

Gobierno corporativo y cumplimiento tributario: un nuevo paradigma

Ubaldo González de Frutos
Álvaro del Blanco García





Gobierno corporativo y cumplimiento tributario: un nuevo paradigma

Ubaldo González de Frutos
Álvaro del Blanco García

Banco Interamericano de Desarrollo
1300 New York Avenue, N.W.
Washington, D.C. 20577
www.iadb.org

Copyright © 2026 Banco Interamericano de Desarrollo (BID). Esta obra se encuentra sujeta a una Licencia Internacional Pública de Atribución/Reconocimiento 4.0 de Creative Commons CC BY 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/legalcode.es>). Se deberá cumplir los términos y condiciones señalados en el enlace URL y otorgar el respectivo reconocimiento al BID.

Todas las disputas que surjan en relación con esta licencia y que no puedan resolverse de manera amistosa se resolverán de acuerdo con el siguiente procedimiento. Mediante una notificación de mediación comunicada por medios razonables por usted o el licenciante a la otra parte, la disputa será sometida a mediación no vinculante de conformidad con el Reglamento de Mediación de la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (OMPI). Cualquier disputa que no pueda resolverse amistosamente se someterá a arbitraje de conformidad con las reglas de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (CNUDMI). El uso del nombre del BID para cualquier fin distinto al reconocimiento respectivo, y el uso del logotipo del BID no están autorizados por esta licencia y requieren de un acuerdo de licencia adicional.

Note que el enlace URL incluye términos y condiciones que forman parte integral de esta licencia.

Las opiniones expresadas en esta obra son exclusivamente de los autores y no necesariamente reflejan el punto de vista del BID, su Directorio Ejecutivo ni de los países que representan.



Índice

RESUMEN EJECUTIVO	1
-------------------	---

ABREVIATURAS	3
--------------	---

1 HACIA EL NUEVO PARADIGMA DE CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO	6
---	---

1.1 Introducción	6
1.2 El rol del cumplimiento cooperativo en el desarrollo económico	9
1.3 La insuficiencia del modelo de control fiscal tradicional	11

2 LOS ELEMENTOS DEL NUEVO MODELO DE GOBERNANZA FISCAL	15
---	----

2.1 Introducción	15
2.2 La estrategia fiscal corporativa como eje	15
2.3 Los marcos de control interno para la gestión de riesgos fiscales	22
2.3.1 Evolución y alcance funcional de los MCF	22
2.3.2 Estándares internacionales y buenas prácticas en materia de MCF	27
2.4 El régimen del <i>Senior Accounting Officer</i> (SAO) en el Reino Unido	34
2.5 Principales tendencias en los PCC avanzados	34
2.5.1 Los MCF como pilar fundamental	34
2.5.2 Ampliación del ámbito subjetivo de aplicación	39
2.5.3 La certificación por terceros de los MCF	42
2.5.4 Persona única de contacto en la AT	44
2.5.5 Beneficios vinculados a la adhesión de las grandes empresas a los PCC	44

3 LA INFLUENCIA DEL COMPLIANCE PENAL EN LA ARQUITECTURA DEL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO 48

3.1 Introducción	48
3.2 La responsabilidad penal de las personas jurídicas y sus eximentes	48
3.2.1 Medidas establecidas en el ámbito internacional	48
3.2.2 Buenas prácticas nacionales en la prevención de delitos	50
3.3 La figura del <i>compliance officer</i>	55

4 EL FACTOR TECNOLÓGICO EN EL NUEVO PARADIGMA 57

4.1 Perspectiva empresarial: digitalización y robustez del MCF	57
4.2 Perspectiva de la AT: hacia la administración tributaria 3.0	59
4.3 Medición de madurez digital y gobernanza institucional	61

5 CONFIANZA, PODER Y LEGITIMIDAD EN EL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO: HACIA UN MODELO INTEGRAL MÁS ALLÁ DE LA DISUASIÓN 62

5.1 Del paradigma del cumplimiento convencional (utilidad esperada) al de la confianza (economía conductual)	62
5.2 El marco <i>slippery slope</i> y los PCC	64
5.2.1 Explicación del marco	64
5.2.2 El marco <i>slippery slope</i> como fundamento teórico de los programas de cumplimiento cooperativo	66

6 COROLARIO. CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO, CALIDAD INSTITUCIONAL Y DESARROLLO ECONÓMICO: HACIA UNA ARQUITECTURA INSTITUCIONAL DE CUMPLIMIENTO SISTÉMICO 68

GLOSARIO 70

REFERENCIAS 72

Lista de gráficos

Gráfico 1. Marco de gobernanza fiscal de Singapur	18
Gráfico 2. Esquema legal de la estrategia fiscal en el Reino Unido	19
Gráfico 3. Componentes del sistema de gestión del <i>compliance</i> tributario UNE 19602	30
Gráfico 4. Enfoques comparados en la implementación de MCF	33
Gráfico 5. Proceso de revisión del riesgo empresarial de HMRC (Business Risk Review Plus, BRR+)	38
Gráfico 6. Modelo francés para la prevención de la corrupción	54
Gráfico 7. Ejemplo de uso de GenAI en la gestión de riesgos de cumplimiento tributario	60
Gráfico 8. El marco <i>slippery slope</i>	64
Gráfico 9. Relación dinámica entre poder y confianza	66

Lista de cuadros

Cuadro 1. Normas ISO y normas técnicas nacionales sobre gobernanza y cumplimiento	17
Cuadro 2. Escenarios de cumplimiento en el marco <i>slippery slope</i>	65

Resumen ejecutivo

Tradicionalmente, las administraciones tributarias han basado sus estrategias de control en modelos de fiscalización *ex post*, sustentados en la detección y corrección de incumplimientos una vez producidos. Sin embargo, la creciente complejidad de las actividades económicas, la internacionalización de los negocios, el desarrollo de nuevas tecnologías y la necesidad de ofrecer mayores niveles de seguridad jurídica han puesto de manifiesto las limitaciones de este enfoque.

En respuesta a estos desafíos, numerosas administraciones tributarias han impulsado programas de cumplimiento cooperativo dirigidos principalmente a grandes contribuyentes. Estos programas promueven una relación basada en la transparencia, la confianza mutua y el diálogo temprano entre la administración tributaria y los contribuyentes, y desplazan el foco de la corrección de incumplimientos hacia la prevención y la gestión anticipada de los riesgos fiscales.

El presente estudio sostiene que el cumplimiento cooperativo constituye únicamente la manifestación de una transformación más amplia: la consolidación de un nuevo paradigma de cumplimiento tributario responsable, sustentado en la gobernanza fiscal corporativa. Este paradigma traslada la responsabilidad sobre la gestión de los riesgos fiscales a los máximos órganos de gobierno de las organizaciones y articula mecanismos internos que permiten asegurar la identificación, evaluación, control y mitigación de dichos riesgos.

A partir del análisis de experiencias nacionales, estándares internacionales y buenas prácticas promovidas por organizaciones como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), el estudio identifica los principales elementos que integran este nuevo modelo: la definición de estrategias fiscales corporativas aprobadas por los órganos de gobierno; el establecimiento de marcos de control fiscal que permitan gestionar de forma sistemática los riesgos tributarios; la incorporación de mecanismos de aseguramiento, supervisión y certificación que refuercen la fiabilidad de dichos marcos; la adaptación progresiva al ámbito tributario de instituciones, principios y herramientas desarrollados previamente en los ámbitos mercantil y penal, especialmente en materia de gobernanza, responsabilidad corporativa y *compliance*; y el aprovechamiento de las nuevas capacidades tecnológicas para fortalecer la gestión de riesgos, la transparencia y la interacción entre los contribuyentes y las administraciones tributarias.

La principal conclusión es que muchas de estas herramientas ya existen y se encuentran operativas en distintas jurisdicciones, aunque habitualmente de forma fragmentaria. Su integración en una arquitectura institucional coherente permitiría fortalecer la confianza entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, mejorar la seguridad jurídica, reducir los costos de cumplimiento y administración, favorecer la inversión y contribuir al desarrollo económico. Para los países de América Latina y el Caribe, este enfoque ofrece una hoja de ruta para avanzar desde modelos basados predominantemente en la fiscalización hacia sistemas de cumplimiento más preventivos, colaborativos y eficientes.

Abreviaturas

SIGLA O ABREVIATURA	TRADUCCIÓN O DENOMINACIÓN EN ESPAÑOL	NOMBRE ORIGINAL
AA. TT.	Administraciones tributarias	—
ABNT	Asociación Brasileña de Normas Técnicas	<i>Associação Brasileira de Normas Técnicas</i>
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria (España)	—
AFA	Agencia Francesa Anticorrupción	<i>Agence française anticorruption</i>
ALC	América Latina y el Caribe	—
AT	Administración tributaria	—
ATO	Administración Tributaria de Australia	<i>Australian Taxation Office</i>
BID	Banco Interamericano de Desarrollo	—
BRR+	Revisión del riesgo empresarial de HMRC	<i>Business Risk Review Plus</i>
CC	Cumplimiento cooperativo	—
CCM	Gestor de cumplimiento del contribuyente	<i>Customer Compliance Manager</i>
CEO	Director ejecutivo	<i>Chief Executive Officer</i>
CINIIF	Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera	—
CONFIA	Programa de Conformidad Cooperativa Fiscal (Brasil)	<i>Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal</i>
COSO	Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
CTRM	Marco de gestión y control de riesgos fiscales del impuesto sobre la renta de sociedades	<i>Tax Risk Management and Control Framework for Corporate Income Tax</i>
EBTF	Foro Empresarial Europeo de Fiscalidad	<i>European Business Tax Forum</i>
ECF	Examen de conformidad fiscal (Francia)	<i>Examen de conformité fiscale</i>

SIGLA O ABREVIATURA	TRADUCCIÓN O DENOMINACIÓN EN ESPAÑOL	NOMBRE ORIGINAL
ESSOC	Ley por un Estado al servicio de una sociedad de confianza (Francia)	<i>Loi pour un État au service d'une société de confiance</i>
FASB	Consejo de Normas de Contabilidad Financiera de Estados Unidos	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
FCPA	Ley de Prácticas Corruptas en el Extranjero (Estados Unidos)	<i>Foreign Corrupt Practices Act</i>
FIN 48	Interpretación n.º 48 del FASB	<i>FASB Interpretation No. 48</i>
FMI	Fondo Monetario Internacional	—
FTA	Foro de Administración Tributaria de la OCDE	<i>Forum on Tax Administration</i>
G20	Grupo de los Veinte	—
GenAI	Inteligencia artificial generativa	<i>Generative artificial intelligence</i>
GRE	Gestión de riesgos empresariales (marco de COSO)	—
HMRC	Administración Tributaria del Reino Unido	<i>His Majesty's Revenue and Customs</i>
IA	Inteligencia artificial	—
IASB	Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad	<i>International Accounting Standards Board</i>
IEC	Comisión Electrotécnica Internacional	<i>International Electrotechnical Commission</i>
IFC	Corporación Financiera Internacional	<i>International Finance Corporation</i>
IRAS	Administración Tributaria de Singapur	<i>Inland Revenue Authority of Singapore</i>
ISO	Organización Internacional de Normalización	<i>International Organization for Standardization</i>
IVA	Impuesto al valor agregado	—
MCF	Marco de control fiscal	<i>Tax Control Framework (TCF)</i>
MCI	Marco de control interno (marco de COSO)	—
NBR	Norma brasileña (designación de las normas técnicas de la ABNT)	<i>Norma Brasileira</i>
NIC	Normas Internacionales de Contabilidad	—

SIGLA O ABREVIATURA	TRADUCCIÓN O DENOMINACIÓN EN ESPAÑOL	NOMBRE ORIGINAL
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera	—
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos	—
ONU	Organización de las Naciones Unidas	—
PCC	Programa de cumplimiento cooperativo	—
PRI	Principios para la Inversión Responsable	<i>Principles for Responsible Investment</i>
RFB	Administración Tributaria Federal de Brasil	<i>Receita Federal do Brasil</i>
RRA	Enfoque de regulación responsiva	<i>Responsive Regulation Approach</i>
RSC	Responsabilidad social corporativa	—
SAO	Alto responsable contable	<i>Senior Accounting Officer</i>
SEC	Comisión de Bolsa y Valores de Estados Unidos	<i>Securities and Exchange Commission</i>
SOX	Ley Sarbanes-Oxley (Estados Unidos)	<i>Sarbanes-Oxley Act</i>
SPED	Sistema Público de Escrituración Digital (Brasil)	<i>Sistema Público de Escrituração Digital</i>
TCRM	Gestión del riesgo de cumplimiento tributario (metodología de HMRC)	<i>Tax Compliance Risk Management</i>
TGF	Marco de gobernanza fiscal (Singapur)	<i>Tax Governance Framework</i>
TIC	Tecnologías de la información y la comunicación	—
UNE	Asociación Española de Normalización (designa también sus normas técnicas)	—
UNODC	Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito	<i>United Nations Office on Drugs and Crime</i>
VBDO	Asociación Neerlandesa de Inversores para el Desarrollo Sostenible	<i>Vereniging van Beleggers voor Duurzame Ontwikkeling</i>

1 Hacia el nuevo paradigma de cumplimiento tributario

1.1 Introducción

Los programas de cumplimiento cooperativo (PCC), que en las últimas dos décadas hemos visto crecer y desarrollarse en países avanzados¹ y, más recientemente, en economías emergentes,² se están implementando en América Latina y el Caribe (ALC) de la mano del Banco Interamericano de Desarrollo (BID), mediante un programa estructurado de asistencia técnica (BID, 2023). En este proceso se ha puesto de manifiesto que, para tener éxito, un programa de este tipo necesita un marco regulatorio que trascienda ampliamente la normativa tributaria. En efecto, la piedra angular de los PCC es el marco de control fiscal (MCF), un elemento que forma parte del marco de control interno de la empresa. Este, a su vez, solo existe si la legislación mercantil del país está adaptada al movimiento de la responsabilidad social corporativa (RSC), ya que este tipo de regulación impone a los administradores societarios deberes de diligencia y control en el ámbito mercantil que llevan a robustecer el control interno de la empresa. Este estudio trata, por consiguiente, sobre los elementos no fiscales del marco regulatorio —especialmente los mercantiles y penales— que constituyen una condición necesaria para implementar un PCC.

1. La incorporación de programas de cumplimiento cooperativo por parte de las administraciones tributarias ha seguido una trayectoria progresiva. Desde su surgimiento, en los primeros años de la década de 2000, en administraciones tributarias pioneras como las de los Países Bajos y Australia, estos programas se adoptaron gradualmente en las administraciones tributarias de otras economías desarrolladas, entre ellas las de Estados Unidos, Irlanda, el Reino Unido, Dinamarca, Nueva Zelanda, Canadá, Japón, España, Corea del Sur, Singapur y Alemania, desde mediados y finales de esa década hasta los primeros años de la década de 2010. Esta dinámica condujo a que, en torno a 2015, una amplia mayoría de las administraciones tributarias de los países desarrollados hubiera incorporado algún tipo de programa de cumplimiento cooperativo, especialmente dirigido al segmento de grandes contribuyentes. Desde entonces y hasta la actualidad, se observa un proceso de consolidación y maduración del modelo en las economías avanzadas, orientado a lograr una institucionalización efectiva de estos programas. Actualmente, el 72,4% de las administraciones tributarias analizadas por la OCDE cuenta con programas de cumplimiento cooperativo para grandes contribuyentes (OCDE, 2025a, p. 118).

2. Destacamos, entre otros, el programa CONFIA de la Receita Federal do Brasil: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia>

Para aquellos lectores que no estén familiarizados con el cumplimiento cooperativo,³ conviene advertir que se trata de una modalidad de organización administrativa e, incluso, de un tipo de relación jurídica⁴ entre la hacienda pública y los grandes contribuyentes, basada en la confianza recíproca, la transparencia y la apertura. Esta modalidad establece como método de trabajo el diálogo sobre las cuestiones dudosas o controvertidas antes de presentar la declaración e, incluso, antes de que se produzca el hecho imponible. Los contribuyentes que se adhieran voluntariamente a estos programas se comprometen a implementar una cultura de cumplimiento, empezando por las directrices provenientes del director ejecutivo (*Chief Executive Officer* o CEO) y del consejo de administración (*tone at the top*), definiendo una estrategia de bajo riesgo tributario y culminando con su aplicación práctica mediante un MCF fiable.

Las administraciones tributarias (AA. TT.), por su parte, también se comprometen a materializar un cambio cultural, comprender mejor los negocios de los contribuyentes, reconocer que la interpretación de la normativa tributaria puede ser difícil y dar respuestas claras a las demandas de seguridad jurídica. La actividad principal de la administración tributaria (AT) pasa del control a la asistencia tributaria, porque esta confía en la solidez del enfoque de cumplimiento de la empresa. Sin embargo, la confianza de las autoridades en la inexistencia de riesgos materiales en la empresa no puede ser ciega, sino que debe estar justificada. Es aquí donde adquiere gran relevancia el MCF, que, debidamente auditado, permite a las autoridades confiar en la corrección de las políticas y prácticas tributarias de la empresa y, por ende, aplicar una modalidad menos intensiva de control tributario.

El sistema, en esencia, funciona del modo siguiente. En primer lugar, el derecho mercantil del país debe establecer la obligación de que el órgano de gobierno de la sociedad controle cualesquiera riesgos susceptibles de amenazar la sostenibilidad de la compañía, incluidos, por supuesto, los riesgos fiscales. Esta obligación puede estar establecida mediante una ley formal —por ejemplo, el Código de Comercio o la Ley de Sociedades Anónimas—, mediante normas de derecho orientativo (*soft law*), como los códigos de buen gobierno societario, o mediante una combinación de ambos instrumentos. En segundo lugar, el ordenamiento jurídico debe asignar claramente las obligaciones de control a un órgano societario, ya sea el consejo de administración o su comisión de control, o bien un órgano unipersonal, como

3. Véanse, entre otros, Owens y Leigh-Pemberton (2021) y su traducción al español (Owens y Leigh-Pemberton, 2023), editada por U. González de Frutos.

4. El cumplimiento cooperativo se está incorporando progresivamente a la legislación tributaria general, como ocurre en Italia mediante el Decreto Legislativo 128/2015, de 5 de agosto, *Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente*, o, más recientemente, en Brasil mediante la Lei Complementar n.º 225/2026 y la Instrução Normativa RFB n.º 2295, de 3 de diciembre de 2025.

el CEO.⁵ En tercer lugar, para responder a estas obligaciones, la empresa se dotará de dos instrumentos que le permitan mantener el control de los riesgos fiscales: una política explícita de cumplimiento tributario⁶ y un marco de gestión de los riesgos fiscales. Este último se denomina precisamente “marco” porque no se identifica con un instrumento singular, sino que constituye un conjunto heterogéneo, pero coherente y específico para cada empresa, de pautas para la asignación de funciones y responsabilidades, procedimientos de gestión del riesgo, aplicaciones informáticas, obligaciones de documentación, rutinas de evaluación y mejora, y otros elementos que permiten administrar profesionalmente los riesgos fiscales y producir evidencias de que están bajo control.

Con estos tres elementos o piezas —y algunos otros que detallaremos en estas páginas— se puede construir el cumplimiento cooperativo (CC), un enfoque caracterizado más por la confianza que por la sospecha; que enfatiza el cumplimiento voluntario antes que las regularizaciones; que adopta una mirada prospectiva —o, al menos, en “tiempo real”— en lugar de retrospectiva; y que plantea una concepción sistémica del control tributario, orientada a verificar la calidad de las políticas y del MCF de los contribuyentes, en sustitución del control transaccional tradicional de auditoría, que examina las cuentas de la compañía línea por línea y asiento por asiento. Todo esto representa, tanto para las AA. TT. como para los contribuyentes, un verdadero cambio de paradigma, pero solo puede progresar sobre la base de una cultura de RSC.

La tendencia más reciente consiste en extender por ley el modelo de control sistémico de los riesgos tributarios, basado en las tres líneas de defensa,⁷ a todas las empresas más importantes del país. Así, en Australia o los Países Bajos, el cumplimiento tributario cooperativo ya no es una facultad, sino un deber para las empresas más grandes, e Italia está

5. Antes de la década de 2000, predominaba la opinión de que la tributación era un asunto técnico cuya responsabilidad correspondía a los mandos intermedios de la empresa —el director financiero, el jefe de impuestos, entre otros—. Sin embargo, diversos escándalos financieros, como los de Enron, Parmalat y WorldCom —véanse, por ejemplo, el informe del Senado de Estados Unidos sobre Enron (US Senate, 2002); Melis (2004), sobre Parmalat; y SEC (2003), sobre WorldCom—, demostraron que los riesgos tributarios podían comprometer la sostenibilidad de la empresa. De ahí surgió un movimiento conceptual denominado *tax in the boardroom* —la fiscalidad en el consejo de administración—, que finalmente cristalizaría en la declaración de control (*in control statement*) que el CEO y el consejo de administración deben emitir en virtud de la sección 404 de la Ley Sarbanes-Oxley.

6. La importancia de esta política no puede soslayarse: establece orientaciones para todo el personal de la empresa e, incluso, para sus clientes, proveedores, asesores y otras partes interesadas, como los analistas financieros.

7. El modelo de las tres líneas de defensa constituye un marco de referencia para organizar las funciones de gestión del riesgo, control y aseguramiento dentro de las organizaciones, con el objetivo de reforzar la gobernanza y la rendición de cuentas. Este modelo fue formalizado por el *Institute of Internal Auditors* como una evolución de las prácticas de control interno y auditoría, y distingue entre una primera línea responsable de la gestión directa de los riesgos en las operaciones; una segunda línea encargada de la supervisión, el diseño de políticas y el control de los riesgos; y una tercera línea de aseguramiento independiente, atribuida a la auditoría interna. La separación funcional entre estas líneas pretende evitar conflictos de interés y garantizar una supervisión efectiva de los riesgos relevantes para la organización (The Institute of Internal Auditors, 2020).

reduciendo progresivamente los umbrales de facturación para que más empresas puedan incorporarse a su régimen de *adempimento collaborativo*.⁸ Consideramos que esta extensión responde a una lógica y que más países seguirán esta pauta, debido a que genera economías de escala para las AA. TT. y a que un entorno de cumplimiento tributario responsable favorece el clima de negocios. Sin embargo, esto no ocurrirá en ALC hasta que las AA. TT. de la región hayan adquirido suficiente experiencia en los programas de carácter voluntario.

1.2 El rol del cumplimiento cooperativo en el desarrollo económico

La motivación de nuestro estudio, como cabe esperar de una obra publicada por un banco de desarrollo, es cerrar brechas institucionales para mejorar el funcionamiento del sistema tributario, reducir los costos de cumplimiento y mejorar el clima empresarial para atraer inversiones extranjeras.

La existencia de brechas de desarrollo radica en que el progreso legislativo de la RSC ha estado asociado a dos factores: la sofisticación y diversificación económica del país y la existencia de un mercado de capitales importante. De este modo, las obligaciones legales y los códigos de buen gobierno societario surgieron antes en los países de la OCDE —especialmente en los anglosajones— que en los países en desarrollo. En la actualidad, el tema es ampliamente conocido y existen numerosos modelos comparativos e incluso estándares promovidos por organizaciones internacionales,⁹ lo que facilita que los países que aún no cuentan con una regulación suficiente puedan avanzar rápidamente en el marco regulatorio de la RSC.

⁸. La ampliación del ámbito subjetivo de aplicación del programa se regula en el artículo 7, apartado 1-*bis*, del Decreto Legislativo 128/2015, modificado por el Decreto Legislativo 221/2023, que establece una reducción progresiva de los umbrales de facturación: €750 millones en 2024; €500 millones a partir de 2026; y €100 millones a partir de 2028. Véase Aníbarro Pérez (2024).

