

El Derecho sancionador tributario en un marco de relaciones cooperativas

JOSÉ ANDRÉS ROZAS VALDÉS¹
(Universidad de Barcelona)

1. EL CLIMA FISCAL DEL SIGLO XXI

Las necesidades financieras del Estado fiscal –en cuanto que depende de sus ingresos tributarios para subsistir– no han dejado de crecer, a un ritmo más que acelerado, durante todo el siglo XX². La evolución demográfica de occidente, es evidente, no contribuirá sino a acrecentar las tensiones fiscales en los países desarrollados, pues es innegable que traerá consigo un incremento de las necesidades financieras, parejo a la disminución de la población con capacidad económica para sostenerlas³.

Hood⁴ identifica cinco condiciones para que un sistema fiscal funcione con reducidos costes de gestión y un nivel eficiente de recaudación: “censabilidad” (*listability*), o fácil identificación de la población susceptible de ser gravada; “conductibilidad” (*conduitability*) o capacidad para gestionar el sistema a través de un número manejable de intermediarios estables; “claridad estandarizada” (*standard clarity*) o capacidad de determinar y valorar las bases imponibles con un esfuerzo y ambigüedad limitados; “exigibilidad reforzada” (*reinforceability*) o posibilidad de controlar el sistema desde diferentes atalayas administrativas; y “sanciones cruzadas” (*cross-sanctions*) o que la evasión de un impuesto comporte desventajas en otras transacciones (como, por ejemplo, el cierre registral o la tributación desproporcionada de los beneficios repatriados desde un territorio de baja tributación)⁵. En este sentido, por ejemplo, hace notar que la evolución de las estructuras laborales hacia el autoempleo o la dispersión de los empleadores en múltiples pequeñas empresas y la explosión del comercio electrónico son circunstancias que complican la capacidad del sistema para censar a sus destinatarios y para determinar sus bases imponibles de modo sencillo y preciso. O, lo que es lo mismo, complica la capacidad de las Administraciones tributarias para realizar su trabajo de forma eficiente, económica y, en definitiva, justa.

Cada Estado, por sí solo, en un escenario de economía globalizada y digitalizada es incapaz de desarrollar sus funciones tributarias con un nivel aceptable de eficacia y justicia. No le queda más remedio, quiera o no, que entenderse con quienes han de ser sus necesarios colaboradores. En este sentido, por ejemplo, la capacidad de las empresas de telecomunicaciones y proveedoras de servicios de *Internet* para censar clientes/contribuyentes y para gestionar/sujetar-a-gravamen sus operaciones es más que considerable. De modo que los Estados están condenados, si quieren preservar su capacidad de recaudación, a lograr un clima de franca cooperación, por ejemplo, con dichas empresas, que están llamadas a convertirse en las *key tax collector of the information age*⁶

¹ Este trabajo se ha realizado en el marco del Proyecto de Investigación titulado “Modelos de relaciones tributarias en la Unión Europea”. Modalidad: Programa Nacional de Proyectos de Investigación Fundamental. Subprograma de Proyectos de investigación fundamental no orientada. Convocatoria 2012, referencia DER2012-38519, dirigido por el Prof. Dr. LUIS M. ALONSO GONZÁLEZ. En buena medida es tributario de muchas conversaciones y trabajo realizado en dicho proyecto con mis compañeros del Departamento de Derecho financiero y tributario de la UB, con FRANCISCO CAÑAL en particular, y de otros amigos, como PEDRO M. HERRERA e ISABEL ESPEJO –de quienes no dejo de aprender y a los que reservo todo mi agradecimiento– no siendo imputable a ellos, claro está, lo que de desacertado se pueda encontrar en estas líneas.

² En cuantías que para ambos años son muy parecidas a las de España, la OCDE cifraba la evolución del gasto público medio en los países miembros de dicha Organización en 1965 en el 25,8 por 100 del PIB, estimando dicha magnitud para 1997 en el 37,2 por 100 del PIB (Cfr. OCDE: *Revenue Statistics 1965/1998*, París, 1999, tabla 3, págs. 65-66).

³ Vid. NOGUCHI, Y.: “Aging of Population, Social Security and Tax Reform”, en ITO, T. y KRUEGER, A. O. (eds.): *The Political Economy of Tax Reform*, National Bureau of Economic Research, The University Press of Chicago, 1992, págs. 31-61.

⁴ “The Tax State in the Information Age”, en PAUL, T. V.; IKKENBERRY, G. J., y HALL, J. A. (eds.): *The Nation-State in Question*, Princeton University Press, 2003, pág. 218.

⁵ Vid. HOOD, C.: “British Tax Policy Change as Administrative Adaptation”, en *Policy Sciences*, n. 18, 1988, págs. 3-31.

⁶ HOOD, C.: “The Tax State in the Information Age”, en PAUL, T. V.; IKKENBERRY, G. J., y HALL, J. A. (eds.): *The Nation-State in Question*, Princeton University Press, 2003, pág. 229.

Otra estrategia para luchar contra la erosión de la capacidad tributaria de los Estados consiste en poner en común sus recursos caminando hacia una estandarización internacional de sus sistemas tributarios de información y de los procedimientos por los que discurre su aplicación efectiva. Al mismo tiempo, y como una estrategia complementaria de la precedente –aun cuando aparentemente pueda resultar contradictoria– el Estado será más eficiente en la medida en que sea capaz de acercarse a sus contribuyentes a través de instituciones subcentrales con un conocimiento más preciso del territorio y con mayor capacidad de incidencia en el mismo, desarrollando, pues, los instrumentos que al respecto facilita el federalismo fiscal⁷.

La complejidad que han adquirido las relaciones sociales y económicas, los cauces jurídicos por los que discurren, su acelerada dimensión internacional e inmaterial –intangible– ha transformado por completo el escenario en el que se desenvuelven las relaciones tributarias. El mantenimiento de un ordenamiento tributario complejo en un mundo cambiante es imposible sin la información y la cooperación del conjunto de la sociedad.⁸

En los foros tributarios internacionales, y en algunas Administraciones tributarias, se lleva trabajando de plano, desde hace unos años, en el desarrollo de nuevos modelos de configuración de los sistemas tributarios, de organización administrativa y de gestión de las relaciones con los contribuyentes basados en la premisa de que el llamado “poder financiero” ya no es tanto “poder” y que, para conservar su identidad, es preciso reformularlo en términos cooperativos. Se trata de entender –también en el ámbito de las relaciones tributarias– que en la sociedad del siglo XXI la *potestas* del Estado resulta más menguada de lo que en ocasiones se está dispuesto a aceptar, y es preciso, imprescindible, reforzar la *autoritas* por la vía de la colaboración, de la participación⁹.

