuesta por el cumplimiento de las normas fiscales, debería significar la exoneración de su responsabilidad por ausencia de culpabilidad.

Palabras clave: cumplimiento cooperativo, *compliance* tributario, exclusión de responsabilidad, diligencia necesaria, buena fe.

(*) Este trabajo se enmarca en el Proyecto de investigación sobre “El Derecho Financiero y Tributario ante el reto de la innovación científica y tecnológica” (PROMETEO/2020/092).

TAX COMPLIANCE AND TAX OFFENCES LIABILITY

Yolanda Martínez Muñoz

ABSTRACT

The UNE 19602 standard on tax compliance is an essential element in promoting a true culture of tax compliance. The design and implementation of a tax risk prevention model by companies implies the acceptance of a transparent and cooperative relationship with the Tax Administration. In this way, the diligence proved by the implementation of a tax compliance model shows the absence of taxpayer's guilt, justifying the liability exclusion in the administrative field. The good faith of the taxpayer, who opts for compliance, should mean the exemption from liability for lack of guilt.

Keywords: cooperative compliance, tax compliance, exemption from liability, due diligence, good faith.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. EL CUMPLIMIENTO COOPERATIVO EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO. 3. EL *COMPLIANCE* TRIBUTARIO EN LA NORMA UNE 19602. 4. LA INCIDENCIA DEL *COMPLIANCE* EN LA RESPONSABILIDAD POR ILÍCITOS TRIBUTARIOS. 4.1. El principio de responsabilidad y la diligencia debida en materia de infracciones tributarias. 4.2. La exención de responsabilidad por cumplimiento tributario. 4.2.1. *La eximente de responsabilidad penal*. 4.2.2. *La exclusión de responsabilidad administrativa*. 5. REFLEXIONES FINALES. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN

Como señala Soler Roch (2012) (1), la falta de confianza conduce a la ausencia de seguridad jurídica y la incertidumbre nos conduce al riesgo. Riesgo que puede afectar tanto a la Administración tributaria como a los contribuyentes, puesto que, de acuerdo con la opinión del profesor Tipke (2002) (2), una moral tributaria deficiente es reflejo de la deficiente moral fiscal del Estado.

En este marco, una perspectiva más colaborativa dirigida al cumplimiento fiscal podría reducir la inseguridad jurídica de aquellos contribuyentes calificados de bajo riesgo y permitir a la Administración tributaria destinar los recursos disponibles a exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias de aquellos contribuyentes que presentan índices de riesgo fiscal más elevados, fomentando de esta forma la confianza mutua en la aplicación del sistema tributario (3). Porque no debemos olvidar que, de acuerdo con el artículo 103.1 de la Constitución española (en adelante, CE), la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y debe actuar para ello de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho.

En este sentido, el Plan de Prevención del Fraude Fiscal del año 2005 ya señaló que era un error basarse en la idea de que los contribuyentes realizan «un cálculo económico, racional de beneficios, costes y riesgos individuales» para adoptar una decisión acerca del cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones tributarias. Parece que es necesario ir más allá para determinar la razón por la cual un contribuyente decide cumplir o incumplir su deber de contribuir, resultando determinante, en este punto, la actitud del contribuyente frente a la observancia de sus obligaciones tributarias (4). Por esta razón,

(1) Soler Roch (2012: 293).

(2) Tipke (2002: 21).

(3) En este sentido, Serrano Antón (2018: 24).

(4) El profesor Tipke presenta siete actitudes frente a los impuestos que responden a distintos planteamientos morales, distinguiendo así entre el *homo oeconomicus*, el chalaneo, el malhumorado, el liberal, el legalista, el inexperto y el sensible ante la justicia (Tipke, *ob. cit.*: 112 y sigs.). Partiendo de esta clasificación Menéndez Fernández, define los distintos perfiles de contribuyentes en sus relaciones con la Administración tributaria en cuatro

no resulta suficiente establecer un sistema coactivo para prevenir el incumplimiento, sino que es necesaria la colaboración voluntaria de los contribuyentes, de manera que, en su actualización, el Plan de Prevención del Fraude Fiscal del año 2008 incluyó la relación cooperativa como medida de fomento del cumplimiento voluntario.

De esta forma, resulta posible distinguir diversas categorías de contribuyentes en función del perfil de riesgo que presentan (5), y de dicho perfil de riesgo dependerá el tipo de relación que el contribuyente pueda tener con las autoridades fiscales. La clasificación de los contribuyentes en función del riesgo fiscal va a permitir además a la Administración tributaria organizar las distintas medidas preventivas, disuasorias o sancionadoras del incumplimiento atendiendo para ello a un enfoque responsivo (6). Como afirma Menéndez Fernández (2019) (7), «solo hace falta que las administraciones tributarias, y en concreto la AEAT, se lo crean y actúen en esta línea colaboradora».

En este orden de ideas, como el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por todos los contribuyentes resulta prácticamente inviable, la aplicación del sistema tributario podría derivar en una combinación entre colaboración y coacción, identificando en cada caso la actuación más idónea por parte de la Administración. De este modo, siguiendo la pirámide de cumplimiento australiana (8), un contribuyente que coopere obtendría una relación de cooperación con la Administración tributaria, y un contribuyente agresivo tendría una reacción punitiva.

Así pues, los contribuyentes cumplidores, que aceptan formar parte de una relación de carácter cooperativo, deberían obtener una respuesta colaborativa por parte de la Administración que fomente la confianza y el entendimiento mutuo, mientras que para los contribuyentes incumplidores, decididos a continuar con el incumplimiento, la única respuesta posible sería la aplicación de medidas sancionadoras (9).

Y siendo esta la mejor opción, un análisis del cumplimiento cooperativo como mecanismo de fomento del cumplimiento de las obligaciones tributarias de una forma voluntaria, y especialmente del *compliance* tributario instaurado por la aplicación de la norma UNE 19602, nos acerca a la cuestión principal analizada en este trabajo, que consiste en determinar si el *compliance* fiscal debería tener alguna repercusión en el ámbito de la responsabilidad penal y administrativa de los contribuyentes en aras a mejorar el cumplimiento espontáneo del deber de contribuir. En mi opinión, no debería ser de otra manera si tenemos en cuenta que el Código de Buenas Prácticas Tributarias ya estableció como buena práctica administrativa en el año 2010, que los contribuyentes pudieran presentar un anexo explicativo junto con las declaraciones tributarias, que «sería valo-

tipos: el contribuyente, el mal contribuyente, el contribuyente defraudador y el delincuente (2019: 99).

(5) OCDE (2007: 3).

(6) Soto Bernabeu (2019: 35).

(7) Menéndez Fernández (*ob. cit.*: 99).

(8) Australian Taxation Office. Compliance Model [<https://www.ato.gov.au/About-ATO/Manging-the-tax-and-super-system/Strategic-direction/How-we-help-and-influence-taxpayers/Compliance-model/>].

(9) En este sentido, Soto Bernabeu (2020: 44).

rado favorablemente por la AEAT a efectos de determinar la diligencia, el dolo o culpa a que se refiere la Ley General Tributaria» (10).

De acuerdo con ello, la implantación de un sistema de *compliance* tributario adaptado a las exigencias de la norma UNE 19602 debería conllevar también una valoración positiva de la Administración tributaria y un reforzamiento de la presunción de inocencia en el ámbito sancionador.

En este sentido, como ha indicado un sector de la doctrina (11), el establecimiento y seguimiento de un sistema de gestión de *compliance* tributario no supone un escudo frente a las actuaciones administrativas, pero debería implicar un efecto favorable en la apreciación de la responsabilidad del contribuyente que pretende cumplir en plazo sus obligaciones tributarias.

2. EL CUMPLIMIENTO COOPERATIVO EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

La normativa nacional e internacional ha ido introduciendo paulatinamente la idea de la relación cooperativa y del cumplimiento cooperativo en el ámbito tributario, lo que ha culminado con la aprobación el 28 de febrero de 2019 de la norma UNE 19602 y el establecimiento de un *compliance* tributario o sistema de cumplimiento tendente a minimizar los riesgos tributarios de las empresas. Y es que la lucha contra el fraude fiscal no puede afrontarse únicamente con medidas coercitivas de control, sino que la Administración tributaria debe adelantarse a las operaciones de los contribuyentes, impulsando actuaciones preventivas que le permitan conocer los riesgos fiscales y actuar de una forma temprana frente a aquellos contribuyentes que presentan mayor riesgo de incumplimiento (12).

El cumplimiento cooperativo es aquella relación entre la empresa y la Administración tributaria basada en la transparencia, la confianza mutua y las actuaciones preventivas y de asistencia y colaboración (13). Se trata, como indican Calderón Carrero y Quintas Seara (2015) (14), de una relación que favorece la colaboración frente a la confrontación y que se encuentra anclada más en la confianza mutua que en una dinámica relacional legal que pivota sobre un modelo de sujeción del contribuyente basado en las obligaciones legalmente establecidas.

De este modo, la relación cooperativa constituye el modelo antagónico de la relación tradicional, rompiendo dicho esquema tradicional a favor de la colaboración. Como indica Soler Roch (2012) (15), la relación cooperativa no consiste tanto en ir más allá de sus obligaciones, sino en enfocar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias

(10) Apartado 2.4 del Código de Buenas Prácticas Tributarias.

(11) Entre otros, García Novoa (2019: 114) y Soto Bernabeu (*ob. cit.*: 35).

(12) Como indica Sánchez Huete (2020: 67), «las obligaciones preventivas así entendidas no niegan la vigencia del principio de buena fe de manera genérica, sino que ponen en valor el riesgo y peligrosidad de concretos actos y operaciones».

(13) Martín Fernández (2017: 88).

(14) Calderón Carrero y Quintas Seara (2015: 68).