⁹. En este sentido, los Principios de Gobierno Corporativo de la OCDE y del G20 (OCDE, 2024) constituyen el principal referente internacional en materia de buen gobierno empresarial. Su primera versión, publicada en 1999, sentó las bases del debate global sobre la responsabilidad empresarial, la ética corporativa y los sistemas de control interno. Sus revisiones posteriores —2004, 2015 y 2023— han convertido estos principios en un estándar esencial que los legisladores, inversores y gestores deben tener en cuenta en materia de gobierno corporativo para promover una mayor transparencia, integridad y rendición de cuentas en las empresas.

En buena lógica, también existe una brecha temporal en el proceso seguido por las AA. TT. para apalancar su gestión del riesgo tributario en la RSC: los países que antes otorgaron relevancia a la RSC mediante un marco regulatorio son los mismos que, a partir de 2005,¹⁰ empezaron a ofrecer programas de cumplimiento tributario cooperativo. El propósito era construir una relación de cooperación con el contribuyente a partir de la confianza, justificada por el MCF, en que la empresa no incurre en riesgos tributarios materiales que requieran actividades de control y auditoría por parte de la AT.

Para los países de América Latina y el Caribe, las lecciones son claras: conviene fomentar las políticas de RSC y construir PCC robustos, inicialmente de carácter voluntario y, en una segunda fase, una vez acreditada su eficacia, de carácter obligatorio para las grandes empresas, como ha ocurrido en otras regiones. Es justo reconocer que los países pioneros en la implementación obligatoria solo han dado este paso tras muchos años de experiencia con la modalidad voluntaria y que los países de ALC no tendrían actualmente la capacidad administrativa necesaria para aplicar un modelo de PCC obligatorio¹¹ —el cumplimiento apalancado en la RSC exige a las AA. TT. un cambio de sistemas y actitudes que también constituye un cambio de paradigma—. Sin embargo, parece intuitivamente claro que el camino está trazado.

A partir de 2023, el BID comenzó a brindar apoyo técnico y financiero a los países interesados en implementar este tipo de programas (BID, 2023). La iniciativa fue exitosa, ya que ocho países decidieron incorporar PCC como parte de su estrategia. En concreto, los PCC se están implementando de forma progresiva, ya sea en modalidad definitiva, como en Brasil y Chile, o piloto, como en Perú. Otros países han inaugurado foros de diálogo con los contribuyentes —Ecuador, Costa Rica y República Dominicana— para codiseñar las normas del cumplimiento tributario responsable, mientras que otros se encuentran en las etapas iniciales de construcción de sus PCC —Guatemala y Colombia—. Algunos países de la región todavía no contemplan programas formales de CC, pero sí brindan servicios de alto valor a los grandes contribuyentes —Argentina, México, Uruguay y Panamá, entre otros— que fomentan el cumplimiento tributario responsable.

¹⁰. Año en que la administración tributaria neerlandesa inauguró el programa *Horizontal Monitoring*, considerado el primer programa de cumplimiento cooperativo de la historia (Belastingdienst, 2008, p. 7, nota al pie 7).

¹¹. Para un análisis más detallado de los desafíos asociados a la implementación de los PCC, véase, entre otros, Owens *et al.* (2025, pp. 59–62).

Sin embargo, durante el desarrollo de estos procesos y de otros que vendrán, ha quedado claro que no es posible construir un PCC sin un anclaje en las políticas de RSC. Por ello, el propósito de este trabajo es analizar el entorno regulatorio más amplio en el que se desenvuelven los PCC en los países avanzados, especialmente en materia de RSC, de modo que los países latinoamericanos interesados en implementar PCC puedan alcanzar el éxito.

1.3 La insuficiencia del modelo de control fiscal tradicional

A lo largo de la historia, la exacción de los tributos se ha fundamentado en la doctrina de la soberanía y, en consecuencia, su construcción jurídica se ha basado en las potestades del príncipe, primero, y del Estado, después. Desde esta concepción, la relación jurídico-tributaria se articula sobre la base de una posición de supremacía de la Administración, que se manifiesta en el reconocimiento de amplias potestades de autotutela administrativa. Estas potestades comprenden, por un lado, facultades de investigación y comprobación —como el acceso a información, la realización de inspecciones o la exigencia coactiva de datos— y, por otro, potestades sancionadoras que permiten a la Administración reaccionar frente al incumplimiento mediante la imposición de sanciones administrativas e, incluso, la activación de mecanismos penales en los supuestos más graves. La autotutela, tanto declarativa como ejecutiva, se justifica tradicionalmente por la necesidad de garantizar la efectividad de los ingresos públicos y la continuidad de las funciones esenciales del Estado, y limita el control judicial a una fase posterior.¹² Esta orientación conduce naturalmente a un modelo de cumplimiento basado en la amenaza de sufrir pérdidas patrimoniales —e, incluso, la privación de libertad en los casos más graves— ante el incumplimiento de las obligaciones.

La sofisticación de la actividad económica tras la Segunda Guerra Mundial, el desarrollo de impuestos sobre bases sintéticas, como el impuesto sobre la renta de Haig-Simons, y el gran éxito que supuso la introducción del impuesto al valor agregado (IVA) incorporaron a la ecuación la necesidad del cumplimiento “voluntario”, expresado en la obligación de presentar declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones. Este cumplimiento también se basaba en la posibilidad de que se ejercieran las potestades administrativas en caso de incumplimiento, es decir, en el paradigma de Allingham y Sandmo (1972).

¹². Véase García de Enterría y Fernández (2024).

En este contexto, las AA. TT. han perseguido dos objetivos: (i) fomentar el cumplimiento voluntario mediante la ayuda y la asistencia; y (ii) reprimir el fraude, es decir, auditar a los contribuyentes sospechosos para desincentivar esta conducta. Ahora bien, la realidad es que el modelo de Allingham y Sandmo (1972) resulta insuficiente para explicar el cumplimiento tributario.

Por un lado, las estimaciones globales del fraude fiscal ponen de relieve su gran magnitud, lo que significa que la amenaza de sanciones no es suficientemente disuasoria. Tax Justice Network (2024) estima que el fraude a escala mundial asciende a US\$500.000 millones, y el EU Tax Observatory (2024), aunque no proporciona una cifra exacta, también aporta evidencias sobre la extensión del fraude fiscal.

Por otro lado, algunos autores¹³ han subrayado que, pese a todo, el cumplimiento tributario es superior al que cabría esperar de la aplicación del modelo de Allingham-Sandmo, pues las escasas posibilidades de control de las AA. TT., medidas en términos de recursos humanos y capacidad para perseguir a los defraudadores, conducirían a un cumplimiento significativamente menor. En particular, la lógica de Allingham-Sandmo omite factores sociológicos y psicológicos, como las creencias, los comportamientos éticos y el sentido del deber cívico, que suelen resumirse en la teoría de la "moral contributiva".¹⁴ Además, el modelo de Allingham-Sandmo tampoco tiene en cuenta elementos como la información cruzada, las retenciones y otros mecanismos que actualmente se conocen como *tax compliance by design* (OCDE, 2014), concepto que podemos definir como "cumplimiento sistémico". En tiempos recientes también se ha desarrollado el conductismo tributario, que refuerza la importancia de las comunicaciones que estimulan el cumplimiento, conocidas como *nudges* (Antinyan y Asatryan, 2025).

Si el *tax compliance by design* es un concepto aplicado sobre todo a las pymes, su complemento para las grandes empresas sería el cumplimiento cooperativo, apalancado en la RSC, una concepción que, sin dejar de reconocer la propiedad privada de la empresa, le atribuye una trascendencia social que justifica cierta intervención en la gestión de sus negocios.¹⁵ Al trasladar al ámbito tributario los postulados e instrumentos de la RSC, también

¹³. Entre otros, Alm (2012, pp. 54–77; 2019, pp. 353–388); Calvet y Alm (2014, pp. 62–82); y Gangl *et al.* (2014, pp. 378–382).

¹⁴. Para los ciudadanos, véase OCDE (2021); para las empresas, véase OCDE (2022); y, para América Latina, véase la encuesta sobre confianza pública en los impuestos (OCDE, 2025b).

¹⁵. El movimiento de la RSC, surgido espontáneamente en la década de 1960, se ha expandido durante el siglo XXI y se ha ido codificando progresivamente en textos de *soft law* y en normas penales, mercantiles y fiscales que configuran un entorno de *compliance* social, medioambiental y de gobernanza que los poderes públicos deben aprovechar para mejorar, entre otros aspectos, el cumplimiento tributario.

se logra apalancar el cumplimiento voluntario en un sistema de valores y normas conducente al cumplimiento responsable. Otro factor importante es el tecnológico, que permite manejar de forma segura grandes volúmenes de datos. En este sentido, la evolución de instrumentos como los sistemas de retención, la facturación electrónica y las plataformas de contabilidad digital ha incrementado notablemente la capacidad de las AA. TT. para efectuar controles cruzados automatizados, lo que refuerza la transparencia, reduce las oportunidades de incumplimiento y facilita modelos de cumplimiento tributario cada vez más integrados en los procesos empresariales. En particular, la factura electrónica ha constituido una de las principales innovaciones tributarias desarrolladas en América Latina durante las últimas décadas y se ha convertido en una auténtica punta de lanza en esta materia. Del mismo modo, el Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) de Brasil representa uno de los ejemplos más avanzados de integración digital de la información fiscal, contable y financiera, al articular en una misma infraestructura la recepción, validación y almacenamiento de las obligaciones fiscales y contables de las empresas. De este modo, toda la contabilidad y la gestión fiscal se realizan digitalmente mediante certificación digital. La reciente integración del portal SPED en el ecosistema gov.br pone de manifiesto su carácter estratégico dentro del proceso de transformación digital de la Receita Federal y su potencial para fortalecer la gestión de riesgos, los controles cruzados automatizados y una interacción cada vez más fluida entre los contribuyentes y la administración tributaria (Receita Federal do Brasil, 2026). Estos elementos permiten construir un ecosistema conducente al cumplimiento automático (*by design*), apalancado en las tecnologías de la información, que sitúa la responsabilidad del cumplimiento tributario en el órgano supremo de gobierno de la entidad (*tax in the boardroom*) e invita a la junta general a aprobar una estrategia fiscal socialmente responsable que la entidad debe implementar mediante marcos robustos de control de riesgos fiscales.

En efecto, mediante la combinación de elementos fiscales y extrafiscales —mercantiles, penales, de auditoría, entre otros— que ya existen de forma fragmentaria en varias jurisdicciones, se puede construir un marco de cumplimiento tributario responsable. Entre estos elementos se encuentran la publicación obligatoria de la estrategia fiscal en el Reino Unido; la firma de la declaración de *in control* por parte del director ejecutivo, prevista en la Ley Sarbanes-Oxley de Estados Unidos y que solo puede sustentarse en un marco de control de riesgos fiscales muy robusto; y otros elementos de menor alcance que detallaremos en este estudio.

Se trata de elevar a un nivel superior los instrumentos ya existentes para la gobernanza tributaria de las grandes empresas. Esto obligará a reconsiderar el ámbito societario-mercantil, en el que los códigos de buen gobierno y las obligaciones de diligencia de los administradores sentaron las bases de una cultura de responsabilidad que, de manera natural y progresiva, se ha extendido al ámbito fiscal.

En el Reino Unido, la exigencia de responsabilidad ha cristalizado en la obligación formal de que el consejo de administración o el máximo órgano de gobierno de la empresa apruebe y divulgue públicamente la estrategia fiscal. De forma paralela, otros países imponen o promueven la existencia comprobable de un MCF eficaz y robusto, lo que implica disponer de procesos documentados, responsables designados y mecanismos de control que aseguren la correcta identificación, gestión y comunicación de los riesgos fiscales.

Estos desarrollos normativos y de práctica empresarial tienen un doble efecto: por un lado, fortalecen la cultura interna de cumplimiento al convertir la fiscalidad en un asunto estratégico sujeto al escrutinio de los órganos de gobierno, como ya hemos señalado, y de las partes interesadas; por otro, constituyen un pilar fundamental de los PCC, en los que la transparencia y la confianza son la base, lo que permite reducir la litigiosidad y mejorar la seguridad jurídica.

Además, la incorporación progresiva de la responsabilidad penal de las personas jurídicas en numerosos ordenamientos ha sido un importante catalizador para la difusión de sistemas de organización y gestión que incorporan medidas eficaces de control y prevención, con la finalidad de evitar la comisión de delitos en el ámbito empresarial o, al menos, atenuar sus consecuencias. De este modo, las reformas penales que condicionan la exoneración o atenuación de la responsabilidad penal a la existencia de modelos eficaces de organización y gestión para prevenir delitos han impulsado una transformación estructural de la cultura corporativa. Este cambio también ha llevado a las empresas a desarrollar marcos formales de cumplimiento y control interno, con el fin de demostrar la debida diligencia y su capacidad preventiva, y ha actuado como incentivo normativo para incorporar sistemas integrales de control y gestión de riesgos.

Sobre la base de este planteamiento, la presente investigación pretende, por un lado, formular de manera sistemática los elementos conceptuales y jurídicos que caracterizan este nuevo paradigma de cumplimiento tributario responsable y, por otro, demostrar que muchas de las piezas necesarias para su implementación ya existen de forma fragmentaria en distintos ordenamientos nacionales, PCC y estándares internacionales de gobernanza y *compliance*, y que es posible articularlas en un marco coherente de política pública.

2 Los elementos del nuevo modelo de gobernanza fiscal

2.1 Introducción

El nuevo paradigma de cumplimiento tributario no se presenta como una formulación teórica abstracta ni como una propuesta normativa desligada de la práctica. Por el contrario, su principal fortaleza reside en que las piezas que lo integran ya existen, aunque actualmente se encuentran dispersas, se aplican de manera desigual o se conciben como instrumentos aislados dentro de distintos ordenamientos jurídicos o marcos administrativos de relación entre los contribuyentes y las AA. TT.

El presente trabajo identifica, ordena y sistematiza esos instrumentos, y muestra cómo, al integrarse en una arquitectura coherente de gobernanza fiscal corporativa, permiten articular un modelo de cumplimiento tributario preventivo, verificable y jurídicamente operativo. No se trata, por tanto, de describir de manera exhaustiva cada experiencia nacional o herramienta disponible, sino de analizar su función estructural dentro del sistema y poner de relieve las conexiones entre ellas.

Desde esta perspectiva, el tránsito del modelo tradicional de control *ex post* hacia un modelo de auditoría sistémica no depende de la introducción de un único instrumento disruptivo, sino de la combinación ordenada de varios elementos: una estrategia fiscal corporativa clara; marcos robustos de control de riesgos fiscales; mecanismos de transparencia y reporte estructurado; esquemas de certificación y aseguramiento; y canales estables de relación cooperativa con las AA. TT. Cada una de estas piezas cumple una función específica, pero solo adquiere pleno sentido cuando se integra en un sistema coherente orientado a la prevención y la gestión anticipada del riesgo fiscal.

2.2 La estrategia fiscal corporativa como eje

La estrategia fiscal corporativa constituye el elemento vertebrador de la actuación tributaria de las empresas en el marco de los sistemas de cumplimiento fiscal (Sesma Moreno, 2025, p. 677), al incorporar los principios y valores que la función fiscal deberá seguir en su actividad cotidiana, así como los objetivos que deberá alcanzar (González de Frutos, 2018,

p. 45). Desde esta perspectiva, la estrategia fiscal debe ser aprobada por el máximo órgano de gobierno de la empresa —normalmente, el consejo de administración— y, además, ser objeto de divulgación pública.

Estas exigencias persiguen, por un lado, integrar plenamente la fiscalidad en el ámbito del gobierno corporativo y materializar el principio de *tax in the boardroom*, conforme al cual las decisiones fiscales relevantes no pueden quedar relegadas a niveles puramente operativos. Por otro lado, refuerzan la transparencia fiscal y contribuyen a generar mayores niveles de confianza entre las partes interesadas, incluidas las AA. TT.

Esta concepción encuentra respaldo en las recomendaciones formuladas por organismos internacionales y centros de pensamiento, en las mejores prácticas consolidadas en el ámbito nacional y en la existencia de un amplio consenso doctrinal. Dichas recomendaciones se fundamentan en los Principios de Gobierno Corporativo de la OCDE y del G20 (OCDE, 2024, pp. 41–52), que constituyen la base de la gobernanza fiscal corporativa. En efecto, los mecanismos que actualmente estructuran la responsabilidad fiscal de los consejos de administración tienen sus raíces en la consolidación de un modelo de control interno y supervisión de riesgos surgido en los ámbitos financiero y contable y posteriormente proyectado al campo tributario.

La lógica subyacente es la misma: reducir los costos de agencia (Jensen y Meckling, 1976) y garantizar que las decisiones directivas se orienten al interés social de la compañía y de sus partes interesadas (Shleifer y Vishny, 1997). Como es sabido, uno de los principales motivos de la separación entre la propiedad y el control es evitar actuaciones o decisiones oportunistas de los gestores que tiendan a reducir el valor empresarial (Gedajlovic y Shapiro, 1998). En este contexto, esta obligación operaría como un mecanismo de control interno (Demsetz y Lehn, 1985).

En cuanto a la aprobación de la estrategia fiscal por el consejo de administración, la OCDE subraya expresamente la importancia de que la corporación establezca una estrategia fiscal, que esta se encuentre documentada y que sea aprobada por dicho consejo (OCDE, 2016, pp. 15–16). Este principio se fundamenta en la metodología del Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), en particular en el componente de “estrategia y establecimiento de objetivos” de su marco de gestión de riesgos empresariales (GRE) de 2017 (Owens y Leigh-Pemberton, 2023, pp. 80–81),¹⁶ que refuerza el papel del consejo en la toma de decisiones estratégicas en entornos inciertos y dinámicos. La doctrina

¹⁶. Téngase en cuenta que, como advierten los propios autores, cuando se publicó el informe de la OCDE de 2016 sobre los MCF, el documento COSO GRE de 2017 ya se encontraba en fase de borrador.

especializada también destaca su relevancia, ya sea por su valor orientador para la alta dirección (Owens y Leigh-Pemberton, 2023, p. 29) o por constituir una exigencia normativa o de buen gobierno (Gascón Catalán, 2015, p. 88).

En la misma línea, el conjunto de normas ISO en materia de gobernanza y cumplimiento configura como principio estructural la máxima responsabilidad del consejo de administración, tal como se sintetiza en el cuadro 1.

CUADRO 1 Normas ISO y normas técnicas nacionales sobre gobernanza y cumplimiento

Norma	Rol del consejo
37000:2021 (gobernanza de las organizaciones)	Define los principios de propósito, estrategia, creación de valor, integridad y supervisión del sistema.
31000:2018 (gestión del riesgo)	Define el marco y el apetito de riesgo.
37301:2021 (gestión del <i>compliance</i>)	Asume la máxima responsabilidad; define la política de <i>compliance</i> , la estrategia y el apetito de riesgo; y garantiza los recursos necesarios.
37001:2016 (antisoborno)	Asume la máxima responsabilidad; aprueba la política de tolerancia cero; y ejerce una supervisión reforzada.
37002:2021 (<i>whistleblowing</i>)	Garantiza la independencia y la protección del sistema.
37003:2025 (gestión del fraude)	Aprueba la estrategia antifraude.
37008:2024 (investigaciones internas)	Garantiza la independencia, la ética y la trazabilidad.
27001:2022 (seguridad de la información)	Es responsable de la estrategia de ciberseguridad.
26000:2010 (responsabilidad social corporativa)	Establece los principios éticos, de transparencia y de responsabilidad social.
UNE 19602:2019 (<i>compliance</i> tributario, España)	Establece un marco similar al de la norma ISO 37301, pero específico para el ámbito fiscal.
ABNT NBR 17301:2026 (<i>compliance</i> tributario, Brasil)	Establece un marco similar al de la norma ISO 37301, pero específico para el ámbito fiscal.

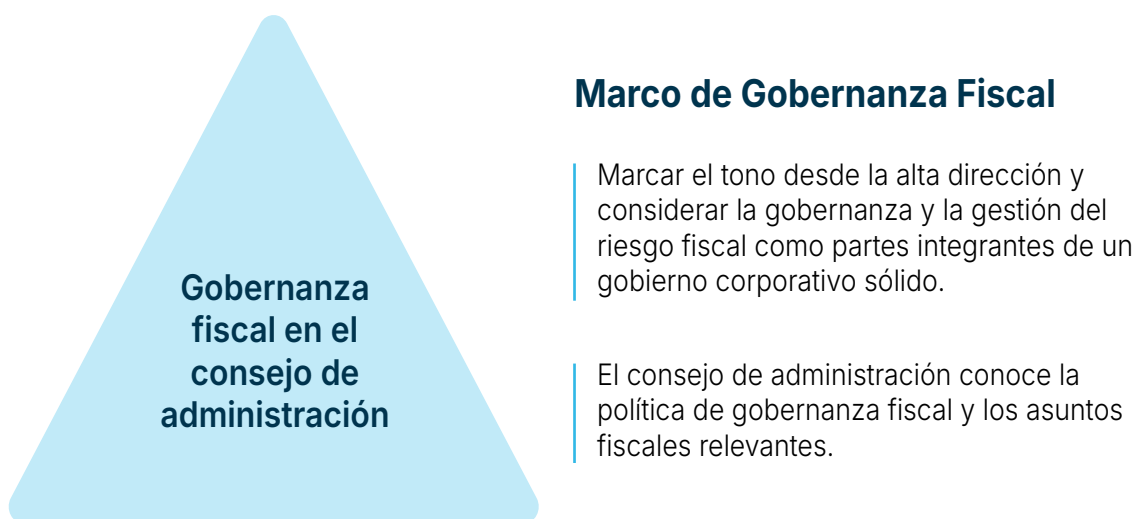
Fuente: Elaboración propia.

El análisis comparado pone de relieve la diversidad de enfoques nacionales, en los que coexisten medidas de *hard law* —ya sea en la normativa mercantil o fiscal— e instrumentos de *soft law*, frente a aquellos países que optan por mantener esta materia en el ámbito de la autorregulación empresarial.

Desde la perspectiva del derecho positivo, destacan especialmente el Reino Unido y España, que han establecido la obligación legal de que el consejo de administración apruebe la estrategia fiscal. No obstante, mientras que el Reino Unido ha optado por regular esta obligación en su normativa tributaria (*Finance Act 2016*), España lo ha hecho mediante la normativa mercantil (Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo). Italia, por su parte, ha adoptado lo que podríamos denominar un “modelo híbrido”, al regular su PCC (*adempimento collaborativo*) en la legislación tributaria —Decreto Legislativo 128/2015 y su relevante modificación mediante el Decreto Legislativo 221/2023— y desarrollar determinados requisitos mediante una resolución administrativa del director de la administración tributaria italiana. Entre estos requisitos se encuentra la exigencia de contar con una estrategia fiscal documentada y aprobada por el consejo de administración como condición de acceso al programa.

En el ámbito del *soft law*, países como Australia y los Países Bajos integran la aprobación de la estrategia fiscal por el consejo de administración en sus marcos de control de riesgos fiscales, mediante esquemas alineados con el informe de la OCDE de 2016 y articulados a través de PCC. En el caso de Singapur, esta responsabilidad se recoge en su Marco de Gobernanza Fiscal (TGF, por sus siglas en inglés), de adhesión voluntaria, como se ilustra en el gráfico 1.