Esta dimensión del fenómeno tributario no ha venido requiriendo en España toda la atención que merece. Como se ha hecho notar¹⁰, son frecuentes los estudios, en nuestro país, sobre el diseño del sistema de tributos –de los grandes impuestos en esencia– al estilo del informe rendido por la última “Comisión de expertos” que reunió el Ministerio de Hacienda y Administraciones públicas para tratar de discernir qué reformas acometer en el diseño de los diferentes impuestos que integran la nómina de los tributos estatales: la perenne búsqueda del impuesto óptimo, la dimensión sustantiva, *material*, del modelo. También son abundantes los análisis sobre los problemas jurídicos que se derivan de la aplicación de los tributos, la vertiente procedimental, *formal*, del sistema. Es escasa, por el contrario, la literatura que trata de adentrarse en los problemas que en todo lo anterior proyecta el entramado institucional, organizativo, del sistema. Y esta pieza, sin embargo, es esencial, nuclear, para comprender y mejorar el funcionamiento del conjunto.

Probablemente la razón del abandono de esta perspectiva tenga raíces académicas. Es bien sabido que hasta bien avanzado el siglo XX el estudio científico del fenómeno financiero aparecía revestido de una denominación que el maestro Sainz de Bujanda calificaría de “sincrética” en la que bajo un rótulo omnicompreensivo y vaporoso, “Ciencia de la Hacienda”, se amalgamaban el abordaje del particular desde sus más variopintas perspectivas. La depuración del método –que en buena medida ha conducido a su deformación– decantó su estudio hacia dos familias científicas, los economistas y los

⁷ Vid. HOOD, C.: “The Tax State...”, ob. cit., págs. 231-232.

⁸ “No debería olvidarse que, en todos los países de nuestro entorno y aunque siempre resulte legalmente obligatorio, el cumplimiento tributario posee un alto componente de voluntariedad sin cuyo concurso la gestión de los impuestos resultaría imposible de hecho por muy altas que fuesen las sanciones aplicables.” Comisión de expertos, para la reforma del sistema tributario: *Informe para la reforma del sistema tributario español*, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, 2014, página 48 (<http://www.minhap.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>).

⁹ “Una Administración para la que el orden social es un mero dato exterior y ajeno a ella, puede constituirse sobre la base del *imperium*, pues su operativa cotidiana se reduce a mantener ese orden que le viene dado frente a quienes ocasionalmente pretenden alterarlo. Pero cuando la tarea ya no se reduce a esto y la Administración se transforma en una instancia conformadora del propio orden, y hace suyo el empeño de asegurar la propia infraestructura de la existencia individual y social, mandar no basta. Es preciso convencer, sumar voluntades (...).” FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *Administración imperativa y Administración concertada en la vida económica, El nuevo Derecho de la empresa*, Madrid, 1989, págs. 51 y ss. Dicho de otro modo, e invirtiendo la famosa premisa leninista: “El fundamento del sistema es una aceptación social mínima de sus objetivos y procedimientos. Cuando se generaliza la repulsa del modelo financiero adoptado, éste se convierte en inviable. La confianza es, al menos, tan imprescindible como el control. El miedo no basta. Un sistema financiero es un entramado complejo de relaciones humanas, y como tal sólo se sostiene sobre un presupuesto básico de libertad.” (Del autor, “La gestión del dinero público en España”, en *Cuadernos Jurídicos*, núm. 23, 1994, pág. 10.)

¹⁰ Cfr. RUIZ-JARABO COLOMER, I.: *Estado fiscal y democracia. La Agencia tributaria en perspectiva*, CE Consulting empresarial-Tirant lo Blanch, Valencia, 2011, págs. 20-21.

juristas, que conviven con sus mutuos recelos, atrincherados en sus respectivos territorios dogmáticos que toman forma de Departamentos universitarios, revistas y editoriales especializadas, foros de discusión, y asociaciones profesionales.

Curiosamente, en este proceso de decantación metodológica de la clásica Ciencia de la Hacienda, al menos así ha sido en España, quienes se han situado –con honrosas excepciones– al margen del debate han resultado ser los politólogos y los sociólogos, los estudiosos de la Ciencia de la Administración. Esta situación ha traído consigo el progresivo abandono del interés por los problemas que aquejan al sistema en lo que tiene que ver con la dimensión organizativa, operativa, de las instituciones que están llamadas a administrarlo. Y ello pese a que, como no se cansaba de recordar otro gran maestro de la historia reciente de la Hacienda pública española, D. César Albiñana, recordando al gran Luigi Enaudi, un sistema tributario vale lo que vale su Administración. El diseño y promoción de modelos de relaciones cooperativas en la aplicación de los sistemas tributarios se inserta, en términos disciplinares, en buena medida, en el ámbito de las técnicas de gestión pública, de la Ciencia de la Administración, e incide de forma señalada sobre los modelos operativos de las instituciones responsables de la administración de los tributos, del modo en el que gestionan sus recursos, organizan su actividad y se relacionan con los contribuyentes. Más allá –aun cuando, sin duda, proyecte una considerable influencia sobre tales aspectos, a lo que en seguida nos referiremos– del diseño de la normativa general y específica de cada tributo, de los procedimientos por los que discurre su aplicación.

Esto no es así en otros países y, particularmente, no lo es en algunos foros internacionales –la OCDE señaladamente– desde los que se observa la complejidad del fenómeno tributario en su perspectiva global, de conjunto, y en los que se está atento a los problemas que presentan los sistemas tributarios no sólo en cuanto a su configuración y aplicación, sino en cuanto al modo en el que se organiza su administración efectiva.

Esta es la perspectiva en la que, a partir de los trabajos de la OCDE, se enmarca lo que empezó por identificarse como *enhanced relationship*, y ahora se viene denominando *co-operative compliance*, relaciones, o cumplimiento, cooperativas. El énfasis de esta aproximación al fenómeno financiero no recae sobre el esfuerzo por desentrañar la piedra filosofal del ideal de cuál debiera de ser el más justo –equitativo– de los impuestos, los aspectos sustantivos del sistema, ni sobre el modo de aplicarlos con pleno respeto a la legalidad que los regula, su dimensión formal, sino sobre cómo gestionarlo, administrarlo, de modo que –sin merma de la justicia ni de la legalidad– resulte lo más eficiente posible. Tratando, como dijera quien fuera ministro de finanzas de Luis XIV, Colbert, de “desplumar el ganso con el mínimo de alaridos”, maximizando el beneficio y reduciendo el coste del proceso para conseguir un resultado financiero aceptablemente justo o, más bien, lo menos injusto posible¹¹.