(15) Soler Roch (*ob. cit.*: 293).

desde una perspectiva diferente, de forma conjunta entre la Administración tributaria y los contribuyentes. A ambas partes de la relación –Administración y contribuyente– les interesa el cumplimiento de la norma tributaria con el menor coste posible, y desde esa perspectiva colaboran para conseguir tal fin (16).

En este punto, a modo de definición, resulta muy interesante la elaborada en el seno de la International Fiscal Association en el año 2012, cuando afirma: «La relación cooperativa hace referencia a una relación institucional específicamente definida, basada en intenciones expresadas mutuamente y no en reglas detalladas, que los contribuyentes y las Administraciones tributarias asumen voluntariamente más allá de sus obligaciones legales básicas, en el entendimiento mutuo, el respeto y una verdadera cooperación, y que tiene como objetivo la aplicación de las leyes fiscales en relación con las actividades de los contribuyentes de la forma más eficiente y oportuna, asumiendo una revelación completa, oportuna y recíproca de la información tributaria relevante (incluyendo las posiciones adoptadas) y que conduce a la determinación de la cuantía correcta del impuesto correspondiente teniendo en cuenta el espíritu y el propósito de la ley tributaria (en lugar de simplemente la letra de la ley), respetando a su vez los derechos de cada una de las partes, así como las obligaciones previstas en las leyes procesales en caso de desacuerdo acerca de lo que constituye la cuantía correcta del impuesto» (17).

Desde la OCDE se impulsó el cambio en el modelo de relación entre Administración y contribuyente a través del Foro de Administraciones Tributarias. La reunión de este Foro realizada en Seúl en el año 2006 fue el punto de arranque de los trabajos de la OCDE en relación con los intermediarios fiscales. Posteriormente, este Foro, en su reunión de Ciudad del Cabo del año 2008, propone una relación Administración-contribuyente basada en la comunicación temprana y la transparencia, que constituye el inicio de la llamada relación cooperativa o *enhanced relationship*.

En consecuencia, la OCDE realizó un primer estudio sobre el papel de los intermediarios fiscales en el año 2008, en el que acuñó el término “relación cooperativa”, como relación que favorece la colaboración sobre la confrontación y se centra en la confianza mutua y no en las obligaciones exigibles.

La recomendación en la que se centra este estudio es fomentar el paso de una relación obligacional a una relación cooperativa entre los contribuyentes y la Administración, en la que también podrían intervenir los intermediarios fiscales de forma voluntaria. En el desarrollo de esta relación cooperativa ambas partes deberían actuar de acuerdo con unos criterios, por un lado, para la Administración, comprensión de las razones comerciales de la empresa (*commercial awareness*), imparcialidad, proporcionalidad, transparencia y receptividad, y por otro lado, en relación con el contribuyente, su actuación debe estar presidida por la cooperación y la transparencia.

Las conclusiones de este estudio indican que la gestión del riesgo es una herramienta importante que permite a la Administración priorizar el mismo y asignar recursos de una forma efectiva. Pero la gestión de los riesgos fiscales depende de una información

(16) Rozas Valdés (2016: 29).

(17) IFA (2012). Como afirma Soler Roch, «En conclusión, estamos hablando de una relación basada en el juego limpio (*fair play*)...», (*ob. cit.*: 293).

relevante y actual y, en este sentido, la mejor fuente de información es el contribuyente, de manera que hay que seguir trabajando en el fomento de una relación de cooperación entre la Administración y los contribuyentes que facilite la actuación administrativa y suponga un incremento del cumplimiento voluntario.

Tras el estudio realizado en 2008 era necesario revisar la relación cooperativa para afrontar el establecimiento de una relación de cumplimiento cooperativo basada en la cooperación entre las partes, con el propósito de conseguir el cumplimiento del pago del tributo en su cuantía correcta y en el tiempo oportuno.

El pilar fundamental sobre el que se asienta la relación de cumplimiento cooperativo es la revelación de datos y la transparencia de los contribuyentes. En este sentido, los contribuyentes que se muestran transparentes, revelando toda la información que la Administración precisa, obtienen ciertos beneficios, tales como menores costes de cumplimiento, comprobaciones administrativas más rápidas o inexistentes, y sobre todo, una mayor seguridad jurídica desde una posición de confianza que le permite obtener inmediatos resultados a través del diálogo con la Administración tributaria sobre determinados riesgos fiscales en tiempo real. En definitiva, los contribuyentes apuestan por la transparencia a cambio de certeza (18).

Ahora bien, el paso hacia esta relación de cumplimiento cooperativo es el resultado de una estrategia de gestión del riesgo de incumplimiento. Las empresas deben adoptar estrategias de gestión de riesgos donde quede reflejado su compromiso de cooperación y de transparencia. Porque, como avanza la OCDE, una estrategia de gestión de riesgos amplia, que abarque el cumplimiento fiscal, debe permitir a la empresa comportarse como un buen ciudadano, pero a la vez gestionar los riesgos de manera efectiva.

Llegados a este punto, hay que tener en cuenta que el paso de la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo no es baladí, puesto que no es lo mismo relación que cumplimiento. Como indica Menéndez Fernández (2020) (19), «la relación cooperativa se diseñó como una búsqueda de una cooperación entre entes con iguales derechos y obligaciones; el cumplimiento cooperativo parece estar pensando en buscar la ayuda (el obligado tributario) por quien ostenta el mando (el administrador)».

En el año 2013 la OCDE lanza el Plan de Acción BEPS para realizar cambios fundamentales en aras a abolir la doble imposición y prevenir la doble no imposición y continúa reclamando a los gobiernos nacionales trabajar juntos para eliminar las malas prácticas. Una de las claves de éxito puede ser la transparencia, promoviendo al mismo tiempo certeza y previsibilidad, si bien en el Plan se sugiere también que el cumplimiento cooperativo puede ser un mecanismo útil para evitar prácticas BEPS.

En este sentido presenta una especial relevancia la Acción 12 del Plan BEPS, que promete: «Desarrollar recomendaciones relativas al diseño de normas de declaración obligatoria para transacciones o estructuras agresivas o abusivas, teniendo en cuenta los costes administrativos para las administraciones tributarias y las empresas y aprovechando las experiencias del creciente número de países que cuentan con tales normas...

(18) OCDE (2013: 29).

(19) Menéndez Fernández (2020: 76).

El trabajo se coordinará con el trabajo sobre cumplimiento cooperativo. También implicará diseñar y poner en marcha modelos mejorados de intercambio de información para las estructuras de planificación fiscal internacional entre administraciones tributarias».

Las recomendaciones formuladas por la Acción 12 del Plan BEPS adquieren un carácter obligatorio tras la aprobación de la Directiva 2018/822, del Consejo, de 25 de mayo de 2018 (la llamada DAC6) (20).

Por un lado, la legislación propuesta en esta Directiva pretende reforzar la transparencia y el acceso a la información en una fase temprana, antes de su aplicación y utilización por los destinatarios, ya que ello permitirá a las autoridades fiscales mejorar la rapidez y la precisión en la evaluación de riesgos, rastreando los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva declarados, y responder adoptando las medidas oportunas para atajar dichos mecanismos. Además, se pretende que la declaración obligatoria tenga un efecto disuasorio sobre los intermediarios fiscales, de manera que se abstengan de proponer y comercializar dichas estructuras entre sus clientes.

Por otro lado, el intercambio de información entre Administraciones tributarias es fundamental para que éstas dispongan de la información necesaria para ejercer eficazmente sus funciones. Es por ello que la obligación de los Estados de implementar la declaración obligatoria de mecanismos de planificación fiscal agresiva se introduce mediante una nueva modificación de la Directiva de cooperación administrativa, en la que se contempla la posibilidad de que la información revelada por los intermediarios a sus autoridades tributarias sea posteriormente objeto de intercambio automático con otras autoridades tributarias de la Unión Europea.

En España, la voluntad de aplicar un modelo de relación cooperativa nace en el año 2009, cuando por parte de la Agencia Tributaria se puso en funcionamiento un Foro de Grandes Empresas para promover una mayor colaboración entre las grandes empresas y la Administración tributaria (21). El documento más importante gestado en ese Foro fue el Código de Buenas Prácticas Tributarias aprobado el 20 de julio de 2010 (en adelante, CBPT), que con naturaleza de *soft law*, estableció el marco general de la relación cooperativa en nuestro país.

(20) La legislación comunitaria y, en particular, la obligación de los intermediarios fiscales de facilitar información relativa a mecanismos elusivos debía ser aplicada por los Estados miembros, previa transposición de su contenido a la normativa interna antes del 31 de diciembre de 2019. En estos momentos, España dispone de unos proyectos de modificación legislativa para su implantación: Proyecto de Ley de modificación de la Ley General Tributaria (BOCG, Senado, de 5 de noviembre de 2020), Proyecto de modificación del Reglamento General de Gestión e Inspección, y Proyecto de Orden Ministerial por la que se aprueban los distintos modelos de declaración de información (modelos 234, 235 y 236).

(21) Con anterioridad, el Plan de Prevención del Fraude Fiscal del año 2008 ya indicó que la primera forma de prevención del fraude fiscal es poner los medios para evitar que se produzca, construyendo una sociedad consciente de sus deberes fiscales y ayudando a los ciudadanos a cumplir esos deberes con la mayor comodidad y seguridad posibles.

La principal característica del modelo de cumplimiento cooperativo introducido en el CBPT reside en la cooperación recíproca, puesto que ambas partes de la relación colaboran para lograr el cumplimiento razonable de la normativa fiscal en un marco más transparente, flexible, basado en la buena fe y la confianza legítima, lo que posibilita un incremento de la seguridad jurídica y una reducción de la litigiosidad. Esto permite a la Administración concentrar su función de control sobre aquellos contribuyentes no cooperativos, mientras que los contribuyentes adscritos al Código podrían beneficiarse de una mayor asistencia e información por parte de la Administración (22). Como introduce el Código, «la gestión tributaria debe configurarse, no como un procedimiento de partes enfrentadas, sino como una colaboración para un fin común».