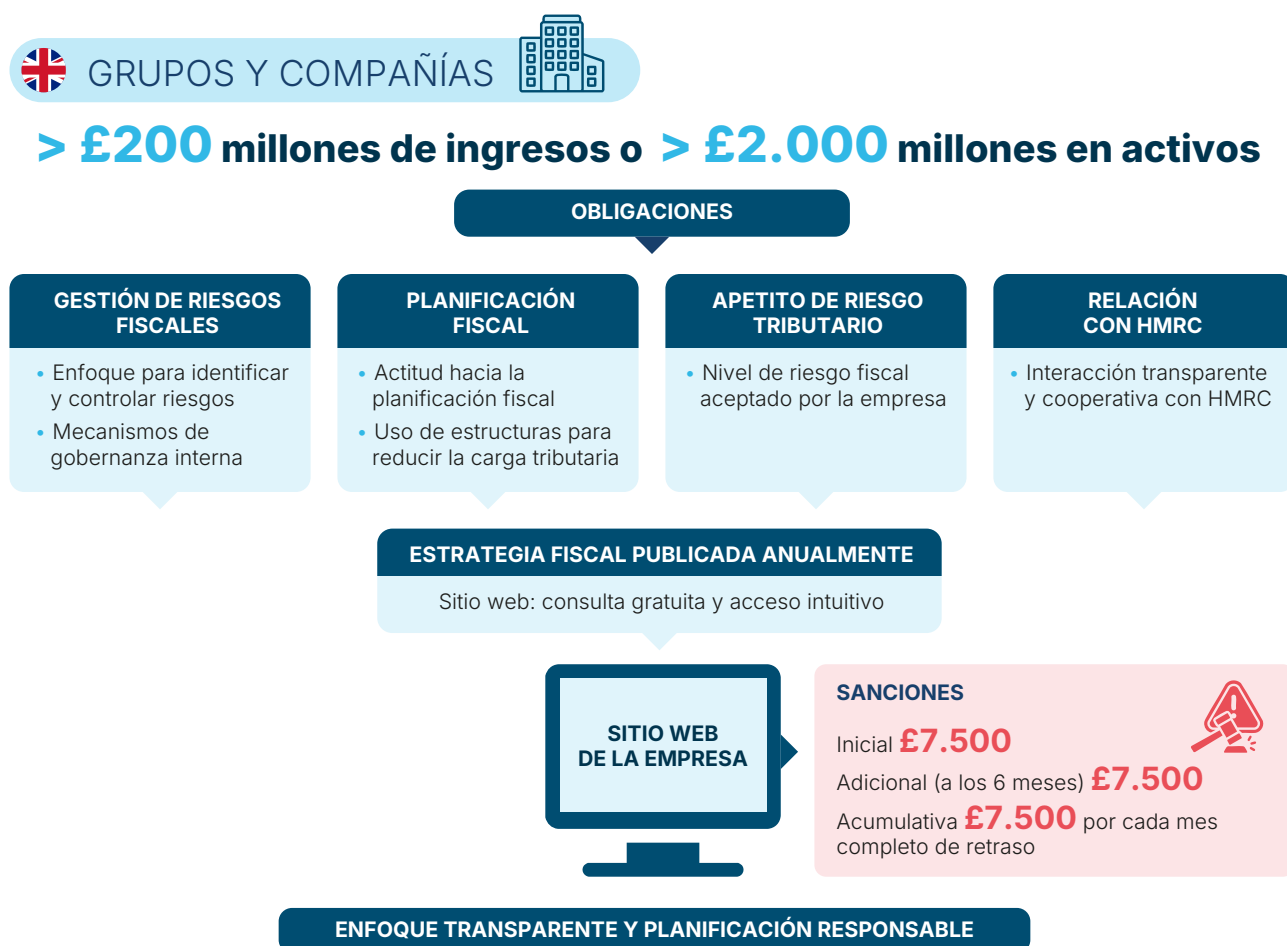
GRÁFICO 1 Marco de gobernanza fiscal de Singapur



Fuente: IRAS (2026).

Un elemento que refuerza la transparencia es la publicación de la estrategia fiscal, que varios países exigen, ya sea mediante normas legales —como en el caso del Reino Unido— o instrumentos de *soft law*, como ocurre en Australia o Singapur, donde constituye un elemento esencial de sus marcos de gobernanza fiscal. En el caso de Singapur, por ejemplo, la publicación debe realizarse en el sitio web de la empresa o en su informe anual y debe contener una descripción de la gestión de los riesgos fiscales basada en los siguientes ejes: el cumplimiento de las leyes fiscales, tanto en su letra como en su espíritu; una estructura de gobernanza para la gestión del riesgo fiscal basada en el *tone at the top*; y una relación de colaboración y transparencia entre la empresa y la administración tributaria, sustentada en la confianza y el respeto mutuos.

GRÁFICO 2 Esquema legal de la estrategia fiscal en el Reino Unido



Fuente: Elaboración propia a partir de la *Finance Act 2016, Schedule 19*.

A nuestro juicio, la regulación británica resulta especialmente relevante y merece ser considerada un referente. De conformidad con el *Schedule 19, Publish Your Large Business Tax Strategy*, de la *Finance Act 2016*, las empresas están obligadas a publicar anualmente su estrategia fiscal, incluido su enfoque frente al riesgo tributario, la planificación tributaria y su relación con *His Majesty's Revenue and Customs* (HMRC).¹⁷ La periodicidad anual de esta obligación constituye un elemento particularmente significativo.

La obligación alcanza a los grupos, subgrupos y compañías con una cifra de negocio consolidada superior a £200 millones o con activos en el balance que excedan los £2.000 millones. Adicionalmente, las empresas o grupos del Reino Unido que formen parte de un grupo de empresas multinacionales que supere el umbral del marco de información país por país de la OCDE, fijado en una facturación global superior a €750 millones, también deben publicar una estrategia. Si dentro del grupo o subgrupo existen diferentes estrategias fiscales, todas deben publicarse de manera independiente y debe indicarse claramente a qué entidad o entidades se refiere cada una. La responsabilidad de su publicación recae en la entidad responsable del grupo en el Reino Unido —y abarca a todos sus miembros—, si bien puede ser publicada por cualquiera de las entidades residentes en el territorio británico. En el caso de grupos extranjeros con subgrupos en el Reino Unido, cada subgrupo residente se considera responsable de la publicación, que debe abarcar a todas las empresas y sucursales del Reino Unido que sean miembros del subgrupo. Por su parte, si una filial residente es propiedad directa de una matriz extranjera y no existe una matriz intermediaria en el Reino Unido, cada filial residente es responsable de publicar su propia estrategia fiscal como empresa cualificada. Esto se aplica incluso si la empresa, considerada individualmente, no

¹⁷. El contenido mínimo de la estrategia fiscal, que debe ser aprobada por el consejo de administración —párrafo 17 del *Schedule 19*—, puede agruparse en cuatro bloques. En primer lugar, la empresa debe exponer su enfoque de gestión del riesgo fiscal y los mecanismos de gobernanza interna que garantizan la identificación, evaluación y control de los riesgos tributarios —cómo identifica y reduce el riesgo fiscal inherente derivado del tamaño, la complejidad y el alcance de los cambios en su negocio; el marco de gobernanza que utiliza para gestionar dicho riesgo; los niveles de supervisión y participación del consejo de administración; y una descripción general de las funciones, responsabilidades, sistemas y controles clave establecidos para gestionar el riesgo fiscal, entre otros aspectos—. En segundo lugar, debe describir su actitud frente a la planificación fiscal y precisar si recurre a estructuras o instrumentos destinados a reducir su carga tributaria y en qué medida estos son coherentes con el propósito y la letra de la legislación —detalles de cualquier código de conducta de la empresa en materia de planificación fiscal; un resumen de los factores que influyen en dicha planificación y de su incidencia en la estrategia fiscal; el enfoque adoptado para estructurar la planificación fiscal; y una explicación de los motivos por los que podría solicitar asesoramiento externo en esta materia, entre otros aspectos—. En tercer lugar, la estrategia debe declarar el nivel de riesgo fiscal que el grupo está dispuesto a aceptar y reconocer, de este modo, su apetito de riesgo en materia tributaria. Por último, debe detallar su enfoque en la relación con HMRC e indicar si promueve una interacción basada en la transparencia y la cooperación —mediante una explicación de cómo la empresa colabora con HMRC para cumplir los requisitos fiscales legales y reglamentarios y de cómo procura actuar con transparencia respecto de los riesgos fiscales actuales, futuros y pasados en relación con todos los impuestos y derechos pertinentes, entre otros aspectos—. Además, las empresas pueden incluir la información adicional que consideren pertinente, especialmente si contribuye a ilustrar su compromiso con el cumplimiento responsable.

tiene un tamaño suficiente para ser una empresa cualificada por sí sola. En el caso de las empresas individuales, estas son, lógicamente, responsables de publicar su estrategia fiscal (HMRC, 2024).

La estrategia debe publicarse anualmente en el sitio web de la empresa, estar disponible de forma gratuita y ser fácilmente accesible. Además, el documento que la contenga puede formar parte de otro documento más amplio o constituir un documento independiente.

Por último, la norma establece sanciones por incumplir la obligación de publicar la estrategia fiscal o por incumplir sustancialmente los requisitos fijados en la ley. La sanción consiste en una multa pecuniaria inicial de £7.500, para cuya imposición no es necesario probar la intencionalidad; una multa adicional de £7.500 si la estrategia no se ha publicado en un plazo de seis meses; y multas acumulativas del mismo importe por cada mes completo de retraso (párrafos 18, 21 y 24 del *Schedule 19*).

Se trata de una regulación de gran interés que no se limita a un ejercicio declarativo, sino que articula un vínculo entre la gobernanza interna y la rendición de cuentas externa, en consonancia con lo propuesto por las partes interesadas.

En este sentido, diversos grupos de interés externos y centros de pensamiento recomiendan este tipo de medidas. En primer lugar, los denominados Principios para la Inversión Responsable (PRI, por sus siglas en inglés), promovidos por las Naciones Unidas y por algunos de los mayores inversores del mundo, recomiendan, en materia de gobernanza fiscal, entre otros aspectos, la publicación de la estrategia fiscal de la empresa aprobada por el consejo de administración, la definición de la posición de la compañía en materia fiscal y la alineación de la estrategia fiscal con la estrategia y la sostenibilidad del negocio (Barrenechea Elorrieta *et al.*, 2020, p. 229). En segundo lugar, Norges Bank Investment Management, en diversos informes vinculados con la dimensión fiscal, destaca la importancia que la estrategia fiscal tiene para los inversores y, por ello, recomienda que sea aprobada por el consejo de administración, se supervise su cumplimiento y se adopten medidas de transparencia. En tercer lugar, The B Team ha formulado, en sus *Responsible Tax Principles*, siete principios en consonancia con lo señalado anteriormente: la responsabilidad sobre la estrategia fiscal debe recaer en el consejo de administración (principio 1) y, en atención a la transparencia fiscal, dicha estrategia debe publicarse (principio 7). Aunque no desarrolla propiamente su contenido, “la simple relación de los principios que promueve o propugna bien pudiera constituir una propuesta del alcance de la estrategia fiscal de una compañía” (Sesma Moreno, 2025, p. 549), como se describe brevemente a continuación: principio 2, compromiso con el cumplimiento de la legislación tributaria; principio 3, adopción de estructuras empresariales que respondan a auténticas razones de negocio, estén alineadas con la actividad empresarial

y cuenten con sustancia real; principio 4, desarrollo, en la medida de lo posible, de relaciones de cooperación con las autoridades fiscales, basadas en el respeto mutuo, la transparencia y la confianza; y principio 5, aplicación de los incentivos fiscales de manera transparente y coherente con los marcos regulatorios. En cuarto lugar, la Fundación Haz cuenta con un indicador relacionado con la estrategia fiscal, que debe ser aprobada por el consejo de administración y tener un contenido mínimo referido a las relaciones cooperativas con la administración tributaria, la descripción del modelo de gobernanza de los riesgos fiscales y los compromisos con la transparencia fiscal (Sesma Moreno, 2025, p. 545). En quinto lugar, la Fair Tax Foundation destaca como elemento esencial que la estrategia fiscal sea aprobada por el consejo de administración y publicada, ya sea en las cuentas o los informes anuales obligatorios de la empresa, o bien en su sitio web. Asimismo, establece un contenido mínimo alineado con lo señalado a lo largo de este apartado, al igual que la Dutch Association of Investors for Sustainable Development (VBDO), Oxfam Intermón, el European Business Tax Forum (EBTF), CSR Europe y otras organizaciones (Sesma Moreno, 2025, pp. 535–545).

En suma, la publicación de la estrategia fiscal de las grandes empresas es una medida de transparencia recomendada por centros de pensamiento y organizaciones especializadas que ya se ha incorporado a la legislación del Reino Unido. Veamos ahora el siguiente elemento relevante: los MCF.

2.3 Los marcos de control interno para la gestión de riesgos fiscales

2.3.1 Evolución y alcance funcional de los MCF

Los MCF constituyen una de las piezas operativas esenciales del nuevo paradigma de gobernanza fiscal corporativa. Su finalidad es trasladar al funcionamiento ordinario de las organizaciones los principios, objetivos y límites definidos en la estrategia fiscal, dotándolos de mecanismos efectivos de control, supervisión y verificación de los riesgos fiscales.

Como señala Gascón Catalán, la integración de la fiscalidad en el gobierno corporativo va más allá de la aprobación de la estrategia fiscal por los consejos de administración: “No tiene sentido definir una estrategia fiscal y que esta no esté soportada en un adecuado marco de control interno y de gestión de riesgos” (2015, p. 98). En la práctica empresarial y administrativa, la estrategia fiscal y el MCF no operan como compartimentos estancos. Por el contrario, la estrategia fiscal se implementa funcionalmente mediante el MCF. Esta integración

funcional resulta especialmente visible en el modelo de MCF propuesto por la OCDE (2016) y en las experiencias comparadas más relevantes, como las de Australia, Italia o los Países Bajos, donde este enfoque se articula en el marco de los PCC.

La distinción entre la estrategia fiscal y el MCF responde, por tanto, a una finalidad analítica y sistemática. Mientras que la estrategia fiscal se ha analizado en el apartado anterior como un instrumento de gobernanza y decisión estratégica, el MCF se examina aquí como el instrumento operativo destinado a implementar, controlar y verificar dicha estrategia en el funcionamiento cotidiano de la organización.

Desde una perspectiva funcional, los MCF pueden definirse como el conjunto estructurado de políticas, procedimientos, controles y responsabilidades destinado a identificar, evaluar, gestionar y supervisar los riesgos fiscales relevantes de la empresa, con el objetivo de asegurar un cumplimiento tributario adecuado (Calderón Carrero, 2019, pp. 24–25), coherente y alineado con la estrategia fiscal corporativa. En consecuencia, los MCF representan un cambio fundamental en la concepción tradicional del cumplimiento: ya no se trata únicamente de reaccionar ante la actuación *ex post* de la AT, sino de dotarse internamente de mecanismos que aseguren la calidad y la consistencia de la información fiscal desde su origen.

Este enfoque permite transformar progresivamente la manera en que tanto las empresas como las AA. TT. conciben la gestión del riesgo tributario. Para las empresas, los MCF permiten eliminar o reducir sustancialmente la posibilidad de ser objeto de actuaciones de regularización y sanción por parte de la AT. Para la AT, la existencia de MCF verificables permite pasar de un modelo reactivo y sancionador a uno preventivo, basado en la confianza, la transparencia y un control interno robusto y verificable (Calderón Carrero, 2019, pp. 21–30).

En este contexto, los MCF se revelan como herramientas esenciales dentro de los PCC. Permiten a las AA. TT. reorientar su actividad desde la revisión individual de transacciones hacia la supervisión sistémica de los procesos que conducen a la declaración tributaria. Este cambio de enfoque implica confiar, aunque manteniendo la capacidad de verificación, en los mecanismos internos del contribuyente para garantizar la veracidad y la integridad de la información tributaria (Owens y Leigh-Pemberton, 2023, p. 67).

La implantación progresiva de los MCF en distintas jurisdicciones evidencia una tendencia global: fomentar una relación más transparente y colaborativa entre la administración tributaria y los contribuyentes estratégicos, especialmente en los países que han apostado por modelos avanzados de cumplimiento cooperativo, como Australia, los Países Bajos, Singapur e Italia,

o, más recientemente, Brasil, con el programa CONFIA, en el que el MCF se configura no solo como una buena práctica de gobernanza fiscal, sino también como un requisito para participar en el programa.¹⁸

Aunque los MCF han adquirido un protagonismo creciente durante la última década, especialmente a partir del informe de la OCDE (2016), como parte del nuevo paradigma de cumplimiento tributario, no constituyen una novedad absoluta en la gestión empresarial. Más bien, deben entenderse como una extensión natural y necesaria de los sistemas de control interno y gobierno corporativo desarrollados desde principios del siglo XXI, en respuesta a profundas crisis de confianza corporativa y a una mayor exigencia de transparencia por parte de los reguladores y los mercados.¹⁹

En este sentido, tal como señala Calderón Carrero (2019, p. 24):

Los primeros factores que determinaron una mayor ponderación de los riesgos fiscales en los ICF (marcos de control de gestión empresarial) obedecieron a la mayor atención prestada por los reguladores financieros a este aspecto; puede citarse, a este respecto, la FIN 48 estadounidense sobre *Accounting for Uncertainty in Income Taxes*²⁰ (*Interpretation of FASB Statement 109, Accounting for Income Taxes*) y la NIC 12 de las NIIF (*Impuesto a las ganancias*), desarrollada por la CINIIF 23 (*La incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias*).²¹

18. Las recomendaciones recogidas en las buenas prácticas y tendencias internacionales sobre los criterios de acceso a los PCC establecen la necesidad de contar con un MCF eficaz y robusto. Véase Owens y Leigh-Pemberton (2023, p. 12).

19. Escándalos financieros como los de Enron y WorldCom, en Estados Unidos, y Parmalat, en Italia, evidenciaron con crudeza las debilidades de los sistemas internos de supervisión, la opacidad contable y la falta de rendición de cuentas en las grandes corporaciones. Estas crisis no solo provocaron graves perjuicios económicos, sino que también erosionaron la confianza de los inversores, los reguladores y la sociedad en el comportamiento ético y transparente de las empresas. Como respuesta, surgieron reformas estructurales en materia de gobernanza. Una de las más emblemáticas fue la Ley Sarbanes-Oxley (SOX) de 2002, de Estados Unidos, que reforzó los requisitos de control interno, auditoría y responsabilidad de los órganos directivos.

20. FIN 48 introdujo un marco contable uniforme para reconocer, medir y revelar en los estados financieros las incertidumbres fiscales relacionadas con los tratamientos del impuesto sobre la renta. Establece un umbral de reconocimiento —*more likely than not*— según el cual una posición fiscal solo puede reconocerse si existe una probabilidad superior al 50% de que se mantenga tras una inspección tributaria, con base en criterios técnicos. Esta interpretación obligó a las empresas a evaluar sus tratamientos fiscales con criterios de riesgo, fortalecer sus controles internos y documentar sus políticas tributarias, lo que marcó un hito en la consideración del riesgo fiscal como componente estructural del gobierno corporativo y como antecedente técnico clave en la evolución de los marcos de control fiscal. Véase FASB (2006).

21. La Norma Internacional de Contabilidad n.º 12 (NIC 12), *Impuesto a las ganancias*, junto con su interpretación oficial CINIIF 23, *La incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias* —emitidas por el *International Accounting Standards Board* (IASB)—, establecen el marco contable para reconocer, medir y revelar tanto los impuestos corrientes como los diferidos, e incorporan explícitamente el tratamiento de las situaciones de incertidumbre fiscal. La CINIIF 23, en particular, obliga a las empresas a evaluar si es probable que sus tratamientos fiscales sean aceptados por la administración tributaria y, en caso contrario, a ajustar sus estados financieros para reflejar el riesgo fiscal asociado. Véase IASB (2017). Tanto FIN 48 como la NIC 12 de las NIIF, desarrollada por la CINIIF 23, constituyen un hito muy relevante en la consideración del riesgo fiscal como componente estructural del gobierno corporativo y como antecedente técnico clave en la evolución de los marcos de control fiscal, y contribuyen a consolidar la necesidad de que las empresas multinacionales cuenten con MCF robustos.

En paralelo, las sucesivas actualizaciones de los Principios de Gobierno Corporativo de la OCDE y del G20 (OCDE, 2024) y de las Directrices para Empresas Multinacionales sobre Conducta Empresarial Responsable (OCDE, 2023)²² han ido incorporando referencias explícitas a la necesidad de implementar MCF.

Un avance sustantivo se produjo con la revisión de las Directrices para Empresas Multinacionales en su versión de 2011, que incluyó por primera vez un capítulo específico sobre fiscalidad (capítulo XI). En él se estableció que las empresas debían cumplir tanto la letra como el espíritu de las leyes tributarias, cooperar con las autoridades fiscales y abstenerse de utilizar estructuras opacas o artificiosas para eludir impuestos. Este hito situó la ética fiscal en el núcleo de la gobernanza corporativa y redefinió la transparencia tributaria como un componente esencial de la reputación y la legitimidad empresarial.

Asimismo, dichas Directrices introdujeron una conexión explícita entre el cumplimiento tributario y los sistemas internos de gestión de riesgos, al señalar lo siguiente (OCDE, 2011, p. 65, párr. 102; 2023, p. 58, párr. 125):

El cumplimiento de las obligaciones tributarias debería reflejarse en los sistemas, las estructuras y las políticas de gestión de riesgos. En el caso de las empresas constituidas como sociedades, los consejos de administración están en condiciones de supervisar el riesgo fiscal de diversas maneras. Por ejemplo, deberían desarrollar de forma proactiva principios adecuados de política fiscal y establecer sistemas internos de control fiscal para garantizar que las actuaciones de la dirección sean coherentes con la posición del consejo de administración respecto del riesgo fiscal. El consejo de administración debería estar informado sobre todos los riesgos fiscales potencialmente relevantes, y debería asignarse la responsabilidad de realizar las tareas de control fiscal interno y de informar al propio consejo. Una estrategia integral de gestión de riesgos que incluya la dimensión fiscal permitirá a la empresa no solo actuar como un buen ciudadano corporativo, sino también gestionar eficazmente el riesgo fiscal, lo que puede contribuir a evitar importantes riesgos financieros, regulatorios y reputacionales.

En un proceso evolutivo paralelo, el Foro de Administración Tributaria (FTA), creado por la OCDE en 2002, promovió un nuevo paradigma de relación entre las AA. TT. y los grandes contribuyentes. Las reuniones de Seúl (2006) y Ciudad del Cabo (2008) introdujeron el concepto de "relación mejorada" (*enhanced relationship*), que el FTA invitaba a desarrollar entre las AA. TT. y determinados contribuyentes sobre la base de la confianza mutua y la

²². No deben confundirse con las Directrices de la OCDE sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias.

cooperación. Sin embargo, esta visión innovadora fue criticada porque la relación mejorada entre la AT y el contribuyente parecía vulnerar el principio de igualdad ante la ley. Esto condujo a la OCDE a reformular el planteamiento y pasar de un enfoque bilateral a un marco institucional abierto a los contribuyentes que cumplieran los requisitos definidos con carácter general. Esta evolución se refleja en el cambio terminológico de "relación mejorada" a "cumplimiento cooperativo", sistematizado en la publicación *Co-operative Compliance: A Framework* (OCDE, 2013). En este modelo, la buena gobernanza corporativa se configura como fundamento del cumplimiento fiscal responsable, respaldada por la transparencia mutua, la confianza y la verificación *ex ante* mediante sistemas de control interno (Herrera Molina, 2020, pp. 31–35).