El movimiento arranca de la constatación por la OCDE en la primera década del presente siglo, a la que siguen algunos otros foros internacionales, de que en el presente clima fiscal los Estados no pueden seguir compitiendo con las multinacionales, y entre sí, por los recursos fiscales, en un combate desigual en el que éstas terminan por disponer de mayor información e instrumentos de planificación que las Administraciones públicas. Es así como se llega a la conclusión de que es preciso evolucionar desde la confrontación como pauta de comportamiento hacia la cooperación (del latín *operare* –hacer, trabajar– y *co*, en común). Desde aquellos primeros documentos, en los que se empieza a identificar este nuevo modelo de relaciones como reforzadas, *enhanced*, se llega –en distintas etapas– hasta el documento del 2013 en el que se adopta la terminología de *co-operative compliance* y se pasa revista a la génesis, desarrollo y resultados de todo el proceso¹².

2. EL PARADIGMA CLÁSICO FRENTE AL COOPERATIVO

La tentación maniquea lleva con frecuencia a contraponer lo que sería un modelo clásico de relaciones tributarias basado en la confrontación a un nuevo paradigma de corte íntegramente cooperativo.

¹¹ “Leaving aside arguments from economic efficiency, the task of the tax system is to provide a balance between the state and the taxpayer and to ensure that the system is fair or, perhaps, more realistically, minimally unfair.” TILEY, J.: “The Avoidance Problem: Some UK Reflections”, en FREEDMAN, J. (ed.): *Beyond Boundaries. Developing Approaches to Tax Avoidance and Task Risk Management*, OUCBT, 2008, pág. 67.

¹² OCDE: *La relación cooperativa: Un marco de referencia de la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*, París, 2013, *passim*.

Ciertamente, ni es cierto que la cooperación entre los contribuyentes y las Administraciones tributarias hubiera estado ausente de los sistemas tributarios hasta la actualidad –basta con recordar que la mayor parte de los mismos descansan sobre modelos de autoliquidación, de cumplimiento espontáneo– ni tiene sentido pensar que en un futuro próximo los procedimientos ejecutivos y los conflictos o las sanciones, tengan por qué desaparecer del panorama del Derecho tributario.

De lo que se trata es, sencillamente, de que la Administración vaya prestando una mayor atención al desarrollo de estrategias cooperativas a todo lo ancho y largo del sistema tributario –en tanto que sea posible– y vaya con ello, simultáneamente, acotando al mínimo imprescindible el uso de la fuerza y del castigo que, evidentemente, siempre conservarán un ámbito propio en cualquier sistema que pretenda resultar justo y eficaz.

A efectos meramente expositivos se puede describir el modelo clásico, digamos conflictual, como el de un sistema en el que la normativa no es clara, y todo el peso de su aplicación descansa sobre el cumplimiento espontáneo del contribuyente –autoliquidación (año x)– y el control *a posteriori* de la Administración que revisa retrospectivamente lo realizado por aquél (años $x+1-3$) y, en su caso, lo corrige –regulariza– para exigirle lo dejado de ingresar más los intereses de demora y, eventualmente, las sanciones correspondientes (años $x+3-4$). El contribuyente, por último, tratará de defenderse promoviendo los recursos –administrativos y/o judiciales según proceda– que el ordenamiento ponga a su disposición (años $x+4-8$ o más).

Es consustancial a este modelo clásico un nivel de incertidumbre considerable y un volumen de litigiosidad notable, lo que se traduce en costes elevados de gestión del mismo y períodos muy dilatados de tiempo en la conclusión de las relaciones tributarias, desde que se generan las obligaciones hasta que se extinguen por completo.

También es propio de esta tipología de relaciones tributarias el estar construidas sobre una premisa de “saludable desconfianza” mutua por cuanto la lógica sobre la que descansa es lo que en ocasiones se ha identificado como un juego de *cat-and-mouse*, *hide-and-peek* o *catch-me-if-you-can*.

El modelo cooperativo, por el contrario, pasaría por incrementar el nivel de participación de los contribuyentes –más bien del conjunto de operadores del sistema, como los asesores o intermediarios fiscales, señaladamente, los jueces y los académicos, de otro modo– en la configuración y gestión del sistema. Y en todas las fases de gestación, desarrollo y conclusión de las relaciones tributarias: Desde la normativa hasta la de resolución de los conflictos, pasando por los distintos procedimientos a través de los cuales se van adoptando las decisiones que inciden en la determinación y extinción de los créditos tributarios y de las sanciones administrativas o penales a los que los ilícitos cometidos al respecto pudieran dar lugar.

En definitiva, se trataría de que la Administración tributaria adoptase como estrategia central de su modo de actuar la de concebir sistémicamente al contribuyente –a sus legítimos representantes– no como el presunto defraudador, el enemigo a batir, a perseguir y sancionar, sino como el colaborador necesario para lograr que el sistema funcione con unos estándares aceptables de racionalidad, eficacia y justicia. Superar, en definitiva, el modelo de confrontación estructural –de adversarios difidentes– para poner el énfasis en las vías de conciliación, de cooperación, de colaboradores que trabajan conjuntamente en un clima de confianza recíproca.

Por poner un símil tomado de las relaciones académicas, podría caricaturizarse el modelo de confrontación como aquél en el que el profesorado centraría su actividad en corregir y calificar los errores cometidos por el alumnado, pudiéndose llegar a la paranoia de verse recompensando o valorado en razón del volumen de suspensos –regularizaciones y sanciones– que llegase a prodigar. Mientras que el modelo cooperativo –en la literatura pedagógica se habla, de hecho, de “aprendizaje cooperativo”– estaría volcado en conseguir los mejores resultados posibles del mayor número factible de alumnos, a partir de su adhesión espontánea y participativa en el proceso de enseñanza.

3. ESTRATEGIAS EXPRESIVAS DE MODELOS COOPERATIVOS

Habitualmente, con la expresión *cooperative compliance* –“cumplimiento cooperativo” en la traducción que a la misma se ha dado a tal expresión en el Proyecto de ley de reforma de la Ley General Tributario que se tramita en Las Cortes al escribir estas líneas– se hace referencia, se piensa, en los cauces de cooperación a través de los cuáles la Administración tributaria se relaciona con las grandes

empresas y con las corporaciones profesionales que representan a los llamados por la OCDE *tax intermediaries*, los asesores fiscales. En nuestro ordenamiento vigente, en concreto, el Foro de Grandes Empresas¹³ y el Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios¹⁴.