El contenido del Código recoge las buenas prácticas fiscales, atendiendo a tres bloques fundamentales que imponen compromisos a ambas partes de la relación y se centran asimismo en la necesidad de reducir la litigiosidad tributaria.

En primer término, las buenas prácticas fiscales de las empresas adheridas al Código giran en torno a los “riesgos fiscales”, pues se comprometerían a reducir los riesgos fiscales y prevenir las conductas susceptibles de generarlos. En este sentido, las empresas evitarían el uso de estructuras de carácter opaco con finalidades tributarias, y colaborarían en la detección y búsqueda de soluciones para erradicar las prácticas fiscales fraudulentas ya existentes en los mercados. En este punto, el Código evita referirse a esquemas de planificación fiscal agresiva o evasión fiscal, si bien cuando hace referencia a “prácticas fiscales fraudulentas” estarían incluidos supuestos de prácticas abusivas o fraude de ley (23).

Otro de los compromisos empresariales consiste en implicar a los Consejos de Administración de las empresas en la gestión de los riesgos fiscales de las mismas. El Consejo de Administración empezaría a adquirir relevancia como órgano encargado del control de los riesgos fiscales de la entidad, puesto que tendría que estar informado de las políticas fiscales aplicadas por la empresa, con carácter previo a la formulación de las cuentas anuales y a la presentación del Impuesto de Sociedades, siendo en todo caso informado por el responsable de los asuntos fiscales de las consecuencias tributarias de aquellas operaciones o asuntos que se someten a su aprobación. De esta forma, el Código pretende, siguiendo las tendencias internacionales, involucrar al Consejo de Administración en las buenas prácticas fiscales, estableciendo una conexión entre el buen gobierno cooperativo y las buenas prácticas en el ámbito de la fiscalidad (24).

Esta conexión que apunta el Código constituye el precedente de lo que posteriormente se impuso en la reforma de la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del buen gobierno llevada a cabo por la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, en la que se introducen varias medidas al respecto para incluir la estrategia fiscal dentro de las facultades de los Consejos de Administración.

En segundo término, el CBPT recoge los compromisos asumidos por la Administración en un apartado referido a la transparencia y seguridad jurídica en la aplicación

(22) Calderón Carrero y Quintas Seara (*ob. cit.*: 256 y 257).

(23) Sanz Gómez (2011: 69).

(24) García-Herrera Blanco (2017: 117 y sigs.).

e interpretación de las normas por la Agencia Tributaria, a través de los cuales pretende reforzar los deberes legales que corresponden a la Administración. Así pues, la Agencia Tributaria velaría por la unidad de criterio en relación con la interpretación y aplicación de las normas tributarias, e intensificaría la información y asistencia a los contribuyentes adheridos al Código. Este compromiso se vio reforzado en las conclusiones del grupo de trabajo de relación cooperativa del Foro de Grandes Empresas de 29 de octubre de 2013 en el que, al margen de las consultas tributarias reguladas en los artículos 88 y 89 de la LGT, se preveía el planteamiento por las empresas de ciertas dudas sobre el tratamiento tributario de determinadas operaciones, acompañando un informe argumentativo del criterio a aplicar, sobre el que la Administración tributaria debía pronunciarse en el plazo establecido. Se trataría de una especie de consultas informales que podrían reducir el riesgo de interpretación de la norma tributaria por parte de las organizaciones.

Asimismo, en el seno de esta relación cooperativa, la Agencia Tributaria permitiría a las empresas adheridas al Código presentar junto a sus declaraciones tributarias un anexo explicativo acerca de los criterios seguidos en su preparación y los hechos en que se basan, con la finalidad de fundamentar la existencia de una interpretación razonable de la normativa tributaria y una actuación diligente que podría derivar, en su caso, en una exclusión de responsabilidad por aplicación del artículo 179 de la LGT. En consecuencia, el contribuyente que cumpla con los compromisos que derivan de su adhesión al Código debería ser considerado diligente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, lo que impediría la imposición de sanciones.

En tercer término, la Administración y los contribuyentes debían procurar reducir la litigiosidad en materia tributaria, utilizando para ello todas las posibilidades de diálogo y acuerdo que establece el ordenamiento jurídico-tributario. En particular, por un lado, los contribuyentes procurarían facilitar a la Administración toda la información y documentación requerida de forma rápida y completa, mientras que, por otro lado, la Administración tributaria intentaría reducir la carga fiscal indirecta del contribuyente que deriva del desarrollo del procedimiento, delimitando todo lo posible el objeto de los requerimientos y limitando la duración de los procedimientos al tiempo estrictamente necesario para llevar a cabo su actuación de control. De acuerdo con ello, la Administración tributaria y las empresas potenciarían los acuerdos y las conformidades en el procedimiento inspector (25).

Tomando en consideración las ventajas que la transparencia supone en el marco de la relación cooperativa, el Foro de Grandes Empresas acordó el 2 de noviembre de 2015 la introducción de un anexo al CBPT con la finalidad de reforzar estas buenas prácticas. Así, bajo la rúbrica “Propuesta para el reforzamiento de las buenas prácticas de transparencia fiscal empresarial de las empresas adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias”, este anexo aumentó el nivel de información de las empresas que “podrían” poner a disposición de la Administración, a través del Informe anual de

(25) Lo que se pretende es, como afirma Sanz Gómez (2016a: 75), asegurar que se produzca una verdadera interacción entre las partes en el trámite de audiencia para evitar la conflictividad o, en su caso, litigiosidad.

Transparencia Fiscal para empresas adheridas al CBPT, información adicional sobre una serie de actuaciones y decisiones en materia tributaria.

Esta aportación voluntaria de información por parte de la empresa va a presentar ciertas ventajas en el ámbito de la mejora reputacional, así como en la construcción de una relación cooperativa útil, puesto que, a cambio de una mayor transparencia, las empresas podrían recibir una valoración temprana de la Administración sobre determinados aspectos de su informe que favorecería la seguridad jurídica y podría reducir los conflictos tributarios mitigando los riesgos fiscales de la organización. Supone sin duda un avance en el desarrollo de la relación cooperativa con fundamento en el artículo 92.2 de la LGT (26).

En un futuro próximo, los programas de cumplimiento cooperativo convivirán con las declaraciones obligatorias derivadas de la transposición de la DAC6, en un intento de reforzar la transparencia, garantizar la seguridad jurídica, y promover el cumplimiento tributario (27), y la eficacia de estos sistemas de cumplimiento debería tener reflejo sobre la responsabilidad del contribuyente por ilícitos tributarios (28).

3. EL COMPLIANCE TRIBUTARIO EN LA NORMA UNE 19602

Para potenciar el cumplimiento cooperativo resulta necesario conseguir que la relación jurídico-tributaria se base en la transparencia, la confianza mutua y las actuaciones preventivas de asistencia y colaboración, y todo ello puede lograrse a través de las buenas prácticas tributarias, entendidas como el conjunto de principios, valores, normas y procedimientos que definen un buen comportamiento tributario (29).

El cumplimiento cooperativo exige transparencia y la transparencia requiere implantar modelos de gestión de riesgos fiscales. Con esta finalidad, surge la norma UNE 19602, que viene a establecer un marco de referencia para las organizaciones en relación con el diseño de un sistema de gestión de *compliance* tributario que permita prevenir, detectar y reducir el riesgo tributario, limitando la realización por parte de las organizaciones de conductas elusivas o ilícitas. De este modo, la norma UNE 19602 se inserta dentro del cambio de la relación jurídico-tributaria que se está produciendo a nivel nacional e internacional y avanza definitivamente hacia el cumplimiento normativo en materia tributaria.

Esta norma va más allá de los modelos de *compliance* penal que, de acuerdo con el artículo 31 bis del Código Penal (en adelante, CP) pueden implantar las empresas para

(26) A la aprobación del CBPT del año 2010, le sigue la del Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios de 2 de julio de 2019 y, más recientemente, el Código de Buenas Prácticas de la Generalitat de Cataluña y de su sector público aprobado el 27 de agosto de 2020.

(27) En opinión de Rodríguez Márquez, «ambos regímenes se retroalimentan y refuerzan en su efectividad, a la vez que la relación cooperativa ofrece un marco seguro y estable a los contribuyentes», (2018: 16). Asimismo, Sanz Gómez (2016b: 47).

(28) Martínez Muñoz (2019: 173 y 174).

(29) Apartado 3.4 de la norma UNE 19602 de “Sistemas de gestión de *compliance* tributario. Requisitos para su orientación y uso”, de 28 de febrero de 2019.

evitar la comisión de delitos, entre ellos, el delito contra la Hacienda Pública, en la medida en que el sistema de *compliance* tributario no busca solamente evitar la comisión de delitos fiscales, sino también infracciones administrativas o regularizaciones por parte de la Administración tributaria, mediante la promoción del cumplimiento voluntario de la normativa tributaria y el fomento de políticas fiscales de la empresa no agresivas.

En esta línea, la norma UNE 19602 de *compliance* tributario va a permitir a las organizaciones prevenir y gestionar los riesgos tributarios con un doble objetivo: por un lado, dar pautas para implantar un sistema de cumplimiento y crear mecanismos de detección, corrección y eliminación de los riesgos que pudieran producirse, y por otro lado, facilitar la obtención de la certificación UNE como elemento de prueba de la voluntad de la organización de cumplir con sus obligaciones tributarias.

En primer lugar, esta norma establece el marco de referencia que permite disponer de un sistema de gestión de *compliance* tributario. La idea de riesgo es inherente al sistema tributario actual, por lo que las organizaciones que quieran instaurar un modelo de cumplimiento normativo deben tratar de descubrir sus riesgos fiscales para intentar prevenirlos y corregirlos. El *tax compliance* funciona como un mecanismo de prevención del incumplimiento tributario de las empresas que desean trabajar con mayor seguridad jurídica, sin costes añadidos ni sanciones (30), porque, como han dicho siempre nuestros mayores «más vale prevenir que curar».