Este enfoque se consolidó posteriormente, cuando los MCF fueron reconocidos expresamente como uno de los pilares esenciales del modelo de cumplimiento cooperativo en el informe de la OCDE de 2016. La revisión de los Principios de Gobierno Corporativo de 2015 reforzó este vínculo entre gobernanza y fiscalidad, al subrayar el papel esencial del marco de gobierno corporativo en la transparencia y la cooperación transfronteriza, así como la exigencia de que los consejos de administración supervisen las estrategias de planificación fiscal y financiera y eviten prácticas de elusión fiscal contrarias al interés de la empresa a largo plazo (Canelo Álvarez y Cubillo Pérez de Ayala, 2020, pp. 97–98).

Finalmente, la revisión de 2023 consolidó esta tendencia al referirse explícitamente a la necesidad de contar con una política de control del riesgo fiscal que garantice la identificación, evaluación y mitigación de los riesgos financieros, normativos y reputacionales asociados a la fiscalidad (OCDE, 2024, p. 44).

En suma, la buena práctica internacional consiste en que la legislación mercantil o fiscal exija que el máximo órgano de gobierno de la sociedad sea responsable del control de los riesgos fiscales (*tax in the boardroom*) y que dicha responsabilidad se ejerza de manera efectiva, para lo cual la sociedad necesita un marco de control. Con el fin de garantizar la efectividad de dicho marco, varias organizaciones internacionales y autoridades nacionales han publicado estándares y normas, que examinamos en el apartado siguiente.

2.3.2 Estándares internacionales y buenas prácticas en materia de MCF

a) El informe de la OCDE de 2016 como marco de referencia

El principal referente internacional para la configuración de MCF eficaces, coherentes y alineados con las mejores prácticas de gobernanza corporativa es el informe de la OCDE de 2016, *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*, al que ya hemos hecho referencia. Dicho informe pretende servir de referencia, por un lado, para que las empresas diseñen y apliquen sus MCF y, por otro, para que las AA. TT. puedan “ajustar su estrategia de gestión de riesgos en relación con grandes empresas en el contexto de las relaciones cooperativas” (Calderón Carrero, 2019, p. 33).

Los elementos o principios clave de los MCF señalados por la OCDE son seis: (i) la existencia de una estrategia fiscal documentada y aprobada por el consejo de administración;²³ (ii) la integración de la fiscalidad en los procesos operativos de la empresa; (iii) la asignación clara de responsabilidades; (iv) una gobernanza fiscal documentada; (v) la realización de pruebas y controles; y (vi) la provisión de un nivel adecuado de aseguramiento (*assurance*), tanto interno como externo (OCDE, 2016, p. 15), que permita a las partes interesadas, incluidas las AA. TT., comprobar que los riesgos fiscales se controlan adecuadamente y que las declaraciones tributarias se ajustan a la normativa aplicable.

En términos conceptuales, el informe de la OCDE de 2016 no introduce un modelo completamente nuevo de control fiscal, sino que sistematiza y adapta al ámbito tributario los principios ya consolidados en materia de control interno y gestión de riesgos empresariales. En particular, el documento parte explícitamente de la lógica de los marcos COSO —tanto el *Internal Control Framework* (2013) como el *Enterprise Risk Management Framework* (2017)— y traslada sus componentes esenciales al diseño de los denominados MCF.²⁴ Esta adaptación permite integrar la fiscalidad en los sistemas generales de gestión del riesgo corporativo y superar una visión aislada o meramente técnica del cumplimiento tributario.

²³. Analizada de manera independiente en el apartado 2.2.

²⁴. En este sentido, Owens y Leigh-Pemberton realizan una comparación entre los principios señalados por la OCDE y los componentes y principios elaborados por COSO —su marco de control interno (MCI) de 2013 y su marco de gestión de riesgos empresariales (GRE) de 2017—, en la que muestran claramente la alineación entre los principios establecidos por la OCDE y los componentes del modelo COSO (Owens y Leigh-Pemberton, 2023, pp. 80–81).

b) El papel de los estándares técnicos: normas ISO y normas técnicas nacionales (UNE 19602 y ABNT NBR 17301)

Las normas ISO han sido otro factor relevante en la implementación de los MCF en las grandes empresas. El motivo es claro: el conjunto de normas ISO en materia de gobernanza y cumplimiento, al que hemos aludido en el apartado 2.2 de la presente investigación, proporciona estándares que establecen modelos organizativos basados en los riesgos, el liderazgo del órgano de gobierno, los controles documentados, la verificación y la mejora continua. Estos modelos permiten transformar el cumplimiento normativo en un sistema efectivo, demostrable y auditable.²⁵

Además, los sistemas de gestión del *compliance* basados en normas ISO aspiran a abarcar cualquier requisito de cumplimiento y, por tanto, a servir de estándar para el aseguramiento del cumplimiento tributario.

Con independencia de lo anterior, algunas jurisdicciones han ido un paso más allá y han desarrollado normas técnicas específicas en materia de *compliance* tributario, con el objetivo de trasladar los principios generales de las normas ISO al ámbito concreto de la gestión y el control del riesgo fiscal. Entre estas iniciativas destacan, de manera singular, la norma UNE 19602:2019, en España, y, más recientemente, la ABNT NBR 17301:2026, en Brasil.

25. Las normas ISO en materia de gobernanza y cumplimiento —a las que hemos hecho referencia en el cuadro 1— se articulan de lo general a lo específico. Comienzan con la ISO 37000:2021, que establece los principios generales del buen gobierno —propósito, estrategia, integridad, supervisión y control interno— y se complementa con la ISO 31000:2018, que aporta una metodología común para gestionar los riesgos en toda la organización. Sobre esta base se construye la ISO 37301:2021, que define el sistema general de gestión del *compliance*, asigna responsabilidades al consejo de administración, establece la función del *compliance officer* e implanta un marco transversal de obligaciones, controles, cultura y mejora continua. A partir de este sistema surgen normas especializadas, como la ISO 37001:2025, que desarrolla un modelo antisoborno más prescriptivo, con controles reforzados, diligencia debida obligatoria y supervisión independiente; la ISO 37002:2021, que regula los canales de denuncia; la ISO 37003:2025, centrada en la gestión del fraude; y la ISO 37008:2024, que establece estándares para realizar investigaciones internas rigurosas. En paralelo, existen normas transversales, como la ISO/IEC 27001:2022 sobre seguridad de la información, de gran relevancia para garantizar la integridad y trazabilidad de los datos. A su vez, la ISO 26000:2010 introduce la dimensión ética y de responsabilidad social, que refuerza la conducta empresarial responsable. La arquitectura se completa con la ISO 37004:2023, que introduce indicadores, métricas y modelos de madurez para evaluar la eficacia real del sistema de gobernanza. Finalmente, en el ámbito tributario específico, la UNE 19602:2019, en España, y la ABNT NBR 17301:2026, en Brasil, adaptan este conjunto de principios, metodologías y controles al ámbito tributario.

b.1) La norma UNE 19602:2019 española

La doctrina ha calificado la norma UNE 19602 como un estándar específico y novedoso en materia de gestión del riesgo fiscal, y ha destacado su carácter integral y certificable, elementos que “lo convierten en un estándar óptimo para la implantación, en cualquier tipo de entidad, de un marco de control y gestión del riesgo fiscal” (Sesma Moreno, 2025, p. 465).

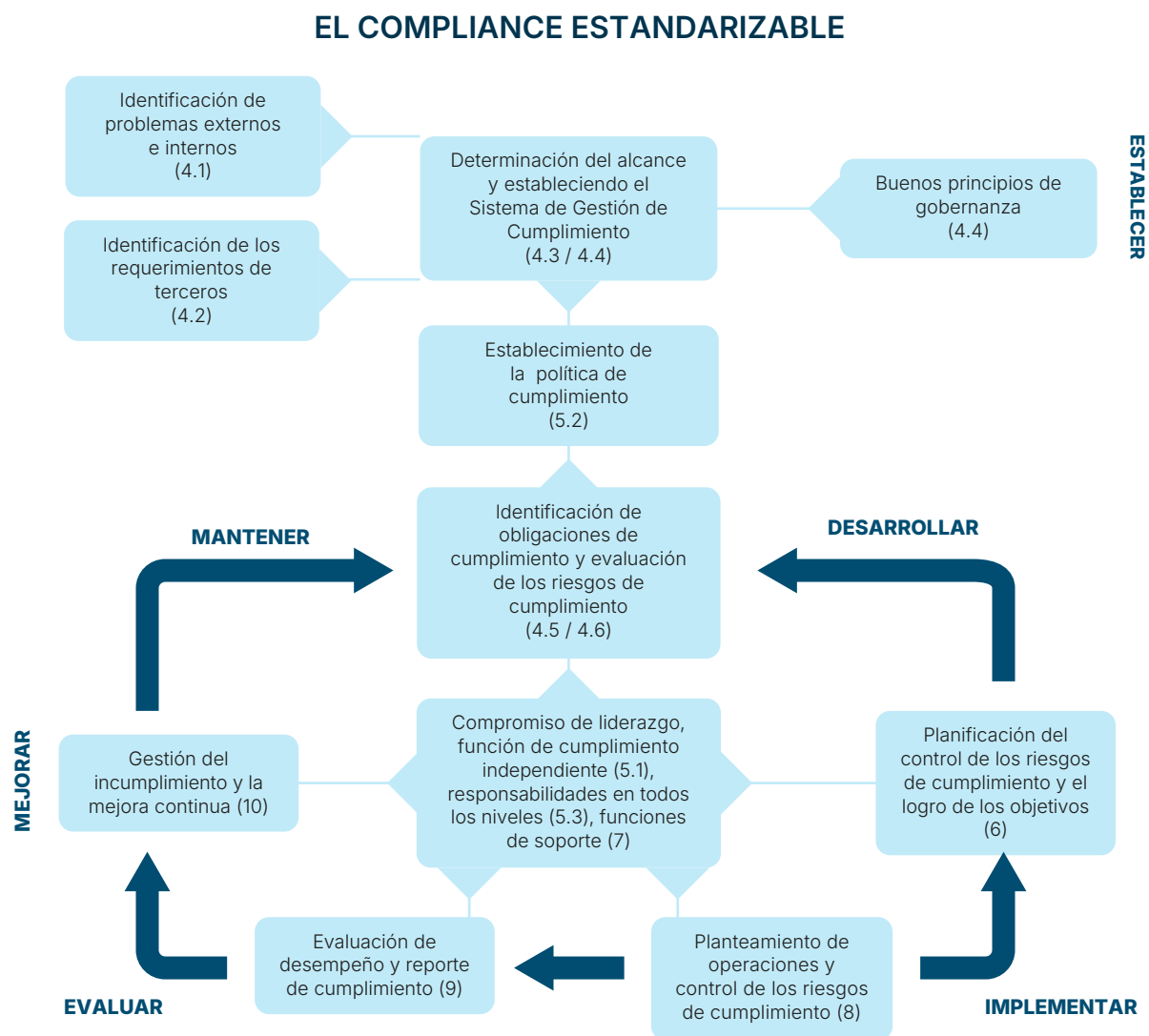
La norma se configura como un estándar voluntario de autorregulación empresarial que proporciona un marco metodológico para establecer, implementar, mantener y mejorar un sistema de gestión del *compliance* tributario. Su finalidad es garantizar que las decisiones fiscales de la organización sean coherentes con la legalidad y los principios éticos, así como demostrar ante la AT el compromiso de la organización con un cumplimiento diligente y transparente, mediante la implementación de buenas prácticas tributarias en las empresas (Canelo Álvarez y Cubillo Pérez de Ayala, 2020, p. 110).

La norma se inspira directamente en la ISO 19600 sobre sistemas de gestión del *compliance*, sustituida por la ISO 37301:2021, y mantiene plena compatibilidad estructural con la ISO 31000 sobre gestión de riesgos, publicada en 2009 y actualizada en 2018. Esto permite combinarla con otros sistemas de gestión del riesgo de la organización y, de este modo, integrarla en un entorno de cumplimiento más amplio.

Los principios rectores en los que se sustenta son: (i) el compromiso del órgano de gobierno y la alta dirección; (ii) la identificación, el análisis y la evaluación de los riesgos fiscales; (iii) los controles y procedimientos fiscales documentados; (iv) la comunicación, la formación y la concienciación; (v) los canales de denuncia y la gestión de incidentes; y (vi) la revisión y la mejora continua mediante auditorías internas y revisiones periódicas que garanticen la eficacia y actualización del sistema.

Desde una perspectiva estructural, la norma articula el sistema en distintas fases, que abarcan la planificación, la implementación y ejecución, la evaluación del desempeño y la mejora continua, siguiendo una lógica coherente con los estándares internacionales de gestión, como se muestra en el gráfico 3 (Sesma Moreno, 2025, pp. 480–483).

**GRÁFICO 3 Componentes del sistema de gestión del *compliance* tributario
UNE 19602**



Fuente: Sesma Moreno (2025, p. 480).

Una de las principales limitaciones de la norma UNE 19602 reside, no obstante, en su naturaleza jurídica, pues se trata simplemente de una norma técnica: un estándar voluntario que fija un umbral mínimo de diligencia. Asimismo, la norma no regula expresamente las consecuencias derivadas de su cumplimiento o incumplimiento ni se ha integrado de manera

explícita en el marco del PCC de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). En este sentido, el potencial de la norma se ve parcialmente limitado por la ausencia de incentivos regulatorios o de un reconocimiento institucional claro asociado a su adopción.

Desde una perspectiva *de lege ferenda* —o en el ámbito reglamentario—, resultaría razonable avanzar en esta materia mediante la incorporación de algunos de sus postulados al ordenamiento jurídico tributario español, con el fin de dotar a su implementación de consecuencias jurídicas o vincularla de forma más directa con el programa de cumplimiento cooperativo de la AEAT.

b.2) La norma ABNT NBR 17301 brasileña

La ABNT NBR 17301 —*Sistemas de gestão de compliance tributário*²⁶— constituye un hito técnico en Brasil para la gestión de riesgos fiscales y la implementación de MCF eficaces. Esta norma fue publicada por la Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT) en enero de 2026, en respuesta a una solicitud expresa de la Receita Federal do Brasil en el contexto del programa CONFIA, lo que la posiciona como un instrumento estrechamente asociado a los objetivos de dicho programa.²⁷

El contenido de la norma toma como referencia tres fuentes fundamentales: la ISO 37301 (*Sistemas de gestión del compliance*), la ISO 37000 (*Gobernanza de las organizaciones*) y la norma UNE 19602:2019 española (*Sistemas de gestión del compliance tributario*). Su razón de ser radica en la modernización del marco de relación entre los contribuyentes y la autoridad tributaria de Brasil, así como en el fortalecimiento del MCF del programa CONFIA mediante la creación de un lenguaje común entre la administración tributaria y las empresas.

Un aspecto distintivo de la ABNT NBR 17301 es que su diseño se orienta explícitamente a facilitar la implementación de MCF integrables con los requisitos del CONFIA, lo que potencia el enfoque de cumplimiento cooperativo.²⁸ En la práctica, esto significa que una empresa con un sistema de gestión del *compliance* tributario conforme a esta norma no solo mejora su capacidad interna para identificar, evaluar y gestionar los riesgos fiscales, sino que también genera condiciones más claras para que la autoridad tributaria reconozca esa estructura como base de una relación cooperativa más confiable y eficiente.

²⁶. Véase ABNT (2026). <https://www.abntcatalogo.com.br/pnm.aspx?Q=cnhnQmdVZEVwaXpoa0NUUlkxZ0QyQVFWWm1remhb2dPMFUyS1RvV3F2QT0=>

²⁷. Véase Receita Federal do Brasil (2026b). <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2026/janeiro/publicada-norma-tecnica-brasileira-sobre-sistemas-de-gestao-de-compliance-tributario>

²⁸. Esta vinculación orgánica con el modelo cooperativo brasileño contrasta con el caso español. Véase el apartado b.1.

c) Buenas prácticas en la implementación de MCF

El análisis comparado permite identificar diversos enfoques adoptados por las jurisdicciones respecto de la implementación de los MCF en las grandes empresas. Un primer elemento diferenciador radica en el mecanismo normativo empleado. Se distingue claramente un grupo de países cuya regulación se articula mediante instrumentos de derecho orientativo (*soft law*), como Australia, los Países Bajos, el Reino Unido, Alemania y Singapur, frente a los países de tradición de derecho civil —Italia, España y Brasil—, que emplean mecanismos de derecho positivo (*hard law*) para regular determinados elementos de los MCF. Estos tres países incorporan obligaciones legales relacionadas con la implementación de MCF, pero los enfoques adoptados son muy diferentes.

En Italia, toda la regulación legal gira en torno a su PCC —*adempimento collaborativo*— y, si bien el acceso es voluntario, la normativa establece como requisito de ingreso que el contribuyente disponga de un sistema de detección, medición, gestión y control del riesgo fiscal, es decir, de un MCF.²⁹ Los requisitos mínimos se desarrollan mediante una resolución administrativa del director de la administración tributaria italiana,³⁰ de manera similar a lo establecido por la OCDE y en consonancia con las metodologías de Australia y los Países Bajos.

En España, la legislación mercantil —mediante la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo— establece como obligación indelegable de los consejos de administración de las entidades cotizadas determinar, entre otros aspectos, la política de control y gestión de riesgos fiscales y supervisar los sistemas internos de información y control. Sin embargo, ni la

²⁹. Decreto Legislativo 128/2015, modificado por el Decreto Legislativo 221/2023. La reforma llevada a cabo mediante el Decreto Legislativo de 2023 avanza hacia una mayor juridificación de los elementos del MCF. De este modo, el Decreto Legislativo define el riesgo fiscal como el riesgo de operar infringiendo normas de naturaleza tributaria o en contradicción con los principios o fines del ordenamiento tributario, y establece la obligación de elaborar un mapa de los riesgos fiscales relacionados con los procesos empresariales (Aníbarro Pérez, 2024, p. 21).

³⁰. *Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate*, n.º 54237, de 14 de abril de 2016. *Disposizioni concernenti i requisiti di accesso al regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo del 5 agosto 2015, n. 128*. "En concreto, el artículo 3, apartado 3, de dicha Resolución establece los siguientes requisitos esenciales que debe reunir el sistema de gestión y control del riesgo fiscal: una estrategia fiscal clara y documentada; una asignación clara de funciones y responsabilidades a personas con la preparación y experiencia adecuadas dentro de la organización, de acuerdo con los criterios de separación de funciones; la previsión de procedimientos eficaces para la detección, medición, gestión y control del riesgo; la supervisión constante del funcionamiento del sistema de control y la activación de medidas correctivas en caso de deficiencias o errores; la adaptabilidad del sistema a los principales cambios que afecten a la empresa, incluidos los cambios en la legislación fiscal; y, por último, la presentación, al menos una vez al año, de un informe a los órganos de dirección sobre los hallazgos realizados, las medidas correctivas adoptadas y, en general, las actividades previstas en el marco del sistema de gestión y control del riesgo fiscal" (Aníbarro Pérez, 2024, p. 15, nota al pie 7).



legislación ni la normativa reglamentaria proporcionan orientaciones para implementar MCF robustos y eficaces. Dicho esto, España cuenta, como vimos anteriormente, con la norma UNE 19602:2019, que establece un sistema de *compliance* tributario que complementa y desarrolla esta materia.

En Brasil, el PCC se aprueba mediante una ley³¹ y su funcionamiento se desarrolla mediante una resolución administrativa³² y la norma ABNT NBR 17301:2026, que vincula el MCF con dicho programa.

En los países de tradición de *common law*, es habitual encontrar modelos basados en el *soft law*. Este es el caso de Singapur y el Reino Unido, que cuentan con modelos de MCF sustentados en el derecho orientativo. También es el caso de Australia y los Países Bajos, donde los MCF forman parte intrínseca de sus PCC y el cumplimiento tributario cooperativo ya no es una facultad, sino un deber para las empresas más grandes, a las que se exige contar con MCF robustos y eficaces.

El gráfico 4 recoge los distintos modelos adoptados por las jurisdicciones analizadas para implementar MCF y distingue entre los enfoques basados en *soft law* y *hard law*, así como su grado de integración funcional en los PCC.

GRÁFICO 4 Enfoques comparados en la implementación de MCF

Modelos de implementación de los MCF y su relación con los PCC				
Modelos <i>soft law</i>		Modelos <i>hard law</i>		
Australia Países Bajos	Singapur Reino Unido	Italia	España	Brasil
Cumplimiento cooperativo obligatorio para grandes empresas	Cumplimiento cooperativo voluntario	PCC con el MCF como eje. Esquema similar al de Australia y los Países Bajos, pero regulado por ley y desarrollado por resolución administrativa	Regulación mercantil del MCF y norma UNE 19602, sin coordinación con el PCC	Regulación legal del PCC y norma ABNT NBR 17301 vinculada con el PCC

Fuente: Elaboración propia.

31. Lei Complementar n.º 225/2026.
32. Instrução Normativa RFB n.º 2295, de 3 de diciembre de 2025.

2.4 El régimen del *Senior Accounting Officer* (SAO) en el Reino Unido

La figura del alto responsable contable de la empresa, o SAO, es muy relevante para el funcionamiento de la gobernanza fiscal corporativa del Reino Unido. Mediante el *Schedule 46* de la *Finance Act 2009*, se instauró el régimen del SAO con el fin de obligar a las grandes empresas —aquellas con ingresos superiores a £200 millones o activos superiores a £2.000 millones— a designar a un responsable de la contabilidad fiscal que certifique anualmente ante HMRC que los sistemas contables están diseñados de tal forma que garantizan la presentación correcta y completa de las declaraciones tributarias (García Valera y Rodríguez Prieto, 2020, p. 345). Lo relevante de este régimen es que el SAO, habitualmente el director financiero, asume responsabilidad personal si se detectan deficiencias (HMRC, 2016).

2.5 Principales tendencias en los PCC avanzados

El tercer componente fundamental del cumplimiento tributario responsable es la existencia de un PCC eficaz. El presente apartado, por consiguiente, no tiene por objeto describir de manera exhaustiva la arquitectura normativa o procedimental de los distintos PCC desarrollados por cada una de las AA. TT., sino detectar, desde una perspectiva comparada y analítica, las principales tendencias que caracterizan a los modelos más avanzados. El objetivo es identificar los elementos comunes que pueden considerarse buenas prácticas, con el fin de contribuir a delimitar un modelo ideal de cumplimiento cooperativo coherente con las recomendaciones internacionales.

2.5.1 Los MCF como pilar fundamental

Como ya sabemos, el CC supone una transformación profunda del paradigma tradicional de control tributario. El eje se desplaza de la verificación *ex post* hacia la prevención, la transparencia y el diálogo temprano, sobre la base de la confianza mutua y el conocimiento del negocio (González de Frutos, 2010, pp. 86–87). A partir de estas premisas, las AA. TT. han basado, por regla general, su relación de confianza en la existencia de MCF eficaces y robustos que permitan verificar y justificar dicha confianza —el concepto de confianza justificada desarrollado por la OCDE (2013)—, tal como recomendó esta organización en su informe de 2016.

Un ejemplo particularmente desarrollado es el de Australia. La Administración Tributaria de Australia (ATO) ha diseñado herramientas metodológicas para evaluar el grado de madurez de los MCF, como la *Tax Risk Management and Governance Review Guide* (ATO, 2022a). En particular, la ATO analiza cuatro áreas fundamentales: (i) la existencia y aplicación efectiva de un marco de gobernanza fiscal; (ii) la ausencia de los riesgos fiscales señalados al mercado por la ATO, por ejemplo, mediante alertas dirigidas a los contribuyentes o guías de cumplimiento; (iii) el tratamiento adecuado de las transacciones nuevas, atípicas o significativas; y (iv) el análisis de las razones que pueden explicar las variaciones entre el resultado contable y las obligaciones tributarias. Asimismo, la ATO verifica que existan evidencias documentadas de que los procesos funcionan en la práctica y no solo sobre el papel (Owens y Leigh-Pemberton, 2023, pp. 97–108). Con base en estas evidencias, y una vez alcanzado un nivel alto de aseguramiento —de acuerdo con la clasificación de aseguramiento: alto, medio y bajo—, la ATO se compromete a realizar revisiones más personalizadas y menos intensivas, y pasa a un esquema de monitoreo y mantenimiento.