Sin embargo, como se refería más arriba, las estrategias cooperativas tienen manifestaciones propias a todo lo largo del ordenamiento tributario, desde su fase normativa a la de resolución de litigios. Y en todas ellas es preciso que se trabaje en el desarrollo de modelos participativos, cooperativos, si de verdad se está dispuesto a lograr un cambio significativo en el modo de relacionarse de la Administración con los contribuyentes y sus representantes.

La participación de los contribuyentes, del conjunto de los profesionales tributarios, en la elaboración de las normas toma forma en la articulación de procedimientos administrativos de información pública dilatados, consistentes, y en los que verdaderamente los órganos administrativos responsables de la redacción de los proyectos normativos demuestren una disposición abierta al intercambio de ideas, sugerencias y propuestas.

En este sentido, por ejemplo, son buena muestra de estos cauces cooperativos:

- a) Los organismos administrativos dispuestos para dar cauce a las quejas de los contribuyentes entre cuyas funciones habituales, como es el caso del Consejo para la Defensa del Contribuyente vigente en España, está la de realizar propuestas de modificaciones normativas.
- b) Los comités para la simplificación normativa que existen en algunos países, como el Reino Unido¹⁵ o Estados Unidos¹⁶.
- c) Los procedimientos administrativos de información pública en los que, como por ejemplo en las llamadas *consultation* británicas, se redacten junto con representantes de los profesionales tributarios desde proyectos normativos hasta guías de instrucciones o formularios.

En el mismo orden de cosas, como políticas cooperativas encaminadas a prevenir los conflictos —en la fase previa a la aplicación de los tributos— y lograr construir un Derecho tributario más eficiente y justo en sus resultados, con mayores dosis de seguridad jurídica en su funcionamiento¹⁷, se han de mencionar todas las estrategias relativas a la participación de terceros ajenos a las Administraciones tributarias en la configuración y formalización de la doctrina administrativa, de los criterios de referencia en la aplicación del sistema tributario:

- a) Los procedimientos dialogados de respuesta formalizada a las consultas presentadas por los contribuyentes, sus representantes en definitiva, en los que Holanda es un referente, *tax ruling*, y el Reino Unido ha desarrollado políticas ambiciosas como el compromiso de dar una pronta respuesta (28 días) a determinadas cuestiones planteadas en forma de *clearance*.
- c) Las obligaciones, que no meros derechos, de consultar sobre productos y estructuras de planificación fiscal en determinadas circunstancias desarrolladas fundamentalmente por las Administraciones norteamericana y australiana, identificados en la iniciativa 12 del plan *BEPS* de la OCDE como *mandatory disclosure rules*¹⁸.

¹³ Cfr. la información que sobre el mismo está disponible en la página web de la AEAT (http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Foro_Grandes_Empresas/Foro_Grandes_Empresas.shtml). En otros países funcionan foros semejantes, como el *Business Tax Forum* británico (<https://www.gov.uk/government/groups/business-tax-forum>).

¹⁴ Cfr. la información que sobre el mismo está disponible en la página web de la AEAT (http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/_Segmentos_/Colaboradores/Foro_de_Asociaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios/Foro_de_Asociaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios.shtml).

¹⁵ *Office for Tax Simplification* (<https://www.gov.uk/government/organisations/office-of-tax-simplification>).

¹⁶ *The Office of Taxpayer Burden Reduction (OTBR)* (<http://www.irs.gov/Businesses/Small-Businesses-&Self-Employed/About-Taxpayer-Burden-Reduction>).

¹⁷ Al menos en el plano teórico el redactor de las normas tributarias españolas parece tener claro que una más depurada técnica legislativa es la mejor medida de prevención de la confrontación: "Un sistema más coherente técnicamente y más predecible contribuye a lograr una mayor eficacia y una menor litigiosidad, lo que, a su vez, permite liberar recursos para alcanzar un mayor control de las potenciales defraudaciones" (Exposición de motivos de la Ley 7/2012 de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude). El problema radica en que, a tenor de los resultados, el éxito al respecto es perfectamente describable.

¹⁸ *BEPS, Action 12 Require Taxpayers to Disclose their Aggressive Tax Planning Arrangements* (<http://www.oecd.org/ctp/aggressive/public-consultation-beps-action-12-mandatory-disclosure-rules.htm>).

- d) Una idea que entre nosotros promueve Huelin, Magistrado del Tribunal Supremo, consiste en adelantar en el tiempo la formación de criterios judiciales sobre las cuestiones tributarias controvertidas mediante la articulación, ante la Corte suprema, de cauces semejantes a las cuestiones prejudiciales –que tan buen funcionamiento han dado en el Derecho comunitario europeo– y que podrían alcanzar, por ejemplo, ¿por qué no?, a la doctrina administrativa plasmada en forma de contestaciones a consultas.

En el marco ya propiamente de los procedimientos de aplicación de los tributos, en fase de gestión, inspección o recaudación, también son numerosas y variopintas las estrategias cooperativas que las Administraciones tributarias pueden desplegar, y fomentar o no, para dar una adecuada participación a los contribuyentes en la conformación del contenido de los actos tributarios:

- a) Los planes de atención personalizada de las necesidades específicas de contribuyentes con un volumen de actividad tributaria más que apreciable y de particular complejidad en su gestión diaria que tanto la Administración británica como la holandesa han desarrollada mediante la asignación a los mismos de equipos y personas responsables de canalizar la comunicación tributaria con ellos, *Client Relationship Managers*.
- b) La recepción en los procedimientos tributarios de determinación y liquidación de la deuda tributaria de un genuino principio contradictorio –de diálogo razonado– en el que la Administración no se limite a “soportar” las “alegaciones” del contribuyente sino que se muestre atenta y disponible a confrontar su percepción de los hechos acaecidos y la calificación de los mismos con lo expuesto y argumentado por éste, “contra-diciendo” lo que corresponda y estando, como se dice en el Código de conducta del empleado del IRS, “... tan dispuesto a reconocer los derechos del contribuyente como a proteger los derechos del Gobierno”¹⁹, desde una consideración de la función de la participación del contribuyente en la formación del acto administrativo constructiva, no meramente defensiva, como colaborador necesario en la instrucción, en la actividad orientada a desvelar la realidad de lo ocurrido y a determinar los derechos y obligaciones que, conforme a Derecho, de la misma se hayan de derivar²⁰.
- c) Los procedimientos y políticas de gestión administrativas desplegados señaladamente por la Administración australiana –y en Europa liderados por Holanda, *horizontal monitoring*, y el Reino Unido, *tax risk management*– encaminados a discernir en la ordenación de las actuaciones de gestión y control del cumplimiento de las obligaciones tributarias en razón de los riesgos implícitos en cada contribuyente, delegando en los sistemas de control interno, o externo, de quienes dispongan de los mismos algunas tareas, para poder dedicar más recursos a la investigación de hechos no declarados.