Con carácter general la norma UNE 19602 identifica dos tipos de riesgo, en función de que la causa generadora de la contingencia tributaria sea un riesgo de procedimiento, como consecuencia de un inadecuado procedimiento de gestión y control de las obligaciones tributarias de la organización, o sea un riesgo de interpretación, en la medida en que la interpretación de la norma seguida por la organización no sea compartida por la Administración tributaria ni por los Tribunales de justicia. Además estos riesgos pueden presentar diversas modalidades, que abarcarían desde el riesgo de comisión de delitos contra la Hacienda pública, riesgo de comisión de una infracción tributaria, riesgo de generación de una deuda tributaria inesperada, hasta el riesgo de asunción de una deuda de un tercero por derivación de responsabilidad o por el mecanismo de sucesión de deudas previsto legalmente.

En este sentido, el sistema de gestión de riesgos fiscales implantado por la organización debería establecer los aspectos concretos y las actuaciones a desarrollar con el fin de evitar o minorar la posibilidad de que se produzcan contingencias fiscales derivadas de un riesgo de procedimiento en la forma de afrontar el cumplimiento de las obligaciones tributarias o de un riesgo de interpretación de la normativa tributaria aplicable a un supuesto concreto.

Por ello, el modelo de *compliance* fiscal establecido por la empresa debería suponer un reconocimiento del conjunto de obligaciones materiales y formales que le corresponden en relación con los distintos tributos, y de su voluntad de evitar la realización de conductas abusivas que pudieran derivar en la exigencia de una cuota tributaria

(30) Pareja García (2018: 153).

mayor a la satisfecha o incluso en la comisión de una infracción tributaria. Asimismo, con el objetivo de reducir los conflictos derivados de la interpretación de las normas tributarias, la organización debería comprometerse a hacer uso de los distintos mecanismos de información y asistencia que la Administración tributaria pone a su disposición para conocer el criterio administrativo aplicable con carácter previo a la presentación de las correspondientes autoliquidaciones. En este punto, la formulación de consultas tributarias escritas podría ayudar a reducir considerablemente el riesgo de interpretación al que se refiere la norma UNE 19602, dado el carácter vinculante de su contestación (31).

Ahora bien, para formular un verdadero mapa de riesgos hay que analizar previamente la propia organización, es decir, su contexto y las obligaciones tributarias a las que se halla sometida. Como afirma Guervós Maíllo (2020) (32), «de lo que se trata es de observar el objeto para el cual fue creada la empresa en cuestión, los efectivos económicos y materiales de los que dispone, los servicios que presta, las relaciones con terceros, los flujos de ganancias-pérdidas y, en definitiva, el conjunto de caracteres que conforman y definen la actividad de la sociedad en el mercado nacional e internacional». Solo de esta forma se podrá formular un eficaz mapa de riesgos que sea el resultado del proceso de identificación, análisis y valoración de los riesgos fiscales en la propia organización (33).

Para alcanzar los objetivos previstos con la implantación de un modelo de *compliance* tributario no basta con el establecimiento de un mapa de riesgos adaptado al contexto de la organización, sino que es necesario el diseño de controles y responsabilidades, creando procedimientos a través de los cuales pueda investigarse y actuarse en caso de incumplimiento. Asimismo, el desempeño del sistema debería quedar reflejado en los informes de cumplimiento, de manera que pueda llevarse a cabo una mejora continua del sistema mediante el análisis de los posibles riesgos, las no conformidades y las acciones correctivas adoptadas.

En segundo lugar, la norma UNE 19602 prevé el establecimiento de un órgano de cumplimiento tributario (*compliance officer*), que se constituye en una pieza fundamental del sistema porque es el responsable del diseño y funcionamiento del mismo, así como de la función de seguimiento del sistema y de reportar los resultados a través de los informes de *compliance* a los órganos de dirección y gobierno de la organización (34). Para el correcto funcionamiento del sistema, el órgano de *compliance* debe ejercer sus funciones de forma autónoma e independiente con el fin de mejorar el cumplimiento tributario de la organización.

(31) En relación con las pautas mínimas para llevar a cabo un Manual de Buenas Prácticas Tributarias, Martín Fernández (2018: 107 y sigs).

(32) Guervós Maíllo (2020: 57).

(33) González Fernández-Mellado y Rodríguez Gallego (2020: 7).

(34) El apartado 3.23 de la norma UNE 19602 define el órgano de *compliance* tributario como «el órgano de la organización dotado de poderes autónomos de iniciativa y control, al que se confía la responsabilidad de supervisar el funcionamiento y eficacia del sistema de gestión de *compliance* tributario».

De acuerdo con lo establecido en el apartado 5.3.2 de la Norma UNE 19602, «el órgano de *compliance* tributario debe personificar la posición de garante de la supervisión, vigilancia y control de los requisitos en esta materia de la organización, tanto hacia dentro como hacia fuera de la misma, por lo que debe disponer de suficientes recursos y contar con personal que tenga las competencias, estatus, autoridad e independencia adecuadas... Debe tener acceso, directo e inmediato, al órgano de gobierno en caso de que sea preciso elevar hechos o conductas sospechosas o asuntos relacionados con sus objetivos y, por lo tanto, con la política y el sistema de gestión... Debe ocupar una posición en la organización que le acredite para solicitar y recibir la colaboración plena de los demás órganos de la misma».

No obstante, la novedad de esta figura en el ámbito tributario y su falta de regulación en la legislación española pone de manifiesto la necesidad de determinar algunas cuestiones relacionadas con la puesta en práctica del sistema y que afectan en particular al órgano de *compliance* tributario. Porque no consiste únicamente en establecer un mapa de riesgos adaptado a la estructura de la organización y a las necesidades concretas del régimen jurídico que le es aplicable, sino que también resulta necesario en este sistema de gestión la asignación de responsabilidades ante un posible incumplimiento del plan diseñado (35).

Por último, otro de los objetivos fundamentales de la puesta en práctica de la norma UNE 19602 en el seno de las organizaciones será la posibilidad de obtener un certificado de conformidad con la planificación de las buenas prácticas tributarias diseñadas de acuerdo con dicha norma, que permitiría hacer valer frente a la Administración tributaria la voluntad de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

En la actualidad, la implantación de un sistema de *compliance* tributario en el seno de la organización no asegura la exoneración o atenuación de la responsabilidad administrativa en caso de incumplimiento, pero podría constituir una presunción *iuris tantum* a favor de aquellas empresas que puedan certificarse como cumplidoras en materia tributaria o como “contribuyentes fiables” (36). Si el certificado conforme a la norma UNE 19602 demuestra que el sistema de gestión de riesgos implantado por la compañía es conforme a dicha norma, es capaz de lograr los objetivos declarados, y está siendo aplicado de una forma eficaz, nos encontramos en realidad ante un contribuyente de bajo riesgo, o mejor dicho, ante un contribuyente colaborativo, que no debería encontrarse con una respuesta sancionadora por parte de la Administración en el supuesto de que finalmente tuviera lugar una contingencia tributaria. En este sentido, sería imprescindible que la Administración se comprometiera a actuar de forma colaborativa en estas situaciones, aportando seguridad y fomentando el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias.

(35) En este sentido, véase Álvarez Barbeito (2017: 2 y sigs.).

(36) La figura del operador económico autorizado como operador fiable ya se encuentra definido en el Código Aduanero de la Unión (artículo 39) y se pretende introducir por la vía del sujeto pasivo certificado en el artículo 13 bis de la Directiva IVA para la implementación del régimen definitivo de tributación de los intercambios entre los Estados miembros. Para que se pueda adquirir la condición de contribuyente certificado será necesario, además de no haber cometido infracciones tributarias graves o delitos y tener solvencia, el haber implementado un sistema de gestión de riesgos fiscales.

4. LA INCIDENCIA DEL *COMPLIANCE* EN LA RESPONSABILIDAD POR ILÍCITOS TRIBUTARIOS

4.1. El principio de responsabilidad y la diligencia debida en materia de infracciones tributarias

La potestad sancionadora de la Administración viene sujeta a unos principios cuyo respeto legitima la imposición de las correspondientes sanciones. Como sabemos, el artículo 25.1 de la CE dispone que «Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento», poniendo en situación de igualdad los delitos y las infracciones administrativas. No obstante, el Tribunal Constitucional ha establecido en reiteradas ocasiones que las infracciones tributarias son una manifestación del *ius puniendi* único del Estado, lo que justifica la recepción de los principios constitucionales del orden penal por el Derecho sancionador administrativo, si bien esta recepción no puede hacerse de forma automática, sino “con matices”, teniendo en cuenta las diferencias entre ambos sectores del ordenamiento jurídico (37).

De este modo, la aplicación matizada de los principios del orden penal al Derecho sancionador administrativo no admite discusión en la actualidad, y ha tenido su reflejo en la normativa aplicable, no solo en el ámbito administrativo, sino también en la normativa tributaria.

En este sentido, el artículo 178 de la LGT establece los principios de la potestad sancionadora en materia tributaria y se refiere, en particular, previa remisión a la materia administrativa, a los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia.

El principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias se recoge en el artículo 179 de la LGT, atendiendo a la afirmación legal que indica que los sujetos pueden ser sancionados por una infracción tributaria cuando resulten responsables de los hechos constitutivos de la misma. De esta forma, el principio de culpabilidad parece haberse sustituido por el principio de responsabilidad (38), lo que podría albergar dudas acerca de la aceptación de una responsabilidad objetiva en el ámbito tributario (39).

Sin embargo, la duda ha quedado disipada por remisión a otros preceptos de esta Ley (40), tales como el artículo 183, que define las infracciones tributarias como «las

(37) Entre otras, STC 18/1981, de 8 de junio; STC 76/1990, de 26 de abril; STC 81/2000, de 27 de marzo; y STC 164/2005, de 20 de junio.

(38) De otra forma, el artículo 28 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, añade que la responsabilidad de los sujetos infractores debe ser a título de dolo o culpa.