En los Países Bajos, el PCC se basa en el lema “*flexible when possible, strict where necessary*”, según el cual la confianza de la AT en la empresa se nutre de la transparencia continua, el diálogo institucional y la existencia de un control interno verificable. El MCF constituye el eje operativo de este sistema. En este contexto, son relevantes los documentos elaborados por la administración tributaria neerlandesa *Buenas prácticas en los marcos de control fiscal* (Belastingdienst, 2023) y *Directrices de supervisión de las grandes empresas*.³³

La Administración Tributaria de Singapur (IRAS, por sus siglas en inglés) ha diseñado un PCC mixto —obligatorio para las empresas que determine la autoridad tributaria y voluntario para otras grandes empresas—,³⁴ en el que las empresas deben contar con procesos

³³. El documento de buenas prácticas constituye una orientación esencial para lograr una mayor uniformidad en la ejecución del programa y pone a disposición de las empresas una herramienta muy útil para el diseño de sus MCF. Además, ambos documentos están dirigidos a los funcionarios que prestan servicios en la Delegación de Grandes Contribuyentes. El documento de buenas prácticas se centra en seis principios alineados con los analizados en el informe de la OCDE de 2016, entre los que destacamos los siguientes: en primer lugar, la estrategia fiscal es un elemento esencial del control tributario. En función de la estrategia fiscal de la organización, la inspección determina su enfoque. En segundo lugar, se recomienda crear un comité fiscal que permita centralizar la información tributaria dentro de la organización. En tercer lugar, debe existir una asignación clara de las responsabilidades fiscales. De este modo, durante el diálogo con la AT, se recomienda especificar con mayor detalle la forma en que la función fiscal coopera con la función financiera y con otros ámbitos de la organización. También puede definirse con mayor precisión la política relativa a la contratación de expertos externos. En cuarto lugar, se destaca la importancia del análisis de los riesgos fiscales. La AT parte de un análisis en el que la empresa examina estos riesgos desde la perspectiva más amplia posible, sin tener en cuenta las medidas de control. Paralelamente, la administración tributaria elabora un análisis de riesgos como parte del proceso de auditoría individual, especialmente para las organizaciones que cuentan con un acuerdo de seguimiento horizontal individual y para las incluidas en el *Top 100*. Cuando se observen diferencias, se abrirá un proceso de diálogo y discusión (PwC, 2023).

³⁴. Véase: [https://www.iras.gov.sg/taxes/corporate-income-tax/corporate-income-tax-compliance/enhanced-taxpayer-relationship-\(etr\)-programme](https://www.iras.gov.sg/taxes/corporate-income-tax/corporate-income-tax-compliance/enhanced-taxpayer-relationship-(etr)-programme)

sistemáticos de identificación, mitigación y monitoreo de los riesgos fiscales corporativos e integrar el control tributario en su marco general de gestión de riesgos (IRAS, 2026).³⁵ El proceso de adhesión comprende las siguientes etapas: (i) confirmación por parte de la IRAS de que la empresa cumple los requisitos para participar en el programa; (ii) autoevaluación exhaustiva de los procesos de control interno de la empresa mediante la denominada Lista de Verificación CTRM, que debe ser revisada por un revisor CTRM —un tercero independiente cualificado, evaluado y aprobado por la IRAS— y enviada a esta junto con el resto de la documentación requerida; (iii) análisis final de la IRAS para determinar si los procesos de control interno de la empresa para el cumplimiento de la normativa tributaria son adecuados y eficaces; y (iv) en su caso, certificación del estatus CTRM con una vigencia de tres años, tras los cuales puede renovarse mediante un proceso de revisión simplificado, siempre que la empresa mantenga su MCF en un nivel adecuado.

La Administración Tributaria del Reino Unido (HMRC) constituye un ejemplo especialmente relevante de gestión de grandes empresas —unas 2.000— basada en el riesgo. Mediante el *Tax Compliance Risk Management* (TCRM), las empresas se clasifican en distintas categorías de riesgo —bajo, moderado, moderado-alto y alto—, con base en la metodología *Business Risk Review Plus* (BRR+), según la solidez de su gobernanza fiscal y la calidad de su relación con la administración tributaria (HMRC, s. f., TCRM3020).³⁶ La revisión del riesgo examina tres factores: (i) sistemas y ejecución: la capacidad de la empresa para presentar correctamente sus declaraciones tributarias mediante sistemas, procesos y competencias adecuados; (ii) gobernanza interna: la transparencia y cooperación de la empresa con HMRC y las responsabilidades de la dirección en la gestión del riesgo fiscal; y (iii) enfoque de cumplimiento tributario: la estrategia fiscal de la empresa, su participación en la planificación fiscal y la naturaleza de su relación con HMRC. En este contexto, existe un Marco de Cumplimiento Cooperativo³⁷ que funciona como indicador de bajo riesgo. Las empresas de bajo riesgo son objeto de revisión cada tres años, mientras que las de riesgo moderado o alto se revisan al menos una vez al año.

³⁵. El programa contempla tres niveles de control:

- Nivel 1: responsabilidad y supervisión del consejo de administración. La gestión del riesgo fiscal debe considerarse una parte integral del gobierno corporativo de la empresa.
- Nivel 2: controles en el ámbito de la entidad, con la finalidad de que la alta dirección pueda supervisar eficazmente el cumplimiento de la normativa sobre tecnologías de la información y la comunicación (TIC). Los controles de este nivel tienen como objetivo determinar si la alta dirección ha adoptado un marco eficaz de gestión de riesgos para identificar, evaluar y gestionar los riesgos y el cumplimiento de la normativa en materia de TIC.
- Nivel 3: controles sobre la declaración tributaria para garantizar que los datos fiscales extraídos y recopilados para su presentación sean completos y precisos.

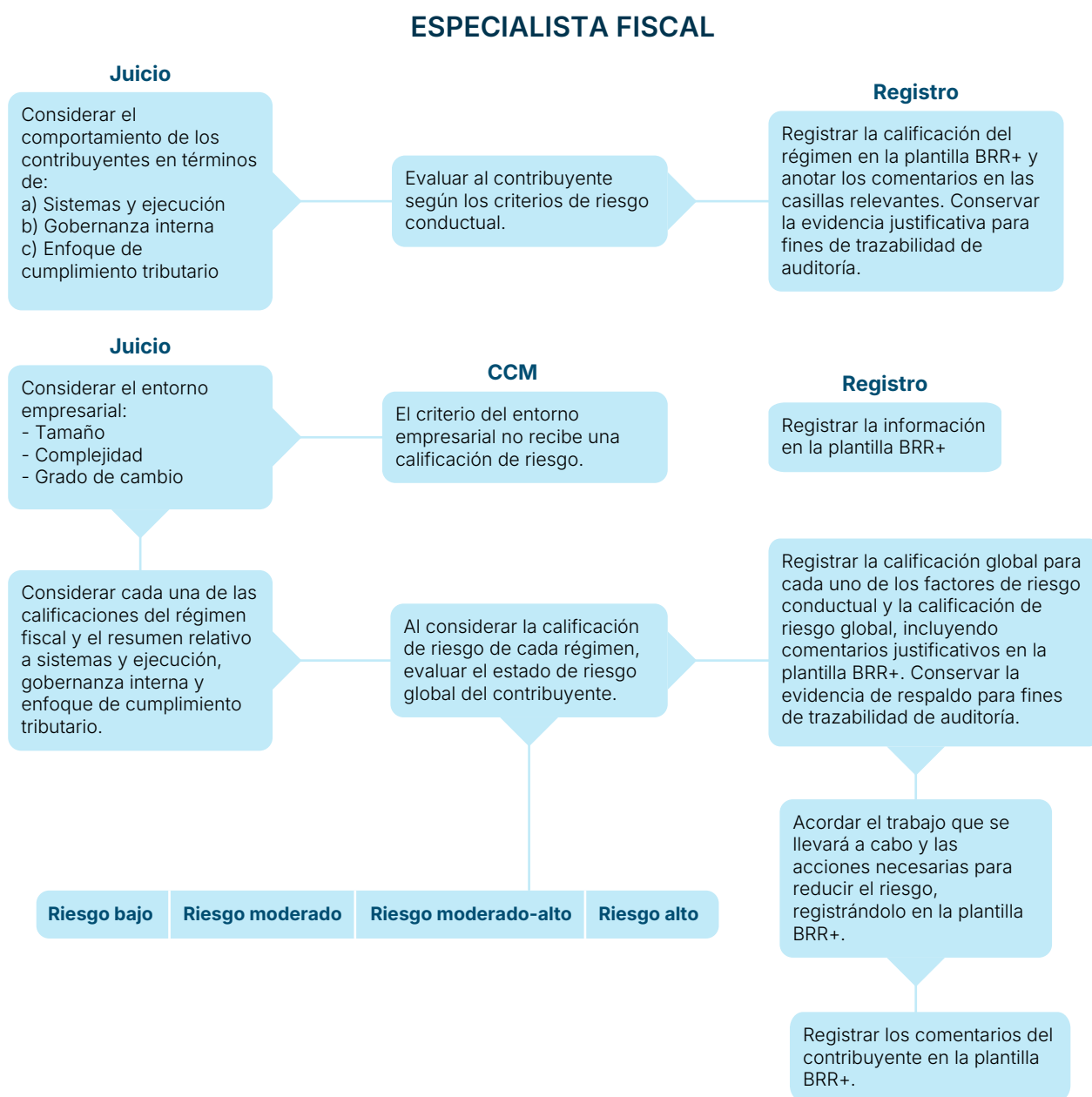
³⁶. Véase: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/tax-compliance-risk-management/tcrm3320>

³⁷. Véase: <https://www.gov.uk/guidance/hmracs-framework-for-co-operative-compliance>

Un aspecto especialmente relevante de la evaluación del riesgo es que no constituye un ejercicio unilateral, sino que involucra a la gran empresa. El proceso BRR+ comienza por considerar el entorno en el que opera la empresa —sector, volumen de operaciones, internacionalización, entre otros factores— para evaluar su nivel potencial de riesgo de cumplimiento. A partir de ahí, se analiza el efecto del comportamiento del contribuyente sobre este riesgo inherente: ¿cuál es su relación con HMRC?; ¿cómo son sus sistemas y procesos, su gobernanza interna y su enfoque de cumplimiento tributario?; ¿estos factores tienden a aumentar o disminuir el riesgo inherente?

Este ejercicio, debidamente documentado, conduce a una calificación general del riesgo de la empresa —bajo, moderado, moderado-alto y alto—. Esta calificación se analiza con la empresa y se acuerdan las medidas necesarias para reducir el nivel de riesgo. De forma esquemática, el proceso es el siguiente:

**GRÁFICO 5 Proceso de revisión del riesgo empresarial de HMRC
(Business Risk Review Plus, BRR+)**



Fuente: Elaboración propia a partir de HMRC, *Flowchart, TCRM3100: The Business Risk Review (BRR+): Overview*.
<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/tax-compliance-risk-management/tcrm3100>

2.5.2 Ampliación del ámbito subjetivo de aplicación

La ampliación del ámbito subjetivo de aplicación de los PCC es una tendencia cada vez más extendida en los programas que han alcanzado cierto grado de madurez institucional y operativa, y se vincula con determinadas recomendaciones formuladas por diversos organismos multilaterales.

En su concepción original, los PCC fueron diseñados como instrumentos selectivos y voluntarios dirigidos a las grandes corporaciones de cada país. Esta delimitación inicial se justificaba por la elevada complejidad de sus estructuras organizativas y operativas, su peso relativo en la recaudación tributaria y la existencia de departamentos fiscales altamente especializados (Calijuri *et al.*, 2022). Así, los PCC nacieron como esquemas restringidos y limitados, por regla general, a las mayores empresas de cada jurisdicción, como el *Horizontal Monitoring* neerlandés, que se inició en 2005 con las 100 empresas más grandes del país (González, 2020), o el programa australiano, que comenzó en 2008 con 24 compañías —18 privadas y 6 entidades públicas— (González, 2024).

No obstante, a medida que se fueron constatando los resultados iniciales favorables de estos programas —en términos de mayor certeza, disminución de controversias y mejora del cumplimiento tributario—, surgió un debate creciente sobre la conveniencia de extender sus beneficios a un universo más amplio de contribuyentes. Desde una perspectiva de política tributaria, la ampliación del ámbito subjetivo de los PCC podría reforzar la cultura de cumplimiento tributario en segmentos más amplios del tejido empresarial, evitar la percepción de que existen privilegios exclusivos para las grandes corporaciones y aprovechar las sinergias de cooperación y transparencia también con empresas de menor tamaño o de determinados sectores estratégicos.

En esta línea de actuación pueden señalarse, entre otros, los PCC de Australia e Italia. En el caso del programa australiano (*Justified Trust Program*), en 2016 se aplicaba a los 100 mayores grupos económicos, denominados *Top 100*. Posteriormente, se implementó el *Top 1000*, mediante el *Combined Assurance Program*, dirigido a las 1.000 entidades públicas y multinacionales más grandes que no forman parte del programa *Top 100*.

Lo anterior se complementa con programas específicos para los denominados grupos empresariales de titularidad privada, como el *Top 500 Program*.³⁸ Por último, el *Next 5000 Private Groups Tax Performance Program* constituye el siguiente eslabón de la estrategia de cumplimiento cooperativo y está dirigido a los grupos privados con un patrimonio neto superior a A\$50 millones. La ATO aplica su metodología de confianza justificada, pero de forma simplificada para adaptarla al tamaño y la capacidad de gestión del contribuyente (ATO, 2025b).

En Italia, el programa fue concebido inicialmente para las empresas con un volumen de negocios no inferior a €10.000 millones, en 2015. Posteriormente, este umbral se redujo de manera significativa: a €5.000 millones en 2020–2021 y a €1.000 millones en 2022–2023. Tras la reforma legal de 2023, los umbrales se redujeron nuevamente: a €750 millones en 2024, €500 millones en 2026 y €100 millones a partir de 2028.³⁹ También hemos señalado anteriormente que la AT de Singapur puede aplicar, por decisión unilateral, las reglas del cumplimiento cooperativo —transparencia, cooperación y examen de los MCF— a las grandes empresas que considere de alto riesgo.

En paralelo a esta evolución, el debate sobre la extensión del cumplimiento cooperativo ha convergido con una reflexión más amplia acerca de la aplicabilidad de los principios de gobierno corporativo —tradicionalmente asociados a las sociedades cotizadas— a otras tipologías empresariales. En este sentido, la OCDE y el G20 han subrayado en sus Principios de Gobierno Corporativo que muchos de estos principios pueden aplicarse a entidades no cotizadas, incluidas las pequeñas y medianas empresas, siempre que se adopten de manera proporcionada y adaptada a su realidad organizativa. A su vez, la Corporación Financiera Internacional (IFC, por sus siglas en inglés), del Grupo Banco Mundial, ha elaborado la *Guía de gobierno corporativo para las pymes* (IFC, 2019), lo que refleja la importancia que otorga al gobierno corporativo en el conjunto del tejido empresarial. Su finalidad es trasladar los principios de buen gobierno corporativo al ámbito de las pymes. El motivo es claro: la mayoría de las empresas del mundo son pymes y estas enfrentan desafíos específicos derivados de

³⁸. Este programa se aplica a los grupos privados que cumplan alguno de los siguientes criterios: (i) contar con más de A\$500 millones en activos netos, con independencia de su volumen de negocios; (ii) contar con más de A\$250 millones en activos netos y un volumen de negocios superior a A\$200 millones; o (iii) ser líderes del mercado o grupos de interés específico. Además, se establecen dos categorías: "contribuyentes significativos" —con estructuras más complejas, mayor volumen económico, entre otras características— y "contribuyentes generales". Los grupos significativos —en torno a un tercio del total— están sujetos a evaluaciones anuales continuas basadas en las cuatro áreas clave para obtener la confianza justificada (ATO, 2025a).

³⁹. Como señalamos al inicio del estudio —apartado 1.1—, la ampliación del ámbito subjetivo de aplicación del programa se regula en el artículo 7, apartado 1-bis, del Decreto Legislativo 128/2015, modificado por el Decreto Legislativo 221/2023, que establece una reducción progresiva de los umbrales de facturación: €750 millones en 2024; €500 millones a partir de 2026; y €100 millones a partir de 2028 (Aníbarro Pérez, 2024).

estructuras de propiedad concentradas, recursos limitados y procesos de gestión menos formalizados. El documento propone un enfoque de gobernanza proporcional y evolutivo, ajustado al ciclo de vida de las empresas, y concibe el gobierno corporativo como un proceso de mejora continua que acompaña el crecimiento organizativo y la complejidad operativa (IFC, 2019, pp. 11–20).⁴⁰

Este enfoque ha ido penetrando en el ámbito de la gobernanza fiscal en diversas jurisdicciones, como Australia y los Países Bajos, donde sus AA. TT. han diseñado guías específicas adaptadas a la realidad de las empresas en materia de recursos y capacidades organizativas. De este modo, las guías se basan en los mismos principios establecidos para las grandes empresas, y las diferencias se concentran principalmente en el ámbito operativo (ATO, 2022b).

Otros países, como Italia, incentivan la implementación de MCF en las pymes mediante la extensión de determinados beneficios aplicables a las grandes corporaciones adheridas a su PCC, como la reducción de las sanciones administrativas —una reducción de un tercio, sin que en ningún caso puedan imponerse por una cuantía superior al mínimo legal—. En la misma línea, Francia ha diseñado un procedimiento de apoyo tributario personalizado para las empresas que, sin tener la condición de grandes,⁴¹ muestren un gran potencial de crecimiento y creación de empleo, desarrollen actividades de investigación, desarrollo e innovación (I+D+i) o trabajen en sectores estratégicos de la economía francesa, siempre que cumplan los requisitos de acceso y los compromisos fijados por la AT. Estos son equivalentes a los exigidos a las grandes corporaciones: demostrar un historial adecuado de cumplimiento en los tres últimos períodos impositivos, aunque se admiten incumplimientos comunicados voluntariamente (Ministère de l'Action et des Comptes publics, 2019, pp. 16–18).

No obstante, la ampliación progresiva del ámbito subjetivo de los PCC plantea importantes desafíos. Los modelos más avanzados de gobernanza fiscal corporativa, basados en estrategias fiscales formalizadas, MCF robustos y mecanismos de aseguramiento, exigen estructuras organizativas, recursos humanos especializados y capacidades de gestión que

⁴⁰. El marco conceptual se articula en torno a cinco temas esenciales: cultura y compromiso con el buen gobierno; toma de decisiones y supervisión estratégica; gestión de riesgos y controles internos; divulgación y transparencia; y gobierno de la propiedad (IFC, 2019, pp. 29–84). Cada tema se adapta a las distintas etapas de desarrollo empresarial, desde el inicio de la actividad hasta la expansión internacional. En las etapas iniciales, el énfasis recae en establecer valores éticos, funciones claras y registros financieros básicos; en las etapas intermedias, en institucionalizar procesos y establecer órganos de supervisión; y, en la etapa avanzada, en formalizar auditorías, políticas de sucesión y mecanismos de transparencia externa. De este modo, las buenas prácticas de gobierno no deben entenderse como algo exclusivo de las grandes corporaciones, sino como una condición necesaria para la sostenibilidad de las empresas de menor tamaño.

⁴¹. El *partenariat fiscal* francés (2019) considera grandes empresas a aquellas que cuentan con 250 empleados o más, un volumen de negocios anual igual o superior a €50 millones y activos superiores a €43 millones.

normalmente solo están al alcance de las grandes empresas. Además, son característicos de empresas en las que la propiedad y la gestión corresponden a personas diferentes. En consecuencia, la extensión de estos esquemas a las empresas medianas y, especialmente, a las pequeñas y microempresas, en las que no existe el conflicto de agencia, requiere soluciones complementarias adaptadas a sus características.

Desde esta perspectiva, futuras líneas de desarrollo podrían explorar mecanismos de cumplimiento apoyados en asociaciones sectoriales o profesionales que actúen como vehículos para difundir buenas prácticas y estándares simplificados de cumplimiento. Asimismo, el desarrollo de herramientas tecnológicas avanzadas, en consonancia con los principios de la administración tributaria 3.0 y del *tax compliance by design*, podría facilitar la automatización de determinados controles y procesos de gestión del riesgo tributario, y reducir los costos de cumplimiento para las empresas de menor tamaño.

2.5.3 La certificación por terceros de los MCF

La incorporación de la posibilidad de que profesionales externos cualificados certifiquen los MCF responde a la lógica de la confianza justificada y constituye, por tanto, un ámbito que cada vez más AA. TT. incorporan a sus modelos, aunque con enfoques diversos. Algunas jurisdicciones la regulan en su normativa tributaria como requisito obligatorio para acceder a sus PCC, como ocurre en Italia, con el propósito de reducir los tiempos del proceso de adhesión. Otras la desarrollan en las guías que regulan el PCC, como Singapur. También existen modelos que la establecen como una herramienta voluntaria, ya sea mediante estándares técnicos de gestión del cumplimiento tributario, como en España, o mediante decreto ministerial, como en Francia. En cualquier caso, el uso de la certificación tiene como fundamento último mejorar la eficacia y fiabilidad de estos procesos. A continuación, se exponen algunas experiencias destacadas como buenas prácticas.

En Italia, la reforma de su PCC realizada en 2023 incorporó la obligación de que profesionales cualificados certifiquen el MCF y su adecuación a las normas contables, si bien quedaron excluidas de esta obligación las empresas que ya estaban adheridas al programa.⁴² La reforma se fundamentó en la necesidad de implementar medidas orientadas a simplificar el procedimiento administrativo y reducir los tiempos de admisión, ya que uno de los principales

⁴². Artículo 171.g), numeral 1.3, de la Ley de 9 de agosto de 2023, y artículo 4, apartado 1-bis, del Decreto Legislativo 221/2023.

problemas detectados era el prolongado plazo de ingreso al PCC italiano, debido a la evaluación y el análisis de la idoneidad de los MCF de las empresas solicitantes (Aníbarro Pérez, 2024, p. 22).

En Francia, en 2021 se articuló el denominado *examen de conformité fiscale* (ECF), en virtud del cual cualquier empresa, con independencia de su tamaño, puede solicitar a un tercero independiente —experto contable, auditor, abogado tributarista, entre otros— una certificación de cumplimiento fiscal relativa a diez áreas críticas.⁴³ La presentación por parte de la empresa del informe de revisión certificado le otorga una serie de beneficios, entre los que destacan los siguientes: por un lado, una reducción significativa de las auditorías fiscales, ya que la certificación funciona como un indicador de buen comportamiento y diligencia debida; por otro, si la AT francesa detecta en una auditoría posterior algún error en las diez áreas certificadas, la empresa no puede ser sancionada ni se le pueden aplicar intereses de demora y, según el caso, tiene derecho al reembolso parcial o total de los honorarios profesionales debido a la responsabilidad profesional del certificador.⁴⁴

En España, la posibilidad de certificar la adecuación de un sistema de *compliance* tributario se ha desarrollado mediante la norma UNE 19602:2019, explicada en el apartado 2.3.2. A diferencia del modelo italiano, esta certificación no constituye un requisito obligatorio para participar en el PCC de la AEAT. Sin embargo, puede ser relevante para determinar responsabilidades en caso de incumplimiento, al acreditar mediante un estándar técnico la idoneidad del MCF.