Por último, cuando se susciten controversias en el desarrollo, o al término, de los procedimientos de aplicación de los tributos también la Administración puede decantarse por articular estrategias encaminadas a atemperar o evitar la confrontación cooperando con el contribuyente en su resolución o agudizarlas, desplazándolas hacia litigios administrativos o judiciales:

- a) Las fases específicamente concebidas para concertar con el contribuyente el contenido del acto de liquidación incorporándole a su formalización en lo que el ordenamiento tributario italiano es un referente a través de las distintas modalidades que al respecto se han desplegado, como el *accertamento con adesione*, del que en Derecho español encontramos un referente en las actas con acuerdo.
- b) Las fases que en los primeros pasos de los recursos tributarios –administrativos o judiciales– se han concebido con la finalidad específica de que se logre la conciliación de las partes y la satisfacción extraprocesal de sus pretensiones, como, de nuevo, la *conciliazione italiana*²¹, o la posibilidad de que el órgano que dictó el acto lo anule y dicte uno nuevo al interponerse la reclamación económico-administrativa introducida en el 2003 en el artículo 235.2 de la LGT.

¹⁹ “We must be reasonable and as ready to recognize the rights of the taxpayer as we are to protect the rights of the Government.” *IRS Rules of Conduct*, cap. 1, §3, reproducido en ROZAS VALDÉS, J. A.; CASANELLAS CHUECOS, M., y GARCÍA MEXÍA, P.: “Códigos de conducta en el orden tributario”, en *Documentos del IEF*, núm. 7, 2006, pág. 119.

²⁰ Sobre la función instructora del contradictorio en el ámbito de los procedimientos tributarios en el ordenamiento italiano *vid.* MAZZAGRECO, D.: *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, G.Giappichelli Editore, Torino, 2011, cap. 2.^a, y SALVINI, L.: *La partecipazione dal privato all'accertamento*, CEDAM, Padova, 1990, *passim*.

²¹ *Vid.* PARENTE, S. A.: *I modelli conciliativi delle liti tributarie*, Cacucci Editore, Bari, 2011, *passim*.

- c) Las distintas modalidades y formas de medidas alternativas de solución de conflictos, *alternative dispute resolution (ADR)*, en las que el Derecho tributario comparado viene ofreciendo muy variadas y originales manifestaciones de mediación, arbitraje o fórmulas compuestas de ambas técnicas²².

4. EL DERECHO SANCIONADOR TRIBUTARIO EN UN MARCO COOPERATIVO

El desplazamiento del Derecho tributario hacia fórmulas cooperativas en su configuración, aplicación y resultados ha de tener, lógicamente, un natural reflejo en el Derecho sancionador tributario; en el modo en el que se tipifican las infracciones, los delitos, los ilícitos cometidos en relación con las obligaciones tributarias y en la forma en la que se imponen las sanciones y las penas; como en los sistemas, fórmulas y técnicas complementarias del marco sancionador –recargos, intereses, medidas cautelares...– que desde el Derecho tributario se articulan al objeto de garantizar la satisfacción de las deudas tributarias en su momento oportuno y en su integridad.

En este orden de cosas, y centrando el discurso en las sanciones propiamente dichas -prescindiendo, pues, de otros cauces de afianzamiento del crédito tributario que en ocasiones se han calificado, con acierto, como sanciones impropias²³, es fundamental, en este sentido, hacer una reflexión sobre la función propia de las mismas en un marco cooperativo como el descrito.

Es bien sabido que en el Derecho sancionador se han identificado como funciones diferenciadas del mismo la aflictiva –o punitiva– la disuasoria –preventiva o de atenuación del riesgo de incumplimiento– y la compensatoria –al objeto de asegurar la integridad económica de la deuda, de resarcir el daño patrimonial causado–.

Pues bien, si se ha descrito el recorrido hacia un modelo de ordenación de las relaciones cooperativas como un conjunto de estrategias encaminadas a integrar de forma activa a los contribuyentes, a sus representantes señaladamente, en la formación del Derecho tributario en todas sus fases –desde su gestación normativa, hasta la resolución de los litigios generados en su aplicación, pasando por la fase aplicativa y de configuración de la doctrina administrativa– es evidente que la función aflictiva del Derecho sancionador respecto de quienes colaboran y cooperan en la construcción del Derecho tributario estaría llamada a perder virulencia. Cuando se ha de sancionar a quien contigo, junto a ti, trabaja –*co-opera*– el objetivo principal de hacerlo no podrá ser el de afligirle, castigarle, reprobárselo, sino el de corregirle para mejorar los resultados del trabajo en común.

De este modo, la función del Derecho sancionador que, a la inversa, adquiere mayor relieve en un marco cooperativo como el descrito es la disuasoria, la de tratar de evitar, paliar, anticiparse a los riesgos de incumplimiento de las obligaciones tributarias. Y, en su caso, en otro sentido, la de compensar el daño patrimonial causado por el incumplimiento.

Todo ello, además, discerniendo –lejos, eso sí, de cualquier maniqueísmo simplón– entre la tipificación y sanción de conductas producidas en entornos cooperativos y las que se desarrollan al margen de los mismos. Como se dice en el Derecho holandés, *flexible when possible, strict when necessary*²⁴.

En definitiva, una política cooperativa coherente implica cambios significativos en todas las manifestaciones de carácter sancionador propias del orden tributario, tanto para agravar las consecuencias de determinados comportamientos –o ausencia de los mismos– como para atemperar el rigor o automatismo de las sanciones ligadas a otras acciones u omisiones, en tanto en cuanto el mensaje que con la misma se ha de enviar es el de que conviene cooperar desde el momento en que permanecer al margen del sistema puede resultar muy perjudicial²⁵.

²² Vid. por todos, recientemente en la literatura española CHICO DE LA CÁMARA, P. (dir.); ESPEJO POYATO, I.; GARCÍA NOVOA, C.; MARTÍNEZ MICO, J. G.; ROZAS VALDÉS, J. A., y SERRANO ACITORES, A.: *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*, Fundación Impuestos y Competitividad/ePraxis, 2015, 302 págs. Con una perspectiva de conjunto, vid. también ESPEJO, I., y THURONY, V.: *How Can an Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With?*, Legal Department, FMI, diciembre 2013, 63 págs.