(39) Según Delgado Pacheco, «afirmar la responsabilidad objetiva en el ámbito tributario es tanto como afirmar la inconstitucionalidad del sistema punitivo de la Ley General Tributaria» (1986: 99).

(40) Como indica Arrieta Martínez de Pisón, «el principio de responsabilidad aparece plenamente enunciado cuando se lee conjunta y seguidamente el art. 179.1 y el 183.1 de la LGT, de tal manera que cualquier lectura aislada de tales preceptos impediría entender formulado el principio

acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley», o incluso el propio artículo 179 cuando, en su apartado 2, establece que no darán lugar a responsabilidad los supuestos en los que se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, presumiendo con ello que la persona que actúa diligentemente ante la Administración tributaria excluye el requisito de la culpabilidad exigido por la ley para imponer una sanción.

Así pues, cabe afirmar con Arrieta Martínez de Pisón (2010) (41), que el principio de responsabilidad se construye sobre la base de dos criterios: el de personalidad o responsabilidad por hecho propio, y el principio de culpabilidad, sin que puedan ser desligados el uno del otro. Para imponer una sanción, no solo han de realizarse por el presunto infractor los hechos descritos en la infracción correspondiente, sino que además debe concurrir un grado mínimo de culpabilidad que evite su aplicación automática (42).

De acuerdo con la distinción anterior acerca de los criterios que conforman el principio de responsabilidad en el ámbito tributario, cabe referirse a la causas de exclusión de responsabilidad establecidas en el artículo 179.2 de la LGT para indicar que los distintos supuestos contemplados en la norma representan, bien ciertos casos en los que el sujeto no realiza el hecho típico (principio de personalidad), o bien no lo realiza con el suficiente grado de culpa (principio de culpabilidad). Así, en el primer grupo podemos englobar los supuestos en los que el sujeto no tiene capacidad de obrar en el ámbito tributario, concurre un caso de fuerza mayor, el sujeto ha salvado su voto en una decisión colectiva, o incluso cuando los hechos descritos en la infracción sean imputables a la Administración tributaria por una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia; mientras que la ausencia de culpabilidad resulta patente en la causa de exclusión descrita en el apartado d) del citado precepto, es decir, «cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias», porque «con diligencia no hay culpabilidad y sin culpabilidad no puede haber responsabilidad» (43).

En este punto, me refiero a la causa de exclusión cuarta del artículo 179.2 de la LGT para precisar el significado de la diligencia necesaria a la que se refiere la norma, con el fin de poder concretar en qué supuestos el obligado tributario está actuando diligentemente y, en consecuencia, no debería recaer sobre el mismo la acción punitiva de la Administración, a pesar de la realización de un hecho típico y susceptible de ser sancionado.

Es doctrina consolidada del Tribunal Supremo que las sanciones tributarias no pueden ser el resultado de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes, sino que la Administración debe acreditar la concurrencia de una actuación dolosa o al menos negligente, lo que se traduce en la necesidad de demostrar que dicho incumplimiento obedece a una intención de defraudar o por lo menos a la omi-

de responsabilidad» (2010: 799).

(41) Arrieta Martínez de Pisón (*ob. cit.*: 799).

(42) De acuerdo con González Méndez, «la responsabilidad como elemento de la infracción tributaria es una consecuencia del principio de culpabilidad», (2010: 828).

(43) Arrieta Martínez de Pisón (*ob. cit.*: 813).

sión del deber de cuidado exigible jurídicamente (44). En consecuencia, la imposición de una sanción tributaria exige la concurrencia del elemento objetivo de la infracción –la acción u omisión tipificada por la Ley– y del elemento subjetivo de la misma –dolo, culpa o negligencia– con el fin de poder destruir la presunción de inocencia garantizada constitucionalmente (45).

De acuerdo con el artículo 179.2 d) de la LGT, entre otros supuestos, se entenderá que el obligado tributario ha puesto la diligencia necesaria: cuando haya actuado amparado por una interpretación razonable de la norma, o cuando haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria. En estos supuestos ejemplificativos, la ausencia de culpabilidad se fundamenta, por un lado, en la falta de comprensión de la norma tributaria que provoca un error del obligado tributario en el momento de afrontar su interpretación y, por otro lado, en el error provocado por la propia Administración al proporcionar al sujeto una información no ajustada a Derecho. En ambos casos, es el error de hecho o de derecho el que constituye la causa de exclusión de la responsabilidad del obligado tributario.

Ahora bien, en la determinación de la existencia de un error vencible o invencible del obligado tributario, resulta decisivo el examen de la concurrencia de la “diligencia necesaria” para excluir la responsabilidad (46), puesto que, de acuerdo con el artículo 179.2 d) de la LGT, el error invencible excluye la responsabilidad del sujeto pasivo de la obligación tributaria cuando se hubiera puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de los deberes tributarios (47).

En el ámbito tributario, una actuación diligente del sujeto pasivo exige observar un especial deber de cuidado en el cumplimiento de las obligaciones tributarias que permita evitar un resultado dañoso para los intereses generales (48). Ahora bien, si se pretende que el contribuyente colabore con la Administración tributaria no se puede exigir una diligencia extrema por su parte (49). Es indudable que las personas normal y razonablemente diligentes cometen con cierta frecuencia errores (50).

En consecuencia, una actuación diligente del obligado tributario podría ser aquella realizada de acuerdo con el principio de buena fe, como manifestación del derecho a la

(44) Entre otras, STS de 6 de junio de 2008 (RJ 2008\5827), STS de 9 de diciembre de 2009 (RJ 2010\2080), STS de 4 de febrero de 2010 (RJ 2010\3838), STS de 22 de diciembre de 2016 (RJ 2017\72), y STS de 2 de noviembre de 2017 (RJ 2017\5008).

(45) STS de 4 de junio de 2012 (RJ 2012\7236).

(46) López López (2009: 287 y 288).

(47) En este sentido, Tobillas Morán (2010: 852 y 853).

(48) Pérez Royo define la negligencia como «la violación del deber de cuidado que debe ser observado en el cumplimiento de los deberes tributarios» (1986: 307). Asimismo, Zornoza Pérez (1992: 208).

(49) Aníbarro Pérez (2005: 886).

(50) En este sentido, Pérez Royo afirmó que las infracciones tributarias se hallan configuradas en función del procedimiento de autoliquidación de la deuda tributaria, que exige una labor especial de aplicación de la norma por el sujeto pasivo. En su opinión, «se trata de una tarea que en ocasiones puede revestir una gran complejidad, dando lugar a error incluso en sujetos diligentes en el conocimiento de sus deberes fiscales» (*ob. cit.*: 315 y 316).

presunción de inocencia (51). Lo que el legislador parece estar exigiendo a los sujetos pasivos es que colaboren con buena fe en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Si el contribuyente ha actuado de buena fe no cabe atribuirle culpabilidad en la comisión de los hechos constitutivos de la infracción tributaria, siempre que haya atendido el deber de cuidado mínimo exigido por la Ley. Y podría decirse que de buena fe actúan, no solo aquellos que realizan una interpretación razonable de la norma tributaria o siguen los criterios proporcionados por la Administración, sino también y especialmente, los obligados tributarios que, en línea con el cumplimiento cooperativo, han implantado un sistema de *compliance* tributario con la intención de prevenir riesgos fiscales y cumplir con sus obligaciones tributarias de la forma debida, puesto que, como indicó el Tribunal Supremo, la buena fe «es la creencia íntima de que se ha actuado conforme a Derecho, o que se poseen los bienes, o se ejercitan los derechos, o se cumplen las obligaciones sin intención dañosa, abusiva o fraudulenta» (52).

En este sentido, la normativa tributaria presume, como consecuencia del principio de presunción de inocencia, que el contribuyente ha actuado de buena fe y corresponde a la Administración probar que se dan las circunstancias que demuestran la culpabilidad del sujeto infractor. Solo en ese caso sería posible exigir al obligado tributario que pruebe la existencia de una causa de exclusión de responsabilidad que permita acreditar la ausencia de culpabilidad o que ha actuado diligentemente.

4.2. La exención de responsabilidad por cumplimiento tributario

Que el principio de culpabilidad es una exigencia básica en materia jurídico-penal es un criterio ampliamente aceptado, a pesar de que los tribunales han tenido que recordarlo en muchas ocasiones ante la incoherencia de las actuaciones de la Administración, que suele apreciar un ánimo defraudatorio general en la conducta de los contribuyentes (53).

No obstante, la identidad entre los delitos y las infracciones administrativas pretendida por el artículo 25 de la CE se traduce en algunas diferencias entre ambos sectores del ordenamiento jurídico que se ponen de manifiesto, en particular, en la aplicación del principio de culpabilidad.

La aplicación del principio de culpabilidad en las infracciones tributarias no admite discusión, si bien la eficacia de dicho principio en este ámbito no es la misma que en el terreno penal, donde la mayoría de los delitos, entre ellos el delito de defraudación tri-

(51) La vigencia del principio de buena fe en el ámbito sancionador tributario es indudable a pesar de que la Ley General Tributaria no lo recoge expresamente, ya que constituye una consecuencia necesaria de la presunción de inocencia garantizada constitucionalmente.

(52) STS de 29 de octubre de 1997 (RJ 1997/9248)

(53) En este sentido, entre otras, STS de 31 de enero de 2003 (RJ 2003\2708), por ausencia de mala fe y culpabilidad; STS de 25 de febrero de 2010 (RJ 2010\4105), por inexistencia de culpabilidad causada por un error material que no excluye la diligencia debida; y STS de 2 de noviembre de 2017 (RJ 2017\5008), en relación con la interpretación razonable de la norma como causa de exclusión de responsabilidad.

butaria, exigen dolo (54). Por el contrario, en las infracciones administrativas basta la existencia de culpa o negligencia para su realización, como se desprende de la definición de infracción tributaria contenida en el artículo 183 de la LGT y referida a toda «acción u omisión dolosa o culposa con cualquier grado de negligencia» (55).