Por último, en el caso de la IRAS de Singapur, como adelantamos en el apartado 2.5.1, la adhesión al CTRM exige que la Lista de Verificación CTRM elaborada por la compañía sea revisada por un tercero independiente cualificado, denominado “revisor CTRM”.

43. Las diez áreas críticas son las siguientes:

- Cumplimiento del fichero contable con el formato definido.
- Calidad contable de dicho fichero en relación con los principios contables.
- En caso de que la empresa registre sus transacciones mediante un sistema de punto de venta, deberá contar con un certificado o una certificación individual del proveedor.
- Cumplimiento de las normas relativas al plazo y al método de conservación de documentos.
- Validación del cumplimiento de las normas relativas al régimen aplicable del impuesto sobre la renta de las sociedades y del IVA, teniendo en cuenta la naturaleza de la actividad y el volumen de negocios.
- Reglas para determinar la depreciación y su tratamiento fiscal.
- Reglas para determinar las provisiones y su tratamiento fiscal.
- Reglas para determinar las obligaciones de pago y su tratamiento fiscal.
- Requisitos y deducibilidad de los gastos excepcionales.
- Cumplimiento de las normas del IVA en materia de responsabilidad tributaria.

44. Decreto n.º 2021-25, de 13 de enero de 2021, y Orden de 13 de enero de 2021 por la que se aplica el Decreto n.º 2021-25 (impots.gouv.fr).

2.5.4 Persona única de contacto en la AT

Uno de los elementos más valorados por las grandes empresas es la existencia de un único punto de contacto —*single point of contact*— en su relación con la AT: un profesional que comprenda su negocio y los problemas fiscales que enfrentan (FMI, s. f.).

Esta buena práctica ha sido implementada por diversas jurisdicciones, todas ellas mediante instrumentos de *soft law*. Entre estas destaca la figura del *Customer Compliance Manager* (CCM) del Reino Unido, considerada una pieza central de su modelo de cumplimiento cooperativo y gestión del riesgo fiscal. Su función consiste, básicamente, en actuar como gestor de la relación y de la supervisión estratégica del riesgo fiscal de cada contribuyente. De este modo, HMRC asigna un CCM a todas las empresas incluidas en el programa *Large Business Service*, que, como ya señalamos, abarca alrededor de las 2.000 mayores empresas que operan en el Reino Unido. Con ello se establece un único punto de contacto permanente entre la administración tributaria y la empresa, capaz de comprender en profundidad su estructura organizativa, sus operaciones, su estrategia fiscal y sus sistemas de control interno (HMRC, 2025). Todo este proceso se desarrolla operativamente mediante el denominado BRR+, al que ya hemos hecho referencia.

Otras jurisdicciones que han implementado figuras análogas son Australia, mediante el denominado *Key Client Manager*, únicamente para las empresas del grupo *Top 100* (ATO, 2023); los Países Bajos, mediante el denominado *Client Coordinator* (Center for Tax Policy and Administration, 2011, p. 8); y Francia, en el marco del *partenariat fiscal*.

2.5.5 Beneficios vinculados a la adhesión de las grandes empresas a los PCC

El avance en la implementación de los PCC por parte de las AA. TT. —el 72,4%, según datos de la OCDE (2025a, p. 118)— obedece al beneficio mutuo que ofrecen estos programas, al favorecer una mayor certeza fiscal y un menor riesgo de litigio, y permitir una adecuada reasignación de los recursos humanos en un entorno de confianza mutua justificada. En este sentido, el principal beneficio para las empresas es el compromiso de reducir las auditorías tradicionales y, de este modo, disminuir los costos indirectos y mejorar la seguridad jurídica.

Sin embargo, más allá de estos beneficios, que podríamos denominar implícitos, diversas AA. TT. han dado un paso adicional y han establecido consecuencias jurídicas explícitas en favor de las empresas adheridas a sus PCC, en atención a su transparencia y compromiso con el cumplimiento tributario.

En este sentido, uno de los ámbitos que cabe destacar es el sancionador. Varias jurisdicciones han optado por incorporar mecanismos de exención total o parcial de sanciones⁴⁵ cuando se detectan incumplimientos por parte de los contribuyentes, siempre que se cumplan una serie de requisitos adicionales. El más habitual es que el propio contribuyente informe oportunamente del incumplimiento. Asimismo, se prevé un trato más favorable en materia procedimental. La finalidad es “premiar” la transparencia y la autorregulación del contribuyente orientadas al cumplimiento tributario en un entorno de confianza mutua. En el ámbito comparado, interesa destacar, entre otras, las siguientes experiencias:

Italia ha incorporado expresamente al ordenamiento jurídico los beneficios aplicables a las empresas que se adhieren a su PCC —*adempimento collaborativo*—. Antes de la reforma de 2023, los beneficios existentes eran los siguientes (Owens y Leigh-Pemberton, 2023, p. 129):

- a) Procedimiento abreviado de consulta preventiva, mediante el cual la administración tributaria se compromete a responder las consultas empresariales en un plazo de 45 días desde la recepción de la solicitud o de la documentación adicional requerida.
- b) Reducción de la sanción, que, en cualquier caso, no puede superar el mínimo establecido en la normativa, y suspensión de la recaudación hasta la liquidación definitiva en relación con los riesgos comunicados previamente de forma oportuna y completa, cuando la administración tributaria no esté de acuerdo con la posición adoptada por el contribuyente.
- c) Exención de la obligación de presentar garantías para la devolución de impuestos directos e indirectos durante todo el período de participación en el PCC.

A partir de 2023, se añadieron los siguientes beneficios:⁴⁶

- a) Reducción del plazo de caducidad de la acción para comprobar las obligaciones tributarias, con determinadas excepciones.

⁴⁵. Esta tendencia tiene su origen en el ámbito penal, donde ha tenido una amplia acogida. Como veremos en el capítulo 3, la vinculación entre la exención de responsabilidad por posibles delitos y la implementación de un sistema de *compliance* penal en la empresa ha favorecido ampliamente la incorporación de herramientas de cumplimiento penal en las compañías.

⁴⁶. Como señala Aníbarro Pérez (2024, p. 22), la Ley de 9 de agosto de 2023 estableció, en su artículo 17.1.g), numeral 1.9, la necesidad de mejorar los beneficios asociados a la adhesión al PCC, con especial atención a las materias sancionadora y procedimental. En cumplimiento de este mandato legal, el Decreto Legislativo 221/2023 añadió un apartado 6-*bis* al artículo 6 del Decreto Legislativo 128/2015.

- b) Reducciones adicionales de las sanciones administrativas, que pueden llegar a la exoneración total —por ejemplo, respecto de riesgos fiscales significativos—, para todos los riesgos fiscales comunicados previamente de forma oportuna y completa.

En Francia, la reforma estructural de la Administración pública que se produjo con la aprobación de la Ley ESSOC de 2018 —*Loi pour un État au service d'une société de confiance*—, mediante la cual se introdujo el denominado "derecho al error",⁴⁷ provocó un cambio fundamental en la forma de proceder de la AT francesa, que pasó a distinguir entre los incumplimientos derivados de errores involuntarios y las conductas fraudulentas, y fomentó el diálogo durante las verificaciones tributarias. En el caso de las grandes empresas, mediante el *partenariat fiscal* (Ministère de l'Action et des Comptes publics, 2019), las empresas con 250 empleados o más, un volumen de negocios anual igual o superior a €50 millones o activos superiores a €43 millones, y que acrediten un historial adecuado de cumplimiento durante los tres últimos períodos impositivos —aunque se admiten incumplimientos comunicados voluntariamente—,⁴⁸ pueden acceder a una serie de beneficios, entre los que destacan los siguientes: (i) colaboración conjunta a largo plazo para identificar los riesgos fiscales sustanciales y los intereses estratégicos, así como organizar los procesos de intercambio de información y adaptar los métodos de comunicación a cada organización; (ii) compromiso de la administración tributaria de emitir resoluciones vinculantes sin demora y en un plazo razonable —máximo de tres meses—, adaptado a la realidad financiera de la empresa y a la complejidad de la cuestión planteada; (iii) ausencia de sanciones tributarias e intereses de demora si la empresa corrige la autoliquidación de conformidad con lo indicado por la administración tributaria, siempre que hubiera formulado la consulta antes de la fecha de presentación y la respuesta no se hubiera emitido antes de dicha fecha; (iv) reducción del 50% de los intereses de demora y ausencia de sanciones por errores u omisiones cometidos de buena fe y detectados durante la colaboración fiscal respecto de períodos impositivos no prescritos; y (v) agilización de los procedimientos de devolución de impuestos (Ministère de l'Action et des Comptes publics, 2019, pp. 10–16).

Por su parte, Singapur otorga un período de gracia de tres años desde la concesión del estatus CTRM, durante el cual las empresas no son sancionadas por los errores detectados y comunicados. Además, la IRAS se compromete a ajustar sus auditorías futuras y a centrarlas

⁴⁷. La reforma busca promover un cambio de cultura en la relación entre los ciudadanos y las administraciones públicas, reconociendo que pueden producirse incumplimientos cuando los ciudadanos, actuando de buena fe, cometen errores involuntarios y, una vez conscientes de ellos, proceden a corregirlos. En estos casos, la consecuencia jurídica inmediata no es la imposición de la sanción administrativa derivada de la infracción.

⁴⁸. También se aplica a empresas estratégicas que no cumplan el número de trabajadores o los umbrales de facturación y activos, como señalamos en el apartado 2.5.2.

únicamente en determinadas áreas clave de riesgo fiscal acordadas previamente —un máximo de cinco—, lo que favorece una mayor certeza y evita contingencias inesperadas en otras áreas de bajo riesgo.

En síntesis, los países con PCC más maduros están consolidando metodologías para construir MCF eficaces y avanzando en la estandarización de los controles realizados por terceros independientes. Sobre la base de estos avances metodológicos y de fiabilidad, están ampliando el universo de contribuyentes que pueden acogerse a los PCC e, incluso, en algunos países, estableciendo su adscripción obligatoria. El cumplimiento responsable de los contribuyentes dentro de un PCC, basado en la confianza mutua, la transparencia y la resolución temprana de discrepancias en la interpretación de la normativa, justifica un tratamiento diferenciado en materia sancionadora, tendencia que está siendo reconocida en un número creciente de países. Por último, la incorporación de un funcionario único de contacto, similar a un *customer manager*, es un elemento de calidad del servicio que las AA. TT. están adoptando progresivamente.

3 La influencia del *compliance* penal en la arquitectura del cumplimiento tributario

3.1 Introducción

Varios de los elementos que están empezando a generalizarse en el ámbito de la gobernanza fiscal, a los que hemos hecho referencia en el apartado 2.5.5 —como, por ejemplo, las exenciones totales o parciales en materia sancionadora—, tienen su fundamento en medidas aprobadas en la normativa penal. Estas medidas han favorecido la implementación del *compliance* penal en las empresas y, por ese motivo, consideramos que resultan de interés para avanzar en la mejora de la gobernanza fiscal. Entre ellas, nos parece especialmente relevante destacar dos: en primer lugar, la aprobación de eximentes de la responsabilidad penal de las personas jurídicas en caso de implementación de programas de prevención de delitos, incluidos frecuentemente los delitos fiscales; y, en segundo lugar, la figura del *compliance officer*, que surge como respuesta a la necesidad de dotar de efectividad real a los modelos de prevención de ilícitos dentro de las empresas. Ambas medidas se analizan en los apartados siguientes.

3.2 La responsabilidad penal de las personas jurídicas y sus eximentes

3.2.1 Medidas establecidas en el ámbito internacional

Tradicionalmente, muchos sistemas jurídicos —especialmente los de tradición continental— sostenían el principio *societas delinquere non potest*. Bajo esta concepción clásica, la persona jurídica se consideraba una ficción legal carente de voluntad propia y, por tanto, incapaz de actuar con dolo; solo las personas físicas que actuaban en su nombre podían ser penalmente responsables.

A medida que las actividades económicas se expandieron a escala global y surgieron formas complejas de criminalidad económica y corporativa —corrupción transnacional, fraude financiero, lavado de activos, entre otras—, la limitación de perseguir únicamente a las personas físicas puso de manifiesto importantes deficiencias. Diversas instituciones multilaterales —las Naciones Unidas, la Organización de los Estados Americanos, la OCDE, el Consejo de Europa y el Banco Mundial— comenzaron a tomar conciencia de esta limitación. Una de las principales contribuciones internacionales que rompió este dogma fue la Convención para Combatir el Cohecho de Servidores Públicos Extranjeros en Transacciones Comerciales Internacionales de la OCDE (1997), que, junto con la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción (2003), obliga a los Estados a establecer la responsabilidad de las empresas por delitos como el soborno transnacional. Por ello, numerosos países reformaron sus leyes para poder sancionar penalmente a las empresas implicadas en delitos económicos, corporativos o de corrupción.⁴⁹

En consecuencia, la OCDE y otras instituciones multilaterales formularon recomendaciones internacionales para prevenir este tipo de actividades delictivas, dirigidas tanto a los gobiernos nacionales, mediante la aprobación de marcos jurídicos sólidos sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas y sus posibles eximentes (OCDE/ONU, 2024, pp. 18–24), como a las empresas privadas, incluidas las grandes, medianas y pequeñas empresas (OCDE/ONU, 2024, pp. 26–33).⁵⁰

Los estándares internacionales comparten las siguientes características: liderazgo ético; evaluaciones sólidas de los riesgos de corrupción; políticas y procedimientos; un marco de información sólido y eficaz; medición de los avances y realización de controles periódicos; y comunicación de los esfuerzos orientados a reforzar la integridad de las empresas (OCDE/ONU, 2024, p. 29). Todo ello debe basarse en los riesgos, ser operativo, estar debidamente documentado, contar con eficacia demostrada y recursos adecuados, recibir el respaldo de la dirección y del órgano de gobierno de la entidad y, por supuesto, cumplir las normas legales aplicables.

⁴⁹. La Convención establece obligaciones para los países signatarios en cuatro ámbitos: penal, contable y financiero, asistencia jurídica mutua y lavado de activos. Asimismo, recomienda imponer sanciones como la exclusión del derecho a recibir ayudas o beneficios públicos; la inhabilitación temporal o permanente para participar en contrataciones públicas o desarrollar otras actividades comerciales; la sujeción a supervisión judicial; y la orden judicial de liquidación.

⁵⁰. En este contexto, cabe destacar el *Programa anticorrupción de ética y cumplimiento para las empresas: guía práctica* (UNODC, 2013).

3.2.2 Buenas prácticas nacionales en la prevención de delitos

En el ámbito nacional, los países anglosajones fueron pioneros en esta materia al comenzar a reconocer la responsabilidad penal corporativa, como ocurrió con la *Foreign Corrupt Practices Act* (FCPA), promulgada en Estados Unidos en 1977 como respuesta al escándalo Watergate y al descubrimiento de pagos sistemáticos efectuados por grandes empresas estadounidenses a funcionarios extranjeros con el objetivo de obtener importantes contratos públicos. Esta norma destaca por ser la primera en incorporar sanciones para las personas jurídicas por soborno transnacional. Aunque en la legislación estadounidense no existe una eximente o atenuante formal por disponer de programas de cumplimiento, la práctica de las autoridades incentiva su adopción. Las *Federal Sentencing Guidelines* para organizaciones (capítulo VIII; USSC, 2024) y los criterios del Departamento de Justicia —especialmente los *Filip Factors*—⁵¹ consideran la existencia de un programa de cumplimiento efectivo como un factor para mitigar las sanciones o, incluso, declinar la presentación de cargos penales contra una empresa. De este modo, si una compañía demuestra que, antes de la comisión del delito, contaba con políticas de cumplimiento robustas y sistemas de control interno, y que coopera con la investigación, es más probable que alcance acuerdos como los *Deferred Prosecution Agreements* o reciba reducciones de la sanción (Menéndez Conca, 2024a). La importancia práctica de estos desarrollos se reforzó tras la aprobación de la SOX, que introdujo exigencias más estrictas en materia de control interno, responsabilidad de la alta dirección y supervisión corporativa. En particular, la obligación de certificar la eficacia de los sistemas de control interno y las severas consecuencias asociadas a su incumplimiento contribuyeron decisivamente a extender la cultura del cumplimiento y la gestión de riesgos dentro de las organizaciones. La combinación de los requisitos derivados de la FCPA y la SOX tuvo, además, un impacto significativo en la actuación internacional de muchas empresas estadounidenses, especialmente en sectores expuestos a elevados riesgos de corrupción y contratación pública.

También merece la pena destacar la *Bribery Act* 2010 del Reino Unido. La importancia de esta norma radica en su orientación preventiva y de integridad corporativa, al situar el cumplimiento en el núcleo de la responsabilidad penal de las personas jurídicas. Este enfoque se desarrolla detalladamente en la guía elaborada por el Ministerio de Justicia (Ministry of Justice, 2011). En particular, destaca la sección 7, “*Failure of commercial organisations to prevent bribery*”, según la cual la responsabilidad se centra en la omisión de medidas de

51. Véase US Department of Justice (s. f.), sección 9-28.800, *Corporate Compliance Programs*.

prevención por parte de las compañías. De este modo, se crea un estándar de diligencia organizativa conforme al cual la empresa es responsable por no haber implementado los controles adecuados para evitar conductas delictivas. La guía establece seis principios rectores que constituyen la base del enfoque preventivo⁵² (Ministry of Justice, 2011, pp. 21–31). En este sentido, si se demuestra que la compañía contaba con procedimientos adecuados para prevenir el soborno, basados en esos seis principios, quedará eximida de responsabilidad penal.

Posteriormente, el modelo *failure to prevent* se amplió de los delitos de corrupción al ámbito penal-tributario. Mediante la *Criminal Finances Act 2017*, el Reino Unido introdujo los delitos por omisión de prevención de la facilitación de la evasión fiscal, tanto nacional como internacional (HMRC, 2017). Al igual que la *Bribery Act*, la ley establece eximentes por la implementación de medidas de control eficaces para prevenir la comisión de delitos fiscales, basadas en los principios antes señalados. De este modo, la compañía debe incorporar procedimientos razonables de prevención, como los siguientes: elaborar un mapa de riesgos de su modelo de negocio que identifique dónde existe una mayor probabilidad de que alguien evada impuestos deliberadamente —clientes *offshore*, intermediarios sin supervisión, jurisdicciones opacas, entre otros—; elaborar o actualizar una política interna de prevención de la facilitación de la evasión fiscal, aprobada por la dirección y comunicada a todos los empleados; integrar controles en la cadena de valor —por ejemplo, contratos con proveedores que incluyan cláusulas de cumplimiento, verificación de la integridad de los agentes y revisión periódica de clientes clave—; establecer indicadores de control y mecanismos de revisión periódica, informes a la dirección y auditorías internas o externas de cumplimiento; mantener registros de las evaluaciones de riesgos, la formación impartida, las decisiones de diligencia debida y las revisiones realizadas; y revisar los procedimientos cuando cambien las circunstancias —nuevos mercados, nuevos productos o cambios en la regulación fiscal— para garantizar que sigan siendo efectivos (HMRC, 2017, pp. 15–30).

52. Los seis principios rectores son los siguientes: (i) proporcionalidad: los procedimientos implementados deben ser proporcionales al riesgo de soborno que enfrenta la organización y a la naturaleza, escala y complejidad de sus actividades, además de ser claros, prácticos, accesibles y de aplicación efectiva; (ii) compromiso del máximo órgano de gobierno (*top-level commitment*): se trata de un elemento esencial que subraya la importancia del liderazgo ético de la alta dirección. El consejo de administración y los máximos responsables se comprometen a prevenir el soborno mediante el fomento de una cultura de tolerancia cero dentro de la organización; (iii) evaluación de riesgos: se establece la necesidad de identificar sistemática y periódicamente los riesgos de soborno, tanto internos como externos, y de documentarlos; (iv) diligencia debida: las compañías deben aplicar procedimientos de diligencia debida, con un enfoque proporcional y basado en el riesgo, respecto de las personas que prestan o prestarán servicios para la organización o en su nombre, con el fin de mitigar los riesgos de soborno identificados; (v) comunicación y formación: se busca garantizar que las políticas y procedimientos de prevención del soborno estén integrados y sean comprendidos en toda la organización mediante acciones de comunicación interna y externa, incluida una capacitación proporcional a los riesgos que enfrenta; y (vi) monitoreo y revisión: se procura supervisar constantemente el sistema con el fin de implementar mejoras.

En nuestra opinión, desde la perspectiva del cumplimiento y la gobernanza, estas obligaciones implican que los departamentos fiscal, de cumplimiento, de riesgos y de auditoría interna deben participar en un enfoque transversal de prevención de la facilitación de la evasión fiscal, con pleno conocimiento e implicación del consejo de administración y en un entorno de tolerancia cero frente a dicha conducta. Esta situación ha permitido, sin duda, fortalecer los controles internos de las compañías en materia fiscal.

En la misma línea, en 2023, el Reino Unido aprobó la *Economic Crime and Corporate Transparency Act*, que, entre otras reformas, tipifica un nuevo delito corporativo por omisión de prevención del fraude (*failure to prevent fraud*), en vigor desde 2025.

En la Europa continental, cabe destacar las regulaciones implementadas en Italia, España y Francia.

Italia fue uno de los países pioneros en introducir un régimen de responsabilidad de las entidades vinculado a programas de prevención. Mediante el Decreto Legislativo 231/2001, de 8 de junio, Italia creó una figura de “responsabilidad administrativa” de las personas jurídicas derivada de la comisión de delitos que, en la práctica, funciona de forma análoga a la responsabilidad penal. Esta normativa se aplica a las empresas por los delitos cometidos en su interés o beneficio por personas de la alta dirección o por subordinados cuando no se haya ejercido sobre ellos el debido control. El modelo establece un catálogo delimitado de delitos por los que la entidad puede responder, que se ha ampliado continuamente e incluye, entre otros, los delitos fiscales (Mongillo, 2023).

La aportación más novedosa del Decreto 231 fue prever expresamente una causa de exención de responsabilidad si la compañía demostraba que, antes de la comisión del delito, había adoptado todas las medidas de prevención pertinentes. En particular, el artículo 6 de la norma dispone que la empresa no será responsable si demuestra que: (i) ha adoptado e implementado eficazmente un modelo de organización, gestión y control idóneo para prevenir delitos de la misma naturaleza que el cometido; (ii) ha confiado la supervisión de dicho modelo a un organismo interno autónomo —el organismo de vigilancia o *compliance officer*—; (iii) los autores individuales eludieron fraudulentamente el modelo; y (iv) no hubo falta de vigilancia o control por parte del órgano de supervisión. Como se verá a continuación, se trata básicamente de los mismos cuatro requisitos que España incorporó posteriormente a su normativa penal. Este diseño italiano garantizó que no existiera una responsabilidad objetiva de la empresa: esta solo será culpable si no estableció controles adecuados. La adopción del denominado “Modelo 231” es voluntaria, pero, en la práctica, las empresas italianas lo han adoptado masivamente para beneficiarse de la protección legal.