²³ Vid. DEL FEDERICO, L.: *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Giuffrè, Padua, 1993. Que pueden revestir la forma, por ejemplo, de restricciones procedimentales o de consecuencias sustantivas en el importe o determinación de la deuda.

²⁴ STEVENS COMMITTEE (Committee horizontal monitoring Tax and Customs Administration): *Tax supervision-Made to measure*, 2012, pág. 1.

²⁵ HMRC Report' 2008: "Our compliance strategy ... has two strands: support those who seek to be compliant and come down hard on those who seek to gain an unfair advantage through non-compliance. We must encourage voluntary compliance

En este sentido, no deja de ser una singular casualidad el que en Derecho penal se haya popularizado el uso de la palabra *compliance* para identificar los sistemas que se están generalizando en muchos ordenamientos como cauces orientados a atemperar la responsabilidad de los administradores y ejecutivos de sociedades cuando hayan articulado procesos internos de control y atenuación de los riesgos de incumplimiento²⁶.

4.1. Tipificación de las sanciones

Como una de las manifestaciones más relevantes de formalización de modalidades sancionadoras específicas de los entornos cooperativos –o surgidos al calor de los mismos– cabe referirse a las consecuencias que, como infracciones *stricto sensu* o como sanciones impropias –en cuanto que se configuran como supuestos de responsabilidad– tiene, en distintos ordenamientos, el establecimiento de deberes específicos para quienes son responsables de la información financiera, contable, de las sociedades:

- a) En Italia, por ejemplo, el artículo 6 del Decreto Legislativo 175/2014 prevé la responsabilidad respecto de la deuda, de los intereses y de las sanciones, hasta el 30 por 100, para quien tiene encomendada en la sociedad la formulación de la información financiera en caso de que en la misma se haya incurrido en falsedad.
- b) En el mismo orden de cosas, el Derecho británico, ha regulado un estatuto propio del llamado *Senior Accounting Officer* que prevé sanciones específicas para el mismo –que se pueden exigir, también de la compañía– cuando se demuestra falta de diligencia en la llevanza de las cuentas²⁷.

En este mismo orden de cosas –en este caso como sanciones impropias en forma de extensión de responsabilidad– se incardina la mención pormenorizada de las políticas de prevención y control de riesgos de incumplimiento de los deberes fiscales en el marco de las normas mercantiles o civiles que regulan lo que se ha dado en llamar códigos de buen gobierno corporativo, como parte de los deberes fiduciarios propios de los administradores.

En dos sentidos, a este respecto: Como manifestación de la responsabilidad social corporativa de la empresa, entendiendo que los deberes tributarios son expresión de la rendición de cuentas que la empresa rinde al conjunto de la sociedad –a los Estados en los que desarrolla su actividad– en su calidad de *stakeholders* públicos; en tanto en cuanto una asunción imprudente de riesgos fiscales puede comportar para la empresa costes financieros y reputacionales de entidad que revertirían en perjuicio de los intereses de sus accionistas.

A este respecto no son pocos los ordenamientos jurídicos que han incorporado entre su normativa de buen gobierno corporativo este tipo de disposiciones, como por ejemplo:

- a) En España, últimamente se ha calificado la política de control y gestión de riesgos fiscales como facultad no susceptible de delegación por el Consejo de administración en las sociedades cotizadas que, además, deberán nombrar una Comisión de auditoría –compuesta exclusivamente por consejeros no ejecutivos– que supervise los sistemas a tal objeto desplegados y de los que se deberá de dar razón en el informe anual corporativo²⁸.
- b) En Holanda los procedimientos de *horizontal monitoring* descansan sobre estos sistemas de control interno, o externo, de riesgos fiscales, *tax control framework*, que se convierten en el eje de la

through customer service initiatives as well as by demonstrating through our compliance work that the likelihood and consequences of detection make deliberate evasion a poor choice.”

²⁶ Ley Orgánica 1/2015 de modificación del código penal, artículos 31 y siguientes. En Italia, disposiciones semejantes se incorporaron al ordenamiento mediante el Decreto legislativo 231/2001, cuya eficacia se pretende extender en la actualidad al ámbito de los delitos fiscales.

²⁷ “As Senior Accounting Officer (...), hereby certify that to the best of my knowledge and belief throughout the company’s or companies’ financial year ended [...] the company/companies had appropriate accounting arrangements (...).”

“A careless or deliberate failure to comply with the new requirements will result in a penalty chargeable to the SAO personally, as well as the company.” *Schedule 46 de la Finance Bill 2009*.

²⁸ Cfr. Ley 31/2014, de 3 de diciembre, que establece obligaciones específicas en materia tributaria, como parte de los deberes concomitantes a las políticas de buen gobierno, entre las especialidades del Consejo de administración de las sociedades anónimas cotizadas (arts. 529 *ter* y *quaterdies*, y 540 de la Secc. 2.ª, del Cap. VII, del Tit. XIV del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, RDL 1/2010, de 2 de julio).

comprobación fiscal centrada no ya en supervisar el conjunto de las operaciones sino los sistemas a través de los que se controlan por las propias sociedades el cumplimiento en tiempo y forma de los deberes tributarios que les incumben.

- c) En Estados Unidos una norma contable específica [FASB 48 (2007)] regula las condiciones técnicas particulares de reconocimiento y valoración de las contingencias fiscales.

Un ámbito muy particular de tipificación de infracciones nacidas de la lógica cooperativa es el vinculado a la iniciativa 12 del plan *BEPS, mandatory disclosure rules*. Con el objetivo de anticiparse a los incumplimientos, ofrecer a los contribuyentes certidumbre sobre las consecuencias de sus actuaciones con mayor riesgo fiscal y romper la lógica, a que antes me refería, del *catch-if-you-can* o *hide and seek*, se establecen para quienes desarrollan este tipo de actividades la obligación de señalárselas con carácter previo a la Administración tributaria –y a sus clientes, si se trata de productos financieros– tipificándose como infracciones específicas el no hacerlo:

- a) Este es el modelo norteamericano en el que se establecen deberes específicos de comunicar al *IRS* algunas estructuras y productos financieros de planificación fiscal con carácter previo a su comercialización –como aquellas en las que la minuta está condicionada al reconocimiento del ahorro fiscal planificado– y se prevén sanciones ligadas al incumplimiento de tales deberes²⁹.
- b) Este es también el sistema seguido por el Derecho tributario británico que establece unos deberes específicos en lo relativo al IVA y otros, diferenciados, por lo que afecta al resto de los impuestos, *Disclosure of tax avoidance schemes*, estableciéndose, en ambos casos, sanciones propias para el caso de incumplimiento de los mismos³⁰.