Por consiguiente, la existencia de una infracción tributaria depende de la confluencia de dos circunstancias, por un lado, la conducta expresamente indicada por la Ley como constitutiva de la infracción y, por otro lado, su realización con dolo o culpa, de manera que, como ha afirmado el Tribunal Constitucional (56), solo se puede sancionar cuando se haya actuado con «dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia». No basta la comisión del hecho típico y antijurídico, sino que es necesaria además la presencia de culpabilidad, y ambos requisitos deben ser probados por la Administración tributaria para garantizar el derecho a la presunción de inocencia (57).

En este sentido, como afirmó Falcón y Tella (1995) (58), la ausencia de culpabilidad implicaría, no tanto que las infracciones tributarias no se sancionen, sino que no existe ni siquiera infracción, atendiendo a la definición del artículo 183 de la LGT, que exige la concurrencia de una actuación negligente del sujeto pasivo para apreciar la existencia de infracción.

Sin embargo, la exclusión de responsabilidad descrita en el artículo 179.2 d) de la LGT no hace referencia a la ausencia de culpabilidad, sino que exige la concurrencia de la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias para eximir de responsabilidad, obligando a realizar una interpretación de este término legal, que aparece simplificado por la Ley a los supuestos de interpretación razonable de la norma y de seguimiento de los criterios expresados por la Administración en el cumplimiento de los deberes tributarios. Pero, como ha indicado la jurisprudencia (59), dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad, por lo que la referencia a la falta de concurrencia de una causa de exoneración de responsabilidad no es suficiente para cumplir con el requisito de motivación administrativa del elemento subjetivo de la infracción que deriva del principio de presunción de inocencia.

Por consiguiente, la cuestión es si la implantación de un sistema de *compliance* tributario alineado con los requisitos de la norma UNE 19602 va a permitir acreditar la ausencia de culpabilidad del obligado tributario, excluyendo la concurrencia de una voluntad defraudatoria susceptible de una reacción punitiva por parte de la Administración. Porque, como afirma García Novoa (2019) (60), «no cabe descartar que llegue a admitirse que el cumplimiento escrupuloso del *compliance* pueda ser un supuesto de diligencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias que excluya la responsabilidad, no solo

(54) Pérez Royo (*ob. cit.*: 142 y sigs.) y Calvo Vérguez (2019: 156).

(55) Aníbarro Pérez (*ob. cit.*: 882 y 883) y Aneiros Pereira (2011: 54 y sigs.).

(56) Por todas, STC 76/1990, de 26 de abril (RTC 1990,76) y STC 164/2005, de 20 de junio (RTC 2005, 164).

(57) STS de 10 de julio de 2007 (RJ 2007\7317).

(58) Falcón y Tella (1995: 6).

(59) Entre otras, STS de 6 de junio de 2008 (RJ 2008\5827), STS de 22 de diciembre de 2016 (RJ 2017\72) y STS de 2 de noviembre de 2017 (RJ 2017\5008).

(60) García Novoa (*ob. cit.*: 121).

respecto a delitos, sino también en relación con las infracciones tributarias». En este punto, la certificación de acuerdo con la norma UNE podría ser un elemento de prueba esencial ante la Administración tributaria o ante los tribunales acerca de la voluntad de cumplir con las exigencias derivadas del deber de contribuir.

Ahora bien, de momento el problema de la configuración del *compliance* tributario como causa de exclusión de responsabilidad no se plantea igual en el ámbito del Derecho penal que en el Derecho sancionador tributario, quizás por la distinta interpretación del principio de culpabilidad en estas dos ramas del ordenamiento jurídico que conforman el *ius puniendi* del Estado. Así, mientras que en el Derecho penal el artículo 31 bis del CP recoge expresamente el *compliance* penal como eximente de responsabilidad de la persona jurídica, no existe una norma similar en la Ley General Tributaria que permita excluir la responsabilidad de la organización en el supuesto de implantación de un sistema de gestión de riesgos fiscales, sin perjuicio de la posible aplicación de la causa descrita en el artículo 179.2 d) relativa a la concurrencia de una «diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias».

4.2.1. *La eximente de responsabilidad penal*

Como ha quedado indicado, en el Derecho penal el punto de partida es la exigencia de dolo en la intención del autor, de manera que la mayoría de tipos penales, entre ellos el delito fiscal, se configuran como delitos dolosos. En este sentido, el dolo como elemento subjetivo del tipo, abarcará el conocimiento de la existencia del deber de ingresar el tributo, así como la voluntad de eludir dicho ingreso mediante el incumplimiento de los deberes formales a cargo del sujeto pasivo (61). Por ello, no siendo posible la comisión imprudente de un delito de defraudación tributaria, resulta plenamente justificada la inclusión del *corporate compliance* en el artículo 31 bis del CP con el fin de que la sociedad pueda excluir la responsabilidad si incurre en contingencias de tipo penal.

Así pues, en el ámbito de la responsabilidad penal derivada del delito fiscal, la cuestión se remonta a la introducción por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, del régimen de responsabilidad penal de la persona jurídica, posteriormente modificado por la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, para regular la eximente de responsabilidad por la implantación de modelos de organización y control de riesgos.

La responsabilidad penal de la persona jurídica aparece como consecuencia de la incorporación del concepto de *compliance* al ordenamiento penal. Entendida como responsabilidad por transferencia (62), o como sistema de atribución de culpabilidad por defectos de organización (63), la idea es que la culpabilidad de la persona jurídica se fundamenta en no haberse organizado correctamente, de manera que la implantación

(61) Pérez Royo (*ob. cit.*: 144).

(62) Circular de la Fiscalía General del Estado 1/2016, de 22 de enero, sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código penal efectuada por Ley Orgánica 1/2015.

(63) STS 154/2016, 29 de febrero (RJ 2016/600).

efectiva de un programa de cumplimiento puede suponer la exención de responsabilidad en el ámbito penal (64).

La exención de responsabilidad de la persona jurídica aparece reconocida en el Código Penal, atendiendo a la adopción y ejecución eficaz por la organización de modelos de vigilancia y control para prevenir la comisión de delitos por parte de la entidad o reducir el riesgo de su comisión, esto es, la implantación de programas de *compliance* que puedan ser certificados con la finalidad de conseguir la exoneración o reducción de la pena.

Los programas de cumplimiento a los que se refiere el artículo 31 bis del CP deben cumplir unos requisitos establecidos por la Ley. En este sentido, los modelos de *compliance* penal deben estar adaptados a la empresa y a sus riesgos (contexto), deben identificar y evaluar los riesgos de la empresa (mapa de riesgos), deben establecer la obligación de informar de riesgos e incumplimientos (canal de denuncias), deben diseñar un sistema disciplinario, y deben prever una revisión periódica del modelo. Solo en el caso de que la empresa haya instaurado un programa de prevención penal que cumpla dichos requisitos es posible entender que no existe una voluntad defraudatoria, y en consecuencia la organización debe quedar exenta de responsabilidad penal.

Todos estos condicionantes, a los que se refiere el artículo 31 bis 5 del CP para permitir la exoneración de responsabilidad penal, concurren también en el modelo de *compliance* tributario diseñado por la norma UNE 19602, cuyo funcionamiento y cumplimiento se atribuye asimismo a un órgano específico con poderes autónomos de iniciativa y control: el *compliance officer*. La similitud de planteamientos y condicionantes permitiría afirmar que, como ocurre en el ámbito penal, la certificación sobre la idoneidad del modelo de cumplimiento tributario adaptado a la norma UNE 19602 debería constituir un elemento que permita entender la observancia del sistema por la organización y, en consecuencia, la ausencia de culpabilidad ante la posibilidad de cometer un ilícito tributario.

Ahora bien, la eximente de responsabilidad penal de la persona jurídica recogida en el artículo 31 bis del CP no se reconoce en idénticos términos en el ámbito administrativo, de ahí que surja la duda acerca de la posible exoneración de responsabilidad en el ámbito tributario de acuerdo con la norma UNE 19602, que establece las recomendaciones y los requisitos para la implantación de un sistema de gestión de riesgos fiscales por las empresas.

4.2.2. *La exclusión de responsabilidad administrativa*

Son muchos los autores que han afirmado que el hecho de que un contribuyente haya implantado de forma efectiva un programa de cumplimiento tributario debe tener consecuencias favorables en el ámbito sancionador (65). Es esta una opinión que comparto,

(64) Como puede leerse en la Circular 1/2016, antes citada, «la autonomía de la responsabilidad de la persona jurídica se refuerza muy notablemente con el valor eximente otorgado a los programas de organización».

(65) Por todos, Martín Fernández y Rodríguez Márquez (2020: 57). Para Chico de la Cámara y Velasco Fabra, «en la esfera tributaria, debería apostarse por algo más que una cuestión estética... para introducir ciertos beneficios más tangibles como, por ejemplo, la aplicación de una reducción

a pesar del distinto grado de culpabilidad exigido en el ámbito administrativo, en el que para la comisión de una infracción es suficiente que concurra negligencia, lo que conlleva una mayor dificultad a la hora de probar una posible causa de exclusión de la responsabilidad administrativa.

En este sentido, es cierto que la LGT no incluye un precepto similar al artículo 31 bis del CP para exonerar de responsabilidad administrativa en estos casos, pero también lo es que en su artículo 179.2 d) establece la exclusión de responsabilidad para quienes «hayan puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias».

La adopción de un sistema de *compliance* tributario denota una cierta voluntad por parte del contribuyente en el cumplimiento de la norma y en el fomento de una cultura de cooperación y transparencia, por lo que no debería resultar fácil para la Administración tributaria apreciar la culpabilidad de una organización que haya implantado un sistema de gestión de cumplimiento tributario de acuerdo con la norma UNE 19602 (66). Y en este punto, como ha señalado el Tribunal Supremo, corresponde a la Administración tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del sujeto infractor.