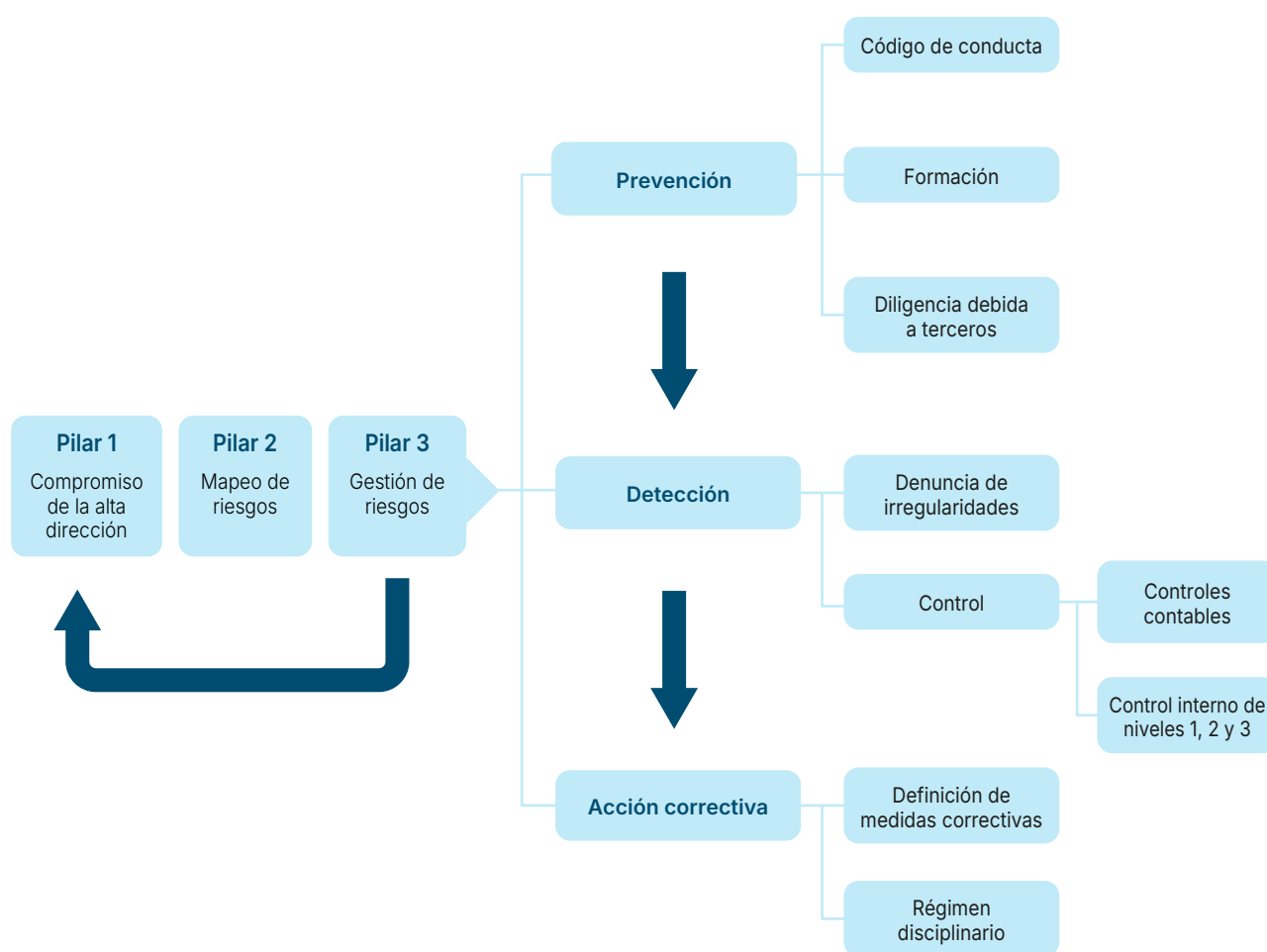
En España, la responsabilidad penal de las personas jurídicas se introdujo en el Código Penal mediante la reforma de 2010. Desde entonces, las empresas podían ser imputadas por un catálogo cerrado de delitos cometidos en su nombre o por su cuenta, siempre que obtuvieran un beneficio directo o indirecto, entre los que se encontraba el delito contra la Hacienda Pública. En 2015, inspirándose en el modelo italiano, se reformó esta materia con la finalidad de introducir mejoras técnicas e incluir expresamente los programas de cumplimiento para la prevención de delitos como posible causa de exoneración de la responsabilidad penal de la entidad, siguiendo la tendencia internacional en esta materia. Estos cambios supusieron una mejora en el ámbito de la gobernanza fiscal, al impulsar la implementación de sistemas de gestión de riesgos tributarios entre las sociedades españolas (Canelo Álvarez y Cubillo Pérez de Ayala, 2020, p. 102).⁵³

En Francia, esta materia se encuentra regulada en la conocida Ley Sapin II —Ley sobre Transparencia, Lucha contra la Corrupción y Modernización de la Vida Económica, de 2016—. De esta norma interesa destacar, en primer lugar, su ámbito subjetivo de aplicación. A diferencia de las jurisdicciones señaladas anteriormente, afecta únicamente a las empresas con una facturación superior a €100 millones y más de 500 empleados. En segundo lugar, la norma obliga a estas empresas a implementar un modelo de prevención de la corrupción que incorpore mecanismos eficaces de identificación y control para evitar la comisión de determinadas conductas delictivas y que, en cierta medida, se inspira en las recomendaciones de las instituciones multilaterales y en las buenas prácticas nacionales anglosajonas. En este sentido, el modelo debe incluir al menos ocho elementos: (i) un código de conducta anticorrupción que incorpore las directrices de comportamiento que debe seguir todo el personal de la compañía y las sanciones aplicables en caso de incumplimiento; (ii) un

⁵³. En esencia, la normativa penal española exige a la persona jurídica de responsabilidad penal si demuestra que, antes de la comisión del delito, había implementado y ejecutado eficazmente un programa de prevención idóneo para evitar el tipo de delito cometido. En concreto, estos programas deben incluir los siguientes elementos: (i) identificar las actividades de riesgo en cuyo ámbito puedan cometerse los delitos que deben prevenirse; (ii) establecer protocolos para la toma y ejecución de decisiones; (iii) gestionar adecuadamente los recursos financieros para impedir la comisión de delitos; (iv) establecer la obligación de informar al órgano de supervisión sobre posibles riesgos o incumplimientos; (v) implementar un régimen disciplinario interno para los infractores; y (vi) verificar periódicamente el modelo y modificarlo cuando se produzcan cambios que lo hagan ineficaz. Cuando el delito sea cometido por personas con funciones relevantes en la compañía, para aplicar la eximente derivada de la implementación del programa de cumplimiento se exige adicionalmente lo siguiente: en primer lugar, que la supervisión del modelo se confíe a un órgano de la persona jurídica con poderes autónomos —por ejemplo, un *compliance officer*—; en segundo lugar, que los autores individuales hayan eludido fraudulentamente los controles, es decir, que hayan vulnerado de mala fe el programa de cumplimiento; y, en tercer lugar, que no haya existido omisión ni negligencia grave en la supervisión por parte del órgano de cumplimiento. Cuando una empresa de pequeña dimensión no pueda contar con un órgano separado, la ley permite que el órgano de administración asuma directamente las funciones de supervisión. Si la compañía no logra acreditar plenamente todos los requisitos de la exención, la existencia parcial de medidas de prevención se valorará, al menos, como circunstancia atenuante de la pena. Asimismo, cabe destacar la Circular 1/2016 de la Fiscalía General del Estado, que sirve como instrumento para interpretar los requisitos incorporados a la legislación penal (FIS-C-2016-00001).

canal interno de denuncias para alertar sobre irregularidades; (iii) la elaboración de un mapa de riesgos de corrupción; (iv) procedimientos de diligencia debida; (v) controles contables para evitar que se encubran actos de corrupción mediante la contabilidad; (vi) formación; (vii) un sistema disciplinario aplicable en caso de incumplimiento; y (viii) un sistema de auditoría que evalúe la eficacia de las medidas anticorrupción (gráfico 6).

GRÁFICO 6 Modelo francés para la prevención de la corrupción



Fuente: Recomendaciones de la AFA para ayudar a las entidades de los sectores público y privado a prevenir y detectar el soborno, el tráfico de influencias, la extorsión por parte de funcionarios públicos, la toma ilegal de intereses, la malversación de fondos públicos y el favoritismo (AFA, 2020, p. 5).

En tercer lugar, resulta de interés destacar que la ley obliga a las empresas condenadas a implementar un programa de cumplimiento (artículo 131-39-2 del Código Penal; OCDE/ONU, 2024, p. 17). La AFA supervisa el cumplimiento de estas obligaciones y puede imponer sanciones administrativas —multas de hasta €1 millón a las personas jurídicas— si las empresas no implementan los programas exigidos.

Además, la Ley Sapin II introdujo en Francia la posibilidad de celebrar acuerdos o convenciones judiciales de interés público (OCDE/ONU, 2024, p. 17). Se trata de una medida similar a los *Deferred Prosecution Agreements* antes mencionados, mediante la cual una empresa investigada por corrupción puede evitar el juicio a cambio del pago de multas y la adopción verificada de medidas de cumplimiento.

Por último, los países latinoamericanos no son una excepción en la implementación de medidas de responsabilidad penal de las personas jurídicas. Muchos de ellos incorporan esta responsabilidad en su legislación, así como eximentes o atenuantes vinculadas a la adopción de modelos de cumplimiento, inspirados en los sistemas italiano y español.

Chile fue pionero en la implementación de mecanismos de mitigación de la responsabilidad penal de las personas jurídicas respecto de determinados delitos catalogados en la propia norma, siempre que hubieran incorporado un modelo adecuado de prevención de delitos y designado a un encargado de cumplimiento cuando el delito se hubiera cometido eludiendo dicho modelo (OEA, s. f.). En la misma línea, Argentina y Perú, entre otros países, contemplan atenuantes o eximentes cuando se han implementado modelos de prevención inspirados en los sistemas italiano y español (Menéndez Conca, 2024b).

3.3 La figura del *compliance officer*

El *compliance officer* es un elemento operativo esencial en el ámbito del *compliance* penal. Se caracteriza por ser el supervisor interno del sistema de prevención de riesgos penales y organizativos de la empresa, encargado de asegurar la eficacia y continuidad del modelo de control.

Diversos países, como Italia y España, han incorporado esta figura como un elemento imprescindible para la aplicación de las eximentes de responsabilidad de las personas jurídicas y han establecido como requisito esencial que el *compliance officer* forme parte de la empresa, pero pueda desempeñar sus funciones de vigilancia y supervisión con plena

autonomía e independencia y, de este modo, tenga capacidad real para incidir en la actividad cotidiana. Con ello, se busca evitar los denominados sistemas de *paper compliance*, es decir, sistemas de cumplimiento meramente formales o cosméticos (KPMG, 2018).

En España, la norma UNE 19602:2019 —explicada en el apartado 2.3.2— regula una figura equivalente para el ámbito tributario, denominada órgano de *compliance* tributario. La norma lo define 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".⁵⁴ El principal problema de esta figura es el conflicto que puede generar con una estructura de gobernanza para la gestión del riesgo fiscal basada en el *tone at the top*, especialmente en el ámbito de las sociedades cotizadas (Sesma Moreno, 2025, pp. 642–646).

⁵⁴. Norma UNE 19602:2019, apartado 3.23.

4 El factor tecnológico en el nuevo paradigma

El factor tecnológico constituye un elemento estructural de la evolución hacia el nuevo paradigma de cumplimiento tributario, especialmente tras la aparición de la inteligencia artificial. Diversos estudios empíricos han puesto de manifiesto que un mayor grado de digitalización empresarial se asocia con incrementos estadísticamente significativos de los ingresos tributarios, efecto que opera principalmente mediante una mejora del cumplimiento voluntario. Este impacto resulta especialmente significativo cuando la digitalización empresarial se acompaña de avances paralelos en la transformación digital del sector público (Nose *et al.*, 2025, pp. 3–4).

Desde esta perspectiva, no se trata únicamente de una cuestión instrumental, sino de un fenómeno sistémico: la interacción entre la transformación tecnológica de las empresas —incluidos sus marcos de control interno— y la evolución hacia una administración tributaria 3.0 constituye un elemento clave para consolidar un modelo de cumplimiento basado en la prevención, la transparencia y la confianza verificable.

Este enfoque resulta plenamente coherente con la evolución hacia modelos de gobernanza fiscal corporativa en los que la estrategia fiscal y el MCF no operan como compartimentos estancos, sino como elementos integrados en una arquitectura tecnológica que permite gestionar el riesgo de forma continua.

4.1 Perspectiva empresarial: digitalización y robustez del MCF

Los avances tecnológicos están transformando profundamente la función fiscal corporativa. La implementación de sistemas integrados de gestión, la automatización de procesos y el uso de herramientas analíticas avanzadas y de inteligencia artificial permiten mejorar sustancialmente la calidad, consistencia y trazabilidad de la información fiscal generada por las organizaciones.

En el contexto del nuevo paradigma de cumplimiento, esta transformación tecnológica adquiere especial relevancia para el fortalecimiento de los MCF. Como subraya la OCDE (2016, p. 15), un MCF debe ser eficaz y robusto, lo que implica ir más allá de la

mera existencia formal de políticas y procedimientos. Resulta imprescindible contar con sistemas capaces de identificar, evaluar y gestionar los riesgos fiscales de forma continua y documentada.

En esta línea, la OCDE recomienda expresamente utilizar la tecnología para maximizar la calidad y precisión de los datos en los que se sustentan las declaraciones tributarias (OCDE, 2016, p. 16). Esta relación entre la mejora del cumplimiento y la tecnología también se destaca en los estándares internacionales más relevantes (COSO, 2013; ISO, 2021).

La literatura reciente ha puesto de manifiesto empíricamente la relación entre el grado de digitalización de los MCF y su calidad efectiva (Renelt y Dallhammer, 2025). Los resultados del estudio muestran una asociación positiva y estadísticamente significativa entre el nivel de digitalización del MCF y su calidad, medida en términos de adecuación, eficacia y fiabilidad del sistema de control fiscal interno. En particular, se destaca que los MCF más digitalizados presentan una mayor capacidad preventiva, una mejor documentación de los procesos y una menor probabilidad de que se produzcan errores fiscales no detectados, lo que refuerza su función como instrumentos de gestión continua del riesgo tributario.

Este hallazgo empírico refuerza significativamente la tesis de que la tecnología en la empresa constituye una condición esencial para un cumplimiento robusto y verificable, especialmente en el contexto de las relaciones cooperativas. A su vez, aporta una mayor transparencia a la documentación de los procesos, en particular en lo que respecta a los precios de transferencia (Rapp y Wiener, 2022, pp. 280–289).

Los modelos de cumplimiento cooperativo presuponen un elevado grado de transparencia y confianza mutua que difícilmente puede sostenerse sobre la base de compromisos meramente declarativos. Por esta razón, no resulta extraño que, en los países con PCC sólidos en los que se exige contar con MCF, la tecnología sea un elemento necesario de toda su metodología. Así, la administración tributaria neerlandesa describe las tecnologías de la información como un componente específico de los MCF que respalda sus principios básicos. En la misma línea, la ATO exige que se apliquen controles generales de tecnologías de la información en los MCF. En Austria, el grado de automatización de las actividades de control debe explicarse como parte de la descripción del MCF (Renelt y Dallhammer, 2025, pp. 2–3). A su vez, en el PCC italiano, la evaluación del MCF incluye necesariamente la calidad de los sistemas de información utilizados para gestionar los riesgos tributarios. Por tanto, la tecnología actúa como una condición habilitadora de los PCC, al permitir demostrar objetivamente la robustez del sistema de cumplimiento.

No obstante, el estudio advierte que la digitalización no sustituye los elementos no tecnológicos del MCF, como la asignación clara de responsabilidades, la gobernanza interna o la cultura de cumplimiento, y subraya los riesgos asociados a una automatización mal diseñada o basada en datos de baja calidad. De este modo, la tecnología aparece como una condición necesaria, pero no suficiente, cuya eficacia depende de su integración en un marco más amplio de gobernanza fiscal corporativa (Renelt y Dallhammer, 2025, p. 15).

4.2 Perspectiva de la AT: hacia la administración tributaria 3.0

Desde la perspectiva de la AT, la hoja de ruta se articula en torno al modelo de administración tributaria 3.0 (OCDE, 2020), que constituye uno de los pilares del nuevo paradigma de cumplimiento. La administración tributaria 3.0 permite que la información relevante para determinar las obligaciones tributarias se genere de manera continua en los sistemas naturales de negocio de las empresas y los contribuyentes, lo que facilita un enfoque preventivo y basado en la gestión anticipada del riesgo.

Desde esta perspectiva, la administración tributaria 3.0 favorece “la transparencia y equidad en la tributación, mejora la relación entre los contribuyentes y las entidades gubernamentales y, en última instancia, crea un ecosistema tributario más eficiente, equitativo y cooperativo” (Calijuri, 2024, p. 2). Este modelo resulta especialmente relevante para los PCC, ya que permite, por ejemplo, el intercambio de datos en tiempo real, la evaluación automatizada de riesgos, el monitoreo de las actividades de los contribuyentes y el intercambio seguro de información, entre otros usos que permiten mejorar la transparencia y fomentar el cumplimiento (Calijuri, 2024, p. 11). En este sentido, la transformación tecnológica de las AA. TT. se articula en torno a los siguientes ejes:

En primer lugar, el acceso temprano y estructurado a la información mediante reportes en tiempo real o cuasi real permite a la administración tributaria reducir la asimetría de información y mejorar la coherencia entre la realidad económica y la información fiscal disponible, al desplazar progresivamente el énfasis desde la detección *ex post* del incumplimiento hacia su prevención.

En segundo lugar, destaca el uso intensivo de la analítica avanzada de datos y, de forma creciente, de herramientas de inteligencia artificial, incluida la inteligencia artificial generativa (GenAI).⁵⁵ Estas tecnologías permiten procesar grandes volúmenes de información, lo que resulta especialmente útil en ámbitos complejos, como los precios de transferencia, en los que la detección temprana de riesgos facilita la focalización de las actuaciones y refuerza la viabilidad de los modelos cooperativos y los acuerdos *ex ante*. Esto resulta muy relevante en las jurisdicciones donde la capacidad del personal para realizar revisiones de riesgo de los grandes contribuyentes es limitada (Aslett *et al.*, 2025, p. 11), como ilustra el gráfico 7.

GRÁFICO 7 Ejemplo de uso de GenAI en la gestión de riesgos de cumplimiento tributario

Aplicación de la inteligencia artificial generativa al análisis del riesgo de cumplimiento tributario



Fuente: Elaboración propia a partir de Aslett *et al.* (2025, p. 13).

⁵⁵. Como señala la OCDE, cada vez más AA. TT. incorporan la analítica avanzada a la gestión de riesgos. En este sentido, el 87% declara utilizar macrodatos (*big data*) para mejorar el cumplimiento normativo, así como inteligencia artificial, incluido el aprendizaje automático, para evaluar riesgos (64,1%) y detectar fraude fiscal (74,4%) (véase el cuadro 6.3, OCDE, 2025a, p. 83).

En tercer lugar, la tecnología permite evaluar la fiabilidad de los sistemas y procesos que generan la información fiscal, lo que posibilita que las AA. TT. basen su actuación en la calidad del control interno del contribuyente. Este enfoque resulta particularmente relevante en el caso de los grandes grupos empresariales.

En definitiva, la tecnología facilita alcanzar lo que podría denominarse confianza verificable, elemento básico y esencial sobre el que se sustentan los programas de cumplimiento cooperativo. Además, permite superar las limitaciones tradicionales de muchas AA. TT. y avanzar hacia el nuevo paradigma de cumplimiento tributario.

4.3 Medición de madurez digital y gobernanza institucional

Dada la relevancia estratégica de la digitalización, las herramientas para medir la madurez digital de las AA. TT. adquieren un papel fundamental. Estas metodologías permiten determinar las distintas etapas de digitalización de las AA. TT. Esto resulta de gran relevancia, ya que permite orientar a las autoridades fiscales en sus procesos de transformación digital y sirve como hoja de ruta para la modernización de sus respectivas administraciones.

Entre las diversas herramientas para medir la madurez digital de las AA. TT., merece especial atención el Índice de Madurez Digital elaborado por el BID (Reyes-Tagle *et al.*, 2021a, 2021b y 2024). Su enfoque se basa en el tratamiento del flujo de información, desde la entrada de datos hasta la generación de servicios digitales, y sigue principios como *data only once*, *single source of truth*, gestión sin papel (*paperless*) y procesamiento en tiempo real. La estructura del índice distingue dos tipos de componentes: los habilitadores —el entorno digital nacional y los recursos para la transformación digital— y los ejes de proceso —los datos como insumo y los productos y servicios como resultado—. De este modo, evalúa la capacidad institucional para recolectar, procesar y utilizar datos en la prestación de servicios inteligentes.

Cada componente se desglosa en subcomponentes y se califica mediante una escala de cuatro niveles de madurez: incipiente, intermedio, avanzado y mejores prácticas. A cada nivel se le asigna un valor de 1 a 4 puntos, lo que permite generar promedios por componente y comparar el avance relativo de distintas administraciones. La metodología incluye una matriz de evaluación detallada, con criterios específicos para cada subcomponente, que sirve como hoja de ruta para identificar brechas y orientar estratégicamente la modernización digital.

5 Confianza, poder y legitimidad en el cumplimiento tributario: hacia un modelo integral más allá de la disuasión

5.1 Del paradigma del cumplimiento convencional (utilidad esperada) al de la confianza (economía conductual)

A lo largo de la presente investigación hemos puesto de manifiesto la insuficiencia del modelo clásico de Allingham y Sandmo (1972) para explicar adecuadamente los niveles observados de cumplimiento tributario.⁵⁶

El modelo de Allingham-Sandmo, basado en la teoría de la utilidad esperada, concibe al contribuyente como un agente racional que pondera el beneficio de la evasión frente al riesgo de detección y la sanción correspondiente. Este enfoque ha servido históricamente de fundamento al paradigma convencional de cumplimiento adoptado por las AA. TT., centrado en la auditoría y la sanción como instrumentos esenciales de aplicación de la normativa (*enforcement*).

Sin embargo, la evidencia empírica demuestra que los niveles reales de cumplimiento superan ampliamente los predichos por el modelo. Como señalan Calvet y Alm (2014), pese a la baja probabilidad de auditoría y la moderación de las sanciones, el cumplimiento efectivo resulta significativamente mayor que el estimado con base en la teoría estándar. Esta discrepancia ha llevado a cuestionar la suficiencia del enfoque exclusivamente disuasorio. Como destaca

⁵⁶. Véase, entre otros, el estudio de Calvet y Alm (2014), que pone de manifiesto que los porcentajes actuales de cumplimiento tributario no pueden explicarse mediante la teoría estándar de Allingham y Sandmo (1972), pues, pese a los fuertes incentivos para evadir impuestos derivados de las bajas probabilidades de auditoría y la reducida cuantía de las sanciones, el cumplimiento de los contribuyentes suele ser mayor que el previsto por el modelo.

Alm (2019, p. 39), el paradigma tradicional se centra casi exclusivamente en las motivaciones financieras e ignora factores no económicos, como la percepción de justicia, la legitimidad institucional, la moral tributaria y las normas sociales, entre otros.⁵⁷

En el caso de las grandes empresas, además, el modelo presenta limitaciones adicionales (Slemrod, 2018, pp. 9–10), lo que pone de relieve la importancia del riesgo reputacional como variable determinante del comportamiento fiscal corporativo. Estudios como el de Hanlon y Slemrod (2009) muestran que la exposición pública de estrategias fiscales agresivas genera efectos negativos sobre el valor bursátil, particularmente en sectores con una alta sensibilidad de los consumidores.

En consecuencia, aunque los mecanismos de disuasión siguen siendo necesarios, el paradigma convencional resulta incompleto (Alm, 2019, p. 39). Por el contrario, la evidencia experimental ha puesto de manifiesto que las intervenciones excesivamente coercitivas pueden producir efectos contraproducentes al debilitar las motivaciones intrínsecas para el cumplimiento, por lo que se recomienda complementar las medidas disuasorias con otras basadas en la confianza (Gangl *et al.*, 2014).