En la normativa, literatura y documentos internacionales relativos a estos sistemas y procedimientos de *cooperative compliance* la palabra que se erige en motor de los mismos es *trust*, confianza. La cooperación nace y se alimenta de una confianza mutua. Por eso, también, uno de los deberes –cuyo incumplimiento se tipifica como infracción– connaturales a estos sistemas cooperativos son los que tienen que ver con la conducta de los intermediarios en la gestión y llevanza de su actividad que en algunos países, como Estados Unidos, toman forma de códigos éticos, la *Circular 230*. En concreto, respecto de las operaciones que comporten planificaciones fiscales arriesgadas los deberes de información y las cautelas que se exigen al asesor fiscal que las adopte son agravadas respecto de las establecidas con carácter genérico.

4.2. Aplicación de las sanciones

Si se entiende por la Administración que la función afflictiva de las sanciones carece de sentido en un marco cooperativo –¿es lógico buscar la aflicción de quién no deja de ser un compañero de trabajo, con quién remamos en la misma dirección?– no sólo ha de resultar alterada la tipificación de las infracciones sino tanto las sanciones ligadas a las mismas como el modo y los criterios con los que se han de aplicar y graduar.

En cuanto a las sanciones, por ejemplo, adquieren una relevancia específica las que con carácter no pecuniario, inhabilitación para el ejercicio de la profesión, se pueden establecer para los intermediarios que traicionan sus deberes fiduciarios e incumplen sus obligaciones de información a la Administración tributaria y/o a sus clientes de forma grave y reiterada. Si, justamente, el corazón del sistema pasa a ser la colaboración entre las partes, para el intermediario que abusa de forma grave, no digamos ya si lo hace reiteradamente, de la confianza que se ha depositado en él la sanción lógica es, no ya tanto una multa pecuniaria, sino su expulsión del sistema. De hecho, en la literatura norteamericana se ha discutido la necesidad de tener en cuenta, en los casos de multas pecuniarias impuestas a asesores fiscales por ilícitos tributarios cometidos en el desarrollo de su actividad profesional el importe de las minutas giradas por tales servicios en relación con las coberturas de los seguros de res-

²⁹ Vid. MAZZA, S. W.; LEDERMAN, L., y JOHNSON, S. R.: “Surcharges and Penalties in Tax Law: United States”, *EATLP Congress*, 2015, págs. 7-8 y 27-28 (<http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/National%20report%20USA.pdf>). La normativa básica se contiene en el *Internal Revenue Code* §§ 6111(a), (b)(2), 6707A(c).

³⁰ Vid. Part. 7 de la *Financial Act* de 2004, modificada por la Sc. 38 de la *Financial Act* de 2008. La Administración tributaria británica tiene publicada una completa guía sobre estas obligaciones (https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/341960/dotas-guidance.pdf).

ponsabilidad civil que a dichos efectos hubieran contratado. En la medida que el asesor hubiera ya descontado el eventual coste de dicha multa trasladando a los clientes el mismo, su incidencia en términos de prevención de riesgos de incumplimiento quedaría muy diluida. No ocurre lo mismo, en cambio, con la sanción no pecuniaria consistente en la suspensión –o denegación definitiva– de la autorización para el ejercicio de la profesión de intermediario tributario que viniera ejerciendo.

En cuanto al modo de imponerlas y los criterios a qué atenerse para graduarlas, si uno de los principios específicos que se predicán de estos sistemas de gestión tributaria cooperativa es el de *responsiveness* –receptividad, empatía– en su aplicación –hasta el punto de haberse caracterizado el modelo de organización administrativa que comporta, en ocasiones, con este adjetivo³¹– es evidente que habrá de tener manifestaciones propias en el modo en el que se configuran e imponen las sanciones ligadas a los incumplimientos tipificados.

En este sentido, un concepto interesante que desde su formulación normativa se ha ido aquilatando en la práctica administrativa y judicial británica es el de *reasonable excuse*³², excusa razonable, que tenga sentido, coherencia –racionalidad– y que permita justificar de forma aceptable el comportamiento de acción u omisión llevado a cabo. A este respecto, y aunque se podrían citar –caso por caso– tantos supuestos en los que la concurrencia de las mismas se ha estimado para determinar la inimputabilidad del infractor como de lo contrario, son circunstancias que pueden llegar a considerarse como excusas razonables, por ejemplo³³:

- a) La interposición de contratiempos relevantes que hubieran concurrido al respecto, como una enfermedad grave, el fallecimiento del cónyuge, la baja del contable o un divorcio particularmente conflictivo³⁴.
- b) Problemas técnicos de entidad con los sistemas tecnológicos de llevanza de la información contable y tributaria.
- c) Lo que cualquier persona sensata –el buen padre de familia³⁵ o el ordenado empresario³⁶– habría razonablemente hecho –o dejado de hacer– atendidas las circunstancias de edad, experiencia o salud del sujeto³⁷.

En este sentido, aun cuando por sí sola no bastaría necesariamente como excusa razonable de un determinado comportamiento³⁸, el haberse encomendado la gestión de los deberes tributarios a un intermediario adquiere en el marco de unas relaciones cooperativas una entidad significada como elemento de ponderación de la responsabilidad del contribuyente respecto de lo ocurrido. Desde el momento en que la particular relación de confianza que se ha de presumir que mediaba entre el intermediario y la Administración, con la que venía colaborando, habría debido permitir al contribuyente tener una mayor confianza en que las cosas se estaban haciendo conforme a Derecho. Por ejemplo, en el ámbito de los procedimientos de *horizontal monitoring* previstos en el ordenamiento holandés por lo que a las pequeñas y medianas empresas el intermediario, *tax services provider*, firma un protocolo, un acuerdo marco, *covenant*, con la Administración tributaria. Pues bien, en línea de principio parece una conducta más diligente en términos de prevención de riesgos la del contribuyente que encomienda la gestión de sus obligaciones a un intermediario acogido a dicho protocolo y en el marco del mismo, que la del que se dirige a otro que no coopera con la Administración de conformidad con las mismas premisas.

³¹ Cfr. OSOFSKY, L.: “Some realism about responsive Tax Administration”, en *Tax Law Review*, núm. 66, 2012, págs. 121 y ss.