Cabe preguntarse por lo tanto si el adecuado diseño y funcionamiento de un sistema de *compliance* tributario podría constituir un supuesto de diligencia debida, al que el sujeto pasivo podría acogerse con la finalidad de aplicar el artículo 179.2 de la LGT en el caso de inicio de un procedimiento sancionador administrativo (67). Porque «solo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de responsabilidad» (68).

La solución exige retomar el concepto de diligencia necesaria al que se refiere el artículo 179.2 d) de la LGT como exigencia previa para la exención de responsabilidad del sujeto infractor. Si la presunción de inocencia reconocida constitucionalmente impone la prueba de la comisión de una infracción tributaria a título de negligencia, y dicha negligencia implica el incumplimiento del deber de cuidado por parte del obligado tributario, la cuestión reside en determinar qué normas de cuidado son exigibles a un ciudadano en los momentos actuales, puesto que los costes de cumplimiento de sus deberes tributarios han aumentado considerablemente y eso debería repercutir en el grado de diligencia exigido en sus relaciones con la Administración tributaria. Está claro que para poder detectar un riesgo fiscal, el contribuyente debe tener unos conocimientos especializados en la materia, o debe en otro caso incorporar a su organización un sistema de prevención de riesgos de esta naturaleza (69).

de un tanto porcentual como criterio de minoración de la sanción *ex art.* 187 LGT» (2019: 11).

(66) Campanón Galiana (2019: 74).

(67) En este sentido, Orena Domínguez (2019: 2).

(68) STS de 4 de febrero de 2010 (RJ 2010\3838). Asimismo, STS de 22 de diciembre de 2016 (RJ 2017\72).

(69) Sanz Gómez (2019: 315).

En consecuencia, no puede negarse que el establecimiento de un sistema de prevención de riesgos fiscales por una organización supone una actuación colaborativa, a la que la Administración tributaria debería responder con una estrategia cooperativa evitando la imposición de sanciones de una forma objetiva.

Tal y como indicó la sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias. Respecto de estas rige el principio de culpabilidad, por medio del cual se excluye la imposición de sanciones por el mero resultado sin atender a la conducta diligente del contribuyente. Por ello, resulta imprescindible la motivación de la sanción impuesta en torno a la culpabilidad del autor de la infracción y las pruebas de las que la culpabilidad se infiere.

En este sentido, desde la perspectiva del Derecho sancionador tributario, el adecuado diseño y funcionamiento de un sistema de *compliance* tributario debería suponer un medio de prueba adicional de la diligencia debida por parte del contribuyente para eliminar el riesgo de sanción, al igual que ocurre en el ámbito penal (70).

La Administración no debe olvidar la diferencia entre los que actúan dentro y fuera del sistema (71), y desde este punto de vista, la distinción de los contribuyentes de acuerdo con la pirámide de cumplimiento australiana alcanza todo su sentido, en la medida en que la certificación de cumplimiento con las buenas prácticas tributarias permitiría la calificación del contribuyente como de bajo riesgo, facilitando de esta forma sus relaciones con la Administración (72).

Así pues, teniendo en cuenta, por un lado, que la culpabilidad constituye un elemento básico de la infracción, sin cuya prueba no puede apreciarse la responsabilidad del autor y, por otro lado, que el artículo 179.2 d) de la LGT ha objetivizado la exclusión de responsabilidad, estableciendo ciertos supuestos en los que se aprecia la existencia de una diligencia necesaria por parte del obligado tributario, podría concluirse que una actuación del sujeto pasivo desarrollada de buena fe no genera responsabilidad, y por lo tanto no puede dar lugar a una sanción (73). Podría afirmarse con González Méndez (2001) (74), que «la buena fe del sujeto infractor le exonera de responsabilidad por falta de capacidad de culpabilidad» (75), reforzando de esta forma el derecho a la presunción de inocencia como garantía constitucional básica del Derecho sancionador.

Y en este sentido, el obligado tributario que, atendiendo al contenido de la norma UNE 19602, implanta un sistema de gestión de riesgos tributarios, está actuando de

(70) Entre otros, González Fernández-Mellado y Rodríguez Gallego (*ob. cit.*: 9); Pérez Martínez (2018: 2); y Galindo (2018: 2).

(71) Rozás Valdés (2015: 57 y 58).

(72) Menéndez Fernández (*ob. cit.*: 101).

(73) Calvo Ortega (1998: 582); y Aníbarro Pérez (*ob. cit.*: 890).

(74) González Méndez (2001: 90).

(75) Esta misma idea se desprende de la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2020, en relación con las opciones tributarias, al indicar que «el proceder del contribuyente no revela un comportamiento culpable. Su comportamiento ha estado presidido por la buena fe», y en consecuencia, «su situación no es comparable con la de otros que han actuado de modo culpable» (ROJ: STS 3297/2020).

buena fe en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, en la medida en que pone en marcha actuaciones preventivas para evitar o reducir la posibilidad de comisión de ilícitos tributarios. Se trataría, en mi opinión, de un supuesto equiparable a los descritos en el artículo 179.2 d) de la LGT para justificar la ausencia de culpabilidad del sujeto infractor y garantizar su presunción de inocencia. Por esta razón, sería aconsejable aprovechar una futura reforma de la LGT para incluir un ejemplo más de diligencia necesaria del obligado tributario, derivado de la implantación de un modelo de prevención de riesgos fiscales, cuyos requisitos podrían ser establecidos, siguiendo la guía proporcionada por la norma UNE, en la correspondiente norma reglamentaria (76). Porque el *compliance* tributario no constituye una moda pasajera, sino que ha venido para quedarse, de manera que no estaría de más que la normativa tributaria tuviera en cuenta la implantación de los sistemas de prevención de riesgos fiscales como mecanismos excluyentes de culpabilidad.

Ahora bien, si la culpabilidad del sujeto infractor debe ser probada por la Administración, de acuerdo con los postulados de la presunción de inocencia, las fórmulas de exclusión de responsabilidad administrativa deben ser acreditadas por el contribuyente, y es en ese momento cuando puede jugar un papel esencial la certificación del sistema de gestión de riesgos fiscales por el órgano correspondiente y la distinción entre sujetos pasivos cumplidores y no cumplidores. Como ya se indicó al inicio de este trabajo, la Administración tributaria no debería actuar de la misma forma ante distintos grupos de contribuyentes, y debería organizar las medidas de las que dispone frente al incumplimiento para decidir a qué tipo de obligados tributarios deben ser aplicadas de acuerdo con el principio de igualdad, que exige el trato desigual de aquellos contribuyentes cuya situación no es comparable (77).

En este punto, considero que no resulta equiparable la situación de un contribuyente que afronta el cumplimiento de su deber de contribuir implantando un sistema preventivo de gestión de riesgos fiscales para evitar el incumplimiento tributario, aun cuando en alguna ocasión pudiera realizar los hechos constitutivos de una infracción tributaria, y la situación de un sujeto pasivo que se aparta conscientemente de la normativa tributaria. Sería en relación con este último grupo de obligados tributarios que presentan un perfil de riesgo alto, sobre los que la Administración debería dirigir su acción punitiva, de manera que los contribuyentes diligentes se vieran exonerados de responsabilidad. Castigar a los incumplidores y disuadir y favorecer el cumplimiento tributario mediante la exoneración de la sanción en aquellos casos de implantación de un sistema de *compliance* tributario adaptado a las exigencias de la norma UNE 19602 debería considerarse adecuado desde el punto de vista de los principios de justicia tributaria (78).

(76) En este sentido, el legislador podría haber aprovechado la reforma de la LGT derivada de la aprobación del Proyecto de medidas contra el fraude fiscal, en la que sin duda esta modificación tenía cabida.

(77) En este sentido, de acuerdo con el Plan estratégico de la Agencia Tributaria 2020-2023, la Administración, en línea con las mejores prácticas internacionales, adapta su estrategia global a los distintos colectivos de contribuyentes y pretende utilizar la figura del sujeto pasivo certificado, previsto en la propuesta de Directiva IVA, como fórmula para identificar contribuyentes con estándares de cumplimiento más exigentes.

(78) Campanón Galiana (*ob. cit.*: 409 y sigs.).

5. REFLEXIONES FINALES

La norma UNE 19602 sobre sistemas de gestión de *compliance* tributario constituye el último eslabón hacia la aceptación del cumplimiento cooperativo por parte de las organizaciones. La existencia de un modelo de gestión de riesgos fiscales ofrece una relación más transparente con la Administración tributaria, e incluso podría servir para justificar la no imposición de una sanción administrativa atendiendo a la diligencia demostrada por el propio modelo. El contribuyente que pueda acreditar ante la Administración tributaria la implantación y funcionamiento del sistema de prevención de riesgos revela una verdadera cultura de cumplimiento tributario, sin perjuicio de que el modelo implantado no resulte eficaz en todo caso.

En un sistema como el actual, en el que el incremento de los deberes y obligaciones tributarios supone un elevado coste para los contribuyentes que apuestan por el cumplimiento tributario, la distinción entre sujetos que adoptan una actitud cooperativa con la Administración y sujetos que se apartan deliberadamente de la normativa tributaria resulta decisiva, no solo para el propio contribuyente, sino también para la Administración tributaria, que debería adaptar los medios y recursos disponibles en la lucha contra el fraude fiscal con un espíritu cooperativo. De esta forma, la Administración tributaria debería decidir si procede el castigo del incumplimiento o su disuasión, atendiendo al perfil del contribuyente, y particularmente a su voluntad colaborativa o defraudatoria.

En este punto, considero que el diseño e implantación de un sistema de gestión de riesgos de acuerdo con la norma UNE 19602 debería ofrecer efectos favorables para el obligado tributario, no solo en el ámbito penal, sino también en el ámbito administrativo.