Por este motivo, se propone avanzar hacia lo que Alm denomina *Trust Paradigm* (paradigma de la confianza) (2019, p. 43), basado en la premisa de que el cumplimiento aumenta cuando el contribuyente percibe calidad, credibilidad y fiabilidad en la actuación de la AT.

En este sentido, el concepto de confianza justificada, al que hemos hecho referencia a lo largo de la investigación, debe ser bidireccional. Es decir, tanto las AA. TT. como los contribuyentes deben percibir que la otra parte actúa de manera legítima para mejorar el cumplimiento tributario. Para ello, resulta esencial, por un lado, trasladar al ámbito tributario los postulados e instrumentos de la RSC y, por otro, implementar tecnologías, especialmente la inteligencia artificial (IA), que permitan asegurar la calidad, credibilidad y fiabilidad de los datos y procesos, así como de su tratamiento, tanto desde la perspectiva de la empresa como de la AT.

El instrumento operativo que articula esta convergencia es el PCC.

⁵⁷. En la misma línea, Calvet y Alm (2014) ponen de manifiesto la existencia de motivaciones no económicas en materia de cumplimiento tributario y destacan la moralidad como un factor que influye en él. El estudio se centra en dos emociones morales, la simpatía y la empatía, y concluye que tanto la presencia de simpatía como el estímulo previo destinado a provocar empatía tienen un efecto positivo en el cumplimiento tributario.

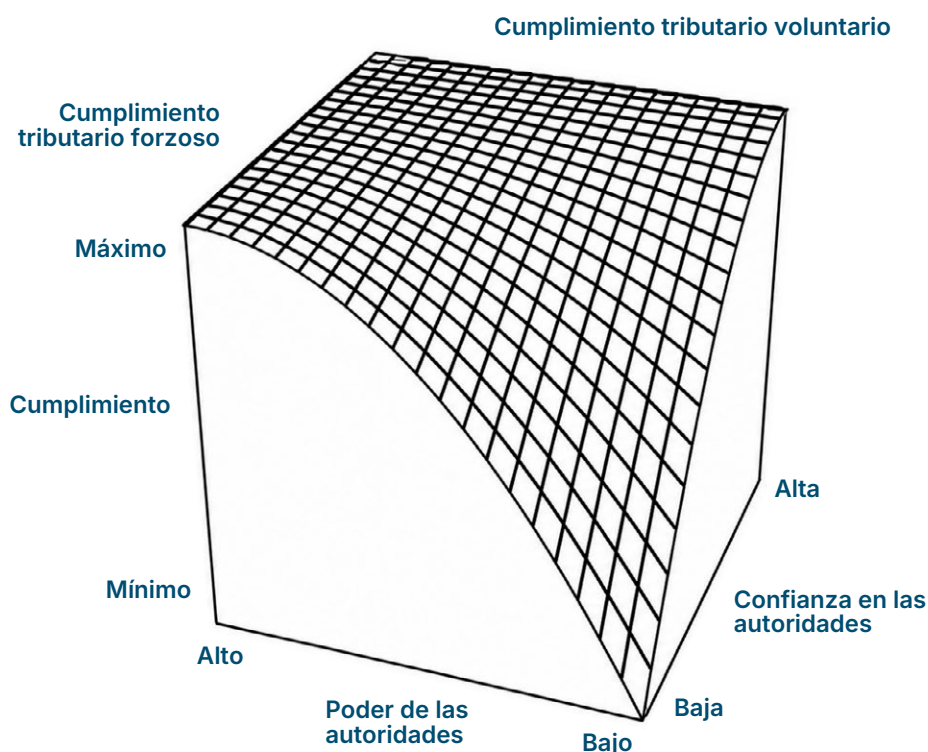
5.2 El marco *slippery slope* y los PCC

5.2.1 Explicación del marco

Como hemos señalado anteriormente, la evolución doctrinal del cumplimiento tributario ha transitado desde una concepción estrictamente disuasoria hacia modelos progresivamente más complejos que integran variables psicológicas, institucionales y relacionales.

Sobre esta base teórica se construye el marco *slippery slope* (Kirchler *et al.*, 2008), que constituye un modelo integrador de las dimensiones coercitiva y de confianza del cumplimiento, como se observa en el gráfico 8:

GRÁFICO 8 El marco *slippery slope*



Fuente: Kirchler *et al.* (2008, p. 212).

El marco reconoce la importancia de las medidas disuasorias, mediante la auditoría tradicional y las sanciones —poder de la AT—, al considerarlas un componente esencial del sistema. Sin embargo, introduce una segunda dimensión igualmente determinante: la confianza institucional, que interactúa estrechamente con la primera en una relación dinámica. Esta interacción configura los distintos tipos de cumplimiento, como se muestra en el cuadro 2:

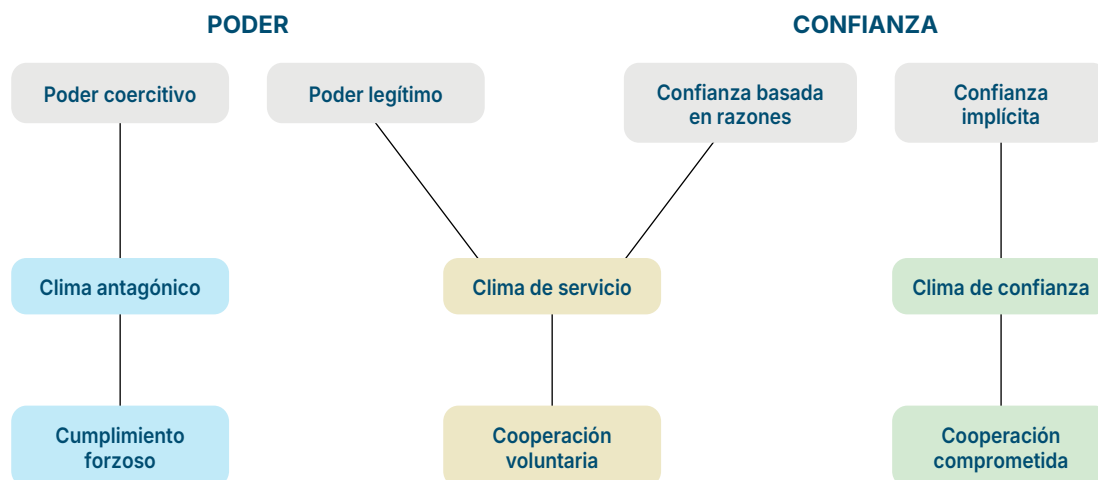
CUADRO 2 Escenarios de cumplimiento en el marco *slippery slope*

Poder	Confianza	Tipo de cumplimiento
Alto	Baja	Cumplimiento forzoso (poder coercitivo, clima antagónico y relación entre policías y ladrones).
Bajo	Alta	Cumplimiento voluntario.
Alto	Alta	Cumplimiento voluntario, estable y sostenible en el tiempo (poder legítimo, clima sinérgico y relación entre cliente y proveedor de servicios). Fundamento teórico de los PCC.
Bajo	Baja	Alto nivel de incumplimiento.

Fuente: Elaboración propia a partir de Kirchler *et al.* (2008).

El modelo se aleja de una concepción estática del cumplimiento tributario, ya que este puede desplazarse a lo largo de una “pendiente resbaladiza”, según cómo se configuren las interacciones entre la AT y el contribuyente. Si la AT incrementa su poder coercitivo sin reforzar simultáneamente la confianza, se genera un cumplimiento forzoso, en el que los contribuyentes obedecen por temor, pero mantienen una actitud negativa y de desconfianza frente a la AT, en un escenario de “policías y ladrones”. En este contexto, el cumplimiento es frágil, ya que depende de una vigilancia constante y puede deteriorarse rápidamente si disminuye el control. Por el contrario, cuando la confianza es elevada, pero el poder es insuficiente, el sistema puede funcionar mientras predominen normas sociales favorables, aunque carece de capacidad de respuesta frente a comportamientos oportunistas que pueden erosionar la percepción de justicia y el clima sinérgico —relación entre cliente y proveedor de servicios—. El modelo sugiere que la estabilidad a largo plazo exige un equilibrio entre ambas dimensiones, en el que el poder se perciba no como coercitivo, sino como legítimo. Es decir, el poder de la AT es aceptado voluntariamente e, incluso, se refuerza mediante el apoyo y la facilitación del trabajo de los empleados públicos, por ejemplo, a través de la denuncia de incumplimientos fiscales de las empresas (Kirchler *et al.*, 2008, p. 213), como se observa en el gráfico 9:

GRÁFICO 9 Relación dinámica entre poder y confianza



Fuente: Gangl *et al.* (2015 p. 19).

La pendiente es “resbaladiza” porque los cambios en la percepción de la justicia o en la intensidad y gestión de la aplicación de la normativa (*enforcement*) pueden alterar la motivación para cumplir. De este modo, el cumplimiento no es una variable binaria —cumplir o no cumplir—, sino un resultado emergente de la interacción institucional.

5.2.2 El marco *slippery slope* como fundamento teórico de los programas de cumplimiento cooperativo

Como hemos destacado en el subapartado 5.2.1, el marco *slippery slope* explica la interacción dinámica entre el poder de la AT y la confianza de los contribuyentes en ella, y sitúa el mejor escenario en niveles elevados de poder y confianza, cuyo resultado es lo que se denomina poder legítimo de la AT.

Los PCC, por su propia concepción, encajan precisamente en ese punto de equilibrio, en el que la AT mantiene su capacidad de auditoría y sanción —condición indispensable para preservar la credibilidad del sistema—, pero ejerce dicho poder en un marco de transparencia, diálogo técnico y gestión anticipada del riesgo. La capacidad coercitiva no desaparece, sino que se transforma en poder legítimo al desarrollarse en un clima de confianza mutua. Este enfoque se materializa mediante la denominada *Responsive Regulation*

Approach (RRA), que propone una estrategia regulatoria escalonada: cooperación cuando existe un comportamiento cumplidor e intensificación de la aplicación de la normativa (*enforcement*) cuando el contribuyente incumple (Kirchler *et al.*, 2008, p. 220).

Toda esta fundamentación teórica ha servido de base para la construcción de los PCC desarrollados, en los que, por un lado, se proponen estrategias cooperativas para los contribuyentes que muestran un comportamiento cumplidor y, por otro, se prevén auditorías frecuentes y sanciones tributarias para quienes no están dispuestos a seguir esa vía de cooperación.⁵⁸ Esto incentiva a los contribuyentes a optar por la vía cooperativa. Incluso, como ya señalamos, algunas jurisdicciones —Australia y los Países Bajos— han establecido la vía cooperativa como obligatoria para determinados contribuyentes.

⁵⁸. Algunos estudios demuestran empíricamente la importancia, desde la perspectiva del cumplimiento, de que las AA. TT. implementen, por un lado, medidas de carácter coercitivo y, por otro, medidas de carácter persuasivo (Prinz *et al.*, 2014, p. 31).

6 Corolario. Cumplimiento tributario, calidad institucional y desarrollo económico: hacia una arquitectura institucional de cumplimiento sistémico

El tránsito hacia un nuevo paradigma de cumplimiento tributario no constituye exclusivamente una reforma técnica limitada al ámbito de la AT. Representa, en realidad, una transformación institucional que redefine las reglas que estructuran la relación entre el Estado y la empresa e incide directamente en la seguridad jurídica y el clima de inversión.

Durante décadas, el modelo predominante para asegurar el cumplimiento tributario se apoyó en la auditoría *ex post*, el control transaccional y la amenaza de sanción como mecanismos centrales de disuasión. Este enfoque resultó funcional en economías menos complejas, pero muestra limitaciones evidentes en contextos caracterizados por estructuras empresariales sofisticadas, cadenas globales de valor, activos intangibles y una creciente interdependencia internacional. En tales entornos, la verificación línea por línea no solo resulta costosa, sino también estructuralmente insuficiente.

La experiencia comparada demuestra que las AA. TT. más avanzadas han evolucionado progresivamente hacia un modelo de gestión sistémica del riesgo. En este enfoque, el objeto del control se centra en la calidad de los sistemas internos que generan la información fiscal. El cumplimiento ya no se concibe únicamente como resultado de la amenaza de sanción, sino como consecuencia de estructuras organizativas diseñadas para identificar, evaluar y mitigar los riesgos desde su origen.

La tesis desarrollada en este trabajo sostiene que la RSC ofrece el anclaje normativo e institucional necesario para esta transición. Cuando la fiscalidad se integra plenamente en la gobernanza corporativa —mediante la aprobación de una estrategia fiscal por el máximo órgano de gobierno y la implementación de marcos robustos de control de riesgos fiscales—, el cumplimiento deja de ser una reacción defensiva y se convierte en un componente estructural del modelo empresarial.

En este contexto, los PCC representan la institucionalización de un modelo más avanzado de interacción entre la AT y las corporaciones. La cooperación no sustituye al control, sino que lo reconfigura. El poder de la AT permanece intacto, pero se ejerce sobre la base de sistemas verificables y del diálogo técnico, lo que refuerza su legitimidad y reduce la incertidumbre. El resultado es un equilibrio más eficiente entre la supervisión y la previsibilidad.

La tecnología es el catalizador que hace viable toda esta evolución. La digitalización de los procesos, la trazabilidad de la información y la analítica avanzada permiten construir lo que puede denominarse una arquitectura de confianza verificable: un sistema en el que el cumplimiento puede demostrarse objetivamente mediante evidencia estructural y controles documentados. Esta infraestructura reduce la discrecionalidad, fortalece la transparencia y genera previsibilidad regulatoria.

Para ALC, el debate reviste especial relevancia. La región enfrenta desafíos en materia de litigiosidad tributaria, percepción de corrupción administrativa y capacidades institucionales limitadas. En este contexto, el fortalecimiento de la gobernanza fiscal corporativa y la implementación progresiva de esquemas cooperativos pueden contribuir a modernizar la interacción entre la AT y los grandes contribuyentes, mejorar la calidad del control y reducir fricciones innecesarias.

El nuevo paradigma no se construye a partir de una única reforma ni de un instrumento aislado, sino que se articula mediante la integración coherente de diversas piezas que, consideradas individualmente, ya existen en muchas jurisdicciones. La estrategia fiscal aprobada al más alto nivel, los MCF, la digitalización de la AT y los PCC no son iniciativas independientes, sino componentes de una misma arquitectura tributaria. Cuando estas piezas se integran de forma coherente, el sistema pasa a funcionar como un mecanismo integrado de gestión sistémica del riesgo.

En última instancia, el nuevo paradigma de cumplimiento tributario redefine el objetivo mismo del control fiscal y dota a la AT de herramientas más eficaces, adaptadas a la nueva realidad corporativa.

Glosario

Administración tributaria 3.0: Modelo impulsado por la OCDE que promueve la integración de las obligaciones tributarias en los sistemas digitales de los contribuyentes para facilitar el cumplimiento en tiempo real.

Aseguramiento (assurance): Nivel de confianza razonable, sustentado en evidencias objetivas, de que los riesgos fiscales de una organización están adecuadamente identificados, gestionados y controlados mediante un marco eficaz de gobernanza y control interno.

Compliance officer: Persona u órgano independiente encargado de supervisar el funcionamiento y la eficacia de los sistemas de cumplimiento y gestión de riesgos de una organización.

Costos de agencia: Costos derivados de la separación entre la propiedad y la gestión de una organización, que surgen cuando los intereses de los administradores o directivos pueden diferir de los intereses de los propietarios.

Estrategia fiscal corporativa: Conjunto de principios, valores, objetivos y directrices que orientan la actuación tributaria cotidiana de una organización y que, de acuerdo con las mejores prácticas internacionales, debe ser aprobado por el máximo órgano de gobierno y divulgado públicamente.

Marco COSO: Marco internacional de referencia para la gestión de riesgos, el control interno y la gobernanza corporativa, desarrollado por el Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

Programa de cumplimiento cooperativo (PCC): Programa promovido por una administración tributaria para establecer relaciones cooperativas con contribuyentes que acrediten elevados estándares de gobernanza y control fiscal.

Senior Accounting Officer (SAO): Figura existente en el Reino Unido responsable de certificar la existencia y el funcionamiento adecuado de los sistemas de control de riesgos fiscales de determinadas grandes empresas.

Single Point of Contact (SPOC): Funcionario o unidad de la administración tributaria designado para actuar como interlocutor principal de un contribuyente en el marco de una relación cooperativa. Esta figura centraliza las comunicaciones entre la administración tributaria y la empresa, facilita la gestión temprana de los riesgos fiscales y contribuye a desarrollar un conocimiento profundo del negocio y de la situación tributaria del contribuyente. En distintas jurisdicciones recibe denominaciones como *Customer Compliance Manager (CCM)*, *Client Coordinator* o *Key Client Manager (KCM)*.

Slippery Slope Framework: Modelo teórico desarrollado por Kirchler, Hoelzl y Wahl que explica el cumplimiento tributario como resultado de la interacción entre el poder de la administración tributaria y la confianza de los contribuyentes.

Tax Control Framework (TCF): Denominación utilizada internacionalmente para los sistemas de gestión y control de riesgos fiscales. En este trabajo se utiliza preferentemente la expresión marco de control fiscal (MCF).

Referencias

- AFA (Agencia Francesa Anticorrupción). 2020. *Recomendaciones de la AFA para ayudar a las entidades del sector público y privado a prevenir y detectar el soborno, el tráfico de influencias, la extorsión por parte de funcionarios públicos, la toma ilegal de intereses, la malversación de fondos públicos y el favoritismo*. <https://www.agence-francaise-anticorruption.gouv.fr/files/files/Recomendaciones%20de%20la%20AFA.pdf>.
- Allingham, M., y A. Sandmo. 1972. "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis." *Journal of Public Economics* 1 (3-4): 323-28. <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/0047272772900102>.
- Alm, J. 2012. "Measuring, Explaining, and Controlling Tax Evasion: Lessons from Theory, Experiments, and Field Studies." *International Tax and Public Finance* 19 (1). <http://repec.tulane.edu/RePEc/pdf/tul1213.pdf>.
- . 2019. "What Motivates Tax Compliance?" *Journal of Economic Surveys* 33: 353-88. <http://repec.tulane.edu/RePEc/pdf/tul1903.pdf>.
- Aníbarro Pérez, S. 2024. "La reciente reforma del adempimento colaborativo: un paso adelante en el cumplimiento tributario cooperativo en Italia." *Crónica Tributaria. Nueva Época* 4 (193). <https://cronicatributaria.ief.es/ief/ct/index.php/cronica-tributaria/article/view/2400>.
- Antinyan, A., y Z. Asatryan. 2025. "Nudging for Tax Compliance: A Meta-Analysis." *The Economic Journal* 135 (668): 1033-68. <https://doi.org/10.1093/ej/ueae088>.
- Aslett, J., T. Cantens, F. Chastel, E. Crown y S. Hamilton. 2025. *Generative Artificial Intelligence for Compliance Risk Analysis: Applications in Tax and Customs Administration*. Notas técnicas y manuales No. 13. Fondo Monetario Internacional. <https://www.imf.org/-/media/files/publications/tnm/2025/english/tnmea2025013.pdf>.
- ATO (Administración Tributaria de Australia). 2022a. "Tax Risk Management and Governance Review Guide." <https://www.ato.gov.au/businesses-and-organisations/corporate-tax-measures-and-assurance/large-business/tax-risk-management-and-governance-review-guide>.

- . 2022b. "Tax Control Frameworks for Medium and Small Corporations." <https://www.ato.gov.au/businesses-and-organisations/corporate-tax-measures-and-assurance/large-business/tax-risk-management-and-governance-review-guide/tax-control-frameworks-for-medium-and-small-corporations>.
 - . 2023. "Available Services for Australia's Largest Taxpayers." <https://www.ato.gov.au/businesses-and-organisations/corporate-tax-measures-and-assurance/public-business-and-international/available-services-for-australia-s-largest-taxpayers#ato-Servicesfortop100taxpayers>.
 - . 2025a. "Key Changes for Top 500 Private Groups." <https://www.ato.gov.au/businesses-and-organisations/business-bulletins-newsroom/key-changes-for-top-500-private-groups>.
 - . 2025b. "Next 5,000 Private Groups Tax Performance Program." <https://www.ato.gov.au/businesses-and-organisations/corporate-tax-measures-and-assurance/privately-owned-and-wealthy-groups/what-you-should-know/tax-performance-programs-for-private-groups/next-5000-private-groups-tax-performance-program>.
- Barrenechea Elorrieta, S., F. González Fernández-Mellado y M.^a González de Luis. 2020. "La transparencia como exigencia del 'buen gobierno'. Definición y alcance de la transparencia para el contribuyente y para la Administración. La reputación ligada al cumplimiento tributario y a la transparencia." En *Gobernanza fiscal: una aproximación equilibrada*, 195–235. Fundación Impuestos y Competitividad. <https://static.fundacionic.com/2020/11/22115242/gobernanza-fiscal-una-aproximacion-equilibrada.pdf>.
- Belastingdienst. 2008. *Tax Control Framework: From a Focus on Risks to Being in Control: A Different Approach*. TCF Working Group. https://download.belastingdienst.nl/itd/beleid/overige/tax_control_framework.pdf.
- . 2023. *Good Practices Fiscale beheersing: De basisprincipes van het Tax Control Framework (TCF) en de betekenis voor het toezicht*. <https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/good-practices-fisc-beheersing-dv4251z2fd.pdf>.
- BID (Banco Interamericano de Desarrollo). 2023. "Fomentar el cumplimiento cooperativo en América Latina y el Caribe para mejorar la recaudación de ingresos y atraer la inversión extranjera." <https://www.iadb.org/es/proyecto/RG-T4282>.
- Calderón Carrero, J. M. 2019. "Los marcos de control de riesgos fiscales en un contexto post-BEPS." *RCT (CEF)* 436: 24–25. <https://files01.core.ac.uk/download/pdf/552652653.pdf>.

- Calijuri, M. 2024. *Revolucionando la tributación: la administración tributaria 3.0 ya está aquí*. Washington, DC: Banco Interamericano de Desarrollo. <https://doi.org/10.18235/0013189>.
- Calijuri, M., M. C. Mac Dowell Dourado de Azevedo y E. Cermeño. 2022. "Programas de cumplimiento tributario cooperativo: una gran oportunidad para ALC." Blog del CIAT. <https://www.ciat.org/ciatblog-programas-de-cumplimiento-tributario-cooperativo-una-gran-oportunidad-para-america-latina-y-el-caribe/>.
- Calvet, R., y J. Alm. 2014. "Empathy, Sympathy and Tax Compliance." *Journal of Economic Psychology* 40: 62–82. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2012.10.001>.
- Canelo Álvarez, L., y C. Cubillo Pérez de Ayala. 2020. "Origen y evolución de la gobernanza, y en particular de la fiscal. El marco jurídico actual de la gobernanza fiscal en España y desarrollo comparado." En *Gobernanza fiscal: una aproximación equilibrada*, 89–121. Fundación Impuestos y Competitividad. <https://static.fundacionic.com/2020/11/22115242/gobernanza-fiscal-una-aproximacion-equilibrada.pdf>.
- Center for Tax Policy and Administration. 2011. *Large Tax Units 15: Horizontal Monitoring, The Netherlands*.
- COSO (Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway). 2013. *Internal Control—Integrated Framework*. <https://www.coso.org/guidance-on-ic>.
- Demsetz, H., y K. Lehn. 1985. "The Structure of Corporate Ownership: Causes and Consequences." *Journal of Political Economy* 93 (6): 1155–77.
- EU Tax Observatory. 2024. *Global Tax