³² La Section 118(2) de la Tax Management Act 1970 establece que: “For the purposes of this Act, a person shall be deemed not to have failed to do anything required to be done within a limited time if he did it within such further time, if any, as the Board or the tribunal or officer concerned may have allowed; and where a person had a reasonable excuse for not doing anything required to be done he shall be deemed not to have failed to do it unless the excuse ceased and, after the excuse ceased, he shall be deemed not to have failed to do it if he did it without unreasonable delay after the excuse had ceased.”

³³ Cfr. estos y otros muchos en MAAS, R. W.: *Guide to Taxpayers' Rights and HMRC Powers*, 3.^a ed., Bloomsbury Professional, West Sussex, 2014, págs. 374-380.

³⁴ Cfr. *Asi Properties Ltd v HMRC* (2011, UKFTT, 105).

³⁵ Artículo 1.903 del Código civil.

³⁶ Artículos 225 y 226 de la Ley de Sociedades de Capital.

³⁷ “Was what the taxpayer did a reasonable thing for a responsible trader?” [(The Clean Car Company Ltd. v C & E Commissioners (1991VATTR 239)].

³⁸ “Reliance on a third party (...) is not necessarily a reasonable excuse” [*Dale Service Contracts Ltd v HMRC* (2012 UKFTT 299)].

5. CONCLUSIONES

En un clima tributario como el del siglo XXI, marcado por la globalización y digitalización de las relaciones, en el que la sociedad y los mercados han adquirido un protagonismo y un nivel de desarrollo más que considerable, el diseño y organización de los sistemas tributarios no puede continuar anclado en las premisas dogmáticas de relaciones de poder sobre las que se configuraron a finales del siglo XIX.

Las Administraciones tributarias más avanzadas han comenzado a comprender que la formalización y desarrollo de sus relaciones jurídicas con los contribuyentes han de discurrir, si verdaderamente se aspira a que se ajusten a parámetros aceptables de justicia y eficacia, por cauces cooperativos.

En este orden de cosas, y a partir de la experiencia australiana –holandesa y británica, fundamentalmente, en Europa– la OCDE está liderando la transición desde modelos de relaciones tributarias basados en la confrontación hacia sistemas centrados en el cumplimiento cooperativo, *cooperative compliance*³⁹.

Esta expresión se ha querido vincular en España a aquellas iniciativas surgidas de esta filosofía de gestión pública que han tenido una mayor difusión y notoriedad, relacionadas con la canalización de la comunicación administrativa con las grandes empresas y las asociaciones de profesionales tributarios. Sin embargo, su envergadura y efectos, en realidad, trascienden tan limitado ámbito de incidencia por cuanto está llamado a informar toda la metodología de configuración y realización del Derecho tributario, en todas sus fases, normativas y aplicativas:

- a) En la fase de configuración normativa de los sistemas tributarios buscando activamente la cooperación de todos los profesionales involucrados en su desarrollo en la gestación de las normas.
- b) En la fase de modelación de los criterios interpretativos en la materia, atendiendo las necesidades al respecto de quienes han de trabajar a diario en la gestión de los tributos y dialogando activamente con ellos en la formalización de los mismos.
- c) En la fase de gestión y control de las obligaciones tributarias, articulando procedimientos participativos en los que se trate de desvelar la realidad y la solución más ajustada a Derecho a través de una cooperación efectiva de todas las partes en dicha tarea, tratando de discernir los intereses generales en juego mediante la composición paritaria de los intereses en juego.
- d) En la fase de resolución de las controversias que se pudieran suscitar en la aplicación de los tributos mediante la articulación de técnicas, metodologías y procedimientos concebidos para buscar la atemperación de las diferencias, los acuerdos de voluntades, que no el enfrentamiento litigioso en largos procesos de confrontación administrativa y/o judicial.

Esta filosofía cooperativa en la formalización y desarrollo del Derecho tributario tiene también, lógicamente, su proyección propia en el Derecho sancionador vinculado a las actuaciones llevadas a cabo en la aplicación de los sistemas tributarios en cuatro sentidos:

- a) En términos dogmáticos, aceptando que la función aflictiva de los ordenamientos punitivos pierde su sentido cuando las sanciones, propias e impropias, se enmarcan en un entorno cooperativo, por cuanto carece de lógica tratar de afligir a quien, en definitiva, se ha convertido en un cooperador necesario, que no un adversario con el que se compete.
- b) En cuanto a la tipificación de las infracciones, desde el momento en que se aspira a construir relaciones de confianza en las que se reduzcan los riesgos de incumplimiento, los comportamientos que han de sancionarse con mayor rigor son, precisamente, los que directamente deterioren dicha confianza.
- c) En lo relativo a la selección y graduación de las sanciones se ha de estar atento, también, a aquel tipo de sanciones más idóneas para prevenir los riesgos de aquellos ilícitos que objetivamente resultan más perniciosos en el desarrollo de unas relaciones cooperativas.
- d) Por último, en la aplicación de las infracciones y sanciones encaminadas a prevenir los riesgos de incumplimientos en un marco cooperativo, la Administración tributaria ha de ser especialmente re-

³⁹ OCDE, *La relación cooperativa...*, ob. cit., *passim*.



ceptiva a entender las razones que explican las acciones y omisiones de los contribuyentes enmarcando las mismas en el entorno propio que las rodea, que no es el mismo cuando se está cooperando con normalidad que cuando se circula por el exterior del sistema o en las fronteras del mismo.

El maestro Sainz de Bujanda decía que la formalización y aplicación de los sistemas tributarios estaba condicionada por dos perversas presunciones, o puntos de partida, que los distorsionaban gravemente: Los prejuicios de quienes los diseñan desde la premisa de que todos los contribuyentes son defraudadores natos y los de quienes esquivan su cumplimiento desde la convicción de que los Estados son confiscadores ilegítimos de sus propiedades. Los esquemas cooperativos de configuración y desarrollo de las relaciones tributarias apuntan a la necesidad de atemperar estos prejuicios y construir un Derecho tributario basado en una razonable confianza, en el que, sin perjuicio de seguir recurriendo a la fuerza de la coacción cuando sea imprescindible y con quienes no entienden otro lenguaje, se comprenda por la Administración que lo más eficiente y equitativo es construir las relaciones tributarias con la generalidad de los contribuyentes desde premisas de cooperación, que no de confrontación: *Flexible when possible, extrict when necessary*⁴⁰. Desde la plena conciencia de que la igualdad no es tratar a todos por igual, sino del mismo modo sólo a quienes están en igualdad de circunstancias: *Like cases alike, unlike cases differently*.

⁴⁰ STEVENS COMMITTEE (Committee horizontal monitoring Tax and Customs Administration): *Tax supervision-Made to measure*, 2012, pág. 1.