En el ámbito penal, el artículo 31 bis del CP prevé la eximente de responsabilidad penal para las personas jurídicas que han adoptado «modelos de organización y gestión de riesgos» que cumplan los requisitos establecidos por la Ley, o la atenuación de la pena impuesta cuando no se aprecie el cumplimiento de todos esos requisitos. En estos casos, se presume que la empresa ha tomado las medidas de vigilancia y control necesarias para impedir la comisión del ilícito penal y, en consecuencia, no puede ser considerada culpable por un defecto de organización y control.

Sin embargo, en relación con la sanción de un ilícito administrativo, la Ley General Tributaria no contempla una regla similar a la contenida en el artículo 31 bis del CP, si bien no es posible afirmar categóricamente que, por esta razón, la implantación de un sistema de gestión de riesgos fiscales en línea con la norma UNE 19602 no pueda reportar consecuencias favorables para el sujeto infractor en el ámbito tributario.

En este sentido, el artículo 179.2 d) de la LGT establece la exclusión de responsabilidad administrativa a la vista de la diligencia necesaria demostrada por el contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, tomando como supuestos ejemplificativos de la diligencia debida, la interpretación razonable de la norma tributaria y la actuación del obligado tributario conforme a los criterios manifestados por la Administración. Estas causas de exclusión de responsabilidad administrativa se basan en la buena fe, como manifestación de la presunción de inocencia, para justificar la ausencia de culpabilidad del autor de la infracción, en el entendimiento de que un contribuyente

que ha actuado de buena fe no puede considerarse culpable de la infracción, y sin culpabilidad no cabe exigir responsabilidad por los hechos cometidos.

No cabe duda de que el principio de buena fe debe seguir inspirando el sistema de infracciones y sanciones en el ámbito tributario, a pesar de que la LGT no se refiera a este principio en ningún momento. Por ello, es posible afirmar que una organización que implante un sistema de gestión de *compliance* tributario con la intención de prevenir la comisión de ilícitos tributarios, estableciendo un mapa de riesgos que se adapte al contexto de la sociedad, está actuando de acuerdo con las premisas derivadas de la buena fe que cabe exigir a un contribuyente cooperativo, de manera que en estos casos, atendiendo a la presunción de inocencia que rige las manifestaciones del *ius puniendi* del Estado, correspondería a la Administración la prueba de la culpabilidad. Consecuentemente, la certificación de adaptación del modelo implantado por la empresa a las recomendaciones de la norma UNE 19602 no impide la realización de un hecho típico y contrario a la norma, si bien la ausencia de culpabilidad de su autor debería ser un criterio esencial a la hora de dirigir la acción sancionadora contra dicho sujeto, ya que la certificación UNE debería ser considerada como un medio de prueba prioritario de la voluntad de cumplimiento de las normas tributarias.

BIBLIOGRAFÍA

- Álvarez Barbeito, P. (2017): “La protección de los *compliance officers* ante su eventual responsabilidad en el ámbito tributario: un apunte a la luz del Derecho comparado”, *Análisis GA_P*, octubre.
- Aneiros Pereira, J. (2011): “El elemento subjetivo de la infracción tributaria y sus consecuencias en la aplicación del Derecho sancionador”, *Quincena Fiscal*, nº. 21.
- Aníbarro Pérez, S. (2005): “El principio de culpabilidad en las infracciones tributarias”, *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, tomo I, Lex Nova, Valladolid.
- Arrieta Martínez de Pisón, J. (2010): “El principio de responsabilidad tributaria y sus circunstancias excluyentes”, *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, tomo II, Aranzadi, Navarra.
- Calderón Carrero, J. M. y Quintas Seara, A. (2015): *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS*, Aranzadi, Navarra.
- Calvo Ortega, R. (1998): “La presunción de buena fe en los sujetos pasivos”, *Derechos y garantías de los contribuyentes. Estudio de la nueva Ley*, Lex Nova, Valladolid.
- Calvo Vérguez, J. (2019): “La transcendencia del dolo en la configuración del delito fiscal”, *Gaceta fiscal del País Vasco*, nº. 57.
- Campanón Galiana, L. (2019): “Análisis y aplicación práctica de la norma UNE 19602 de Sistemas de Gestión de *Compliance* Tributario”, *Carta Tributaria*, nº. 49.
- Chico de la Cámara, P. y Velasco Fabra, G. (2019): “La norma UNE 19602: ¿*desideratum* cosmético, o un paso más en aras a implantar una cultura ético-tributaria empresarial?”, *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, nº. 11.
- Delgado Pacheco, A. (1986): “Las circunstancias excluyentes de la responsabilidad derivada de infracciones tributarias”, *Gaceta Fiscal*, nº. 36.

- Falcón y Tella, R. (1995): “La culpabilidad y las infracciones tributarias”, *Quincena Fiscal*, n.º 10.
- Galindo, I. (2018): “¿Será efectivo el estándar de *Compliance* Tributario (UNE 19602)?”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 947.
- García-Herrera Blanco, C. (2017): “Buen gobierno fiscal y cumplimiento cooperativo con las grandes empresas”, *Quincena Fiscal*, n.º 1-2.
- García Novoa, C. (2019): “Hacia un nuevo modelo de aplicación de los tributos (Reflexiones sobre el cumplimiento cooperativo)”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 183.
- González Fernández-Mellado, F. y Rodríguez Gallego, C. (2020): “El mapa de riesgos en el *compliance* tributario”, *Revista Forum Fiscal*, n.º 263.
- González Méndez, A. (2001): *Buena fe y Derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid.
- González Méndez, A. (2010): “El principio de responsabilidad en el Derecho Tributario sancionador y la reconducción de sus causas de exclusión a categorías sistemáticas”, *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, tomo II, Aranzadi, Navarra.
- Guervós Maíllo, M. A. (2020): “Introducción al *compliance* tributario”, *Practicum Compliance Tributario 2020*, Aranzadi, Navarra.
- López López, H. (2009): *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, Aranzadi, Navarra.
- Martín Fernández, J. (2017): “El modelo de relación cooperativa y las buenas prácticas tributarias”, *Revista de Contabilidad y Dirección*, vol. 25.
- Martín Fernández, J. (2018): *Cumplimiento cooperativo en materia tributaria. Claves para la implantación de un Manual de Buenas Prácticas*, Cuadernos de Fiscalidad Lefebvre, Madrid.
- Martín Fernández, J. y Rodríguez Márquez, J. (2020): “El *compliance* tributario y la exención de responsabilidad administrativa”, *El compliance tributario en el proceso penal*, Aranzadi, Navarra.
- Martínez Muñoz, Y. (2019): *La declaración obligatoria de mecanismos de planificación fiscal agresiva en el marco de la protección de los derechos fundamentales*, Tirant Lo Blanch, Valencia.
- Menéndez Fernández, J. (2019): “El *compliance* tributario: un escalón más hacia la transparencia fiscal”, *Carta Tributaria*, n.º 48.
- Menéndez Fernández, J. (2020): “Buenas prácticas tributarias. La gestión del riesgo fiscal”, *Practicum Compliance Tributario 2020*, Aranzadi, Navarra.
- Orena Domínguez, A. (2019): “El *compliance* tributario y las infracciones tributarias”, *Revista Forum Fiscal*, n.º 252.
- Pareja García, B. (2018): “El *Tax Compliance* y el cumplimiento tributario: nuevos retos empresariales”, *R.E.D.S.*, n.º 12.
- Pérez Martínez, L. (2018): “UNE 19602. Sistemas de gestión de *compliance* tributario. Entre el cumplimiento normativo y las buenas prácticas”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 947.
- Pérez Royo, F. (1986): *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- Rodríguez Márquez, J. (2018): *Revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva: directiva de intermediarios fiscales*, Cuadernos de Fiscalidad Lefebvre, Madrid.
- Rozás Valdés, J. A. (2015): “El Derecho sancionador tributario en un marco de relaciones cooperativas”, *Documentos de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, n.º 12.

- Rozás Valdés, J. A. (2016): “Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva de derecho comparado desde el sistema tributario español”, *Documentos de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, n.º. 6.
- Sanchez Huete, M. A. (2020): “La planificación potencialmente agresiva y el nuevo deber informativo de los intermediarios”, *Quincena Fiscal*, n.º. 12.
- Sanz Gómez, R. J. (2011): “Hacia la relación cooperativa en España: el nuevo Código de Buenas Prácticas Tributarias a la luz de los estudios de la OCDE”, *Técnica Tributaria*, n.º. 93.
- Sanz Gómez, R. J. (2016a): “Cumplimiento cooperativo tributario y grandes empresas en España”, *Crónica Tributaria*, n.º. 161.
- Sanz Gómez, R. J. (2016b): “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*, n.º. 1.
- Sanz Gómez, R. J. (2019): “Derecho sancionador y fomento del cumplimiento voluntario: una propuesta de reforma”, *Documentos de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, n.º. 11
- Serrano Antón, F. (2018): “Seguridad jurídica y gestión del riesgo fiscal: *tax rulings*, APA, procedimientos amistosos, arbitraje y otras técnicas en la era post-BEPS”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, n.º. 419.
- Soler Roch, M. T. (2012): “Forum: Tax Administration versus Taxpayer – A new deal?”, *World Tax Journal*, n.º. 282.
- Soto Bernabeu, L. (2019): “El concepto de regulación responsiva como justificación para la implementación de los programas de cumplimiento voluntario y de un modelo de cumplimiento cooperativo en la relación entre las Administraciones tributarias y los contribuyentes”, *Actum Fiscal*, n.º. 147.
- Soto Bernabeu, L. (2020): *Los programas de cumplimiento voluntario como estímulo a la regulación tributaria*, Tirant Lo Blanch, Valencia.
- Tipke, K. (2002), *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, Marcial Pons, Madrid.
- Tobillas Morán, J. M. (2010): “Error invencible de hecho y de derecho como causas de exclusión de culpabilidad”, *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, tomo II, Aranzadi, Navarra.
- Zornoza Pérez, J. J. (1992): *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del Derecho sancionador)*, Civitas, Madrid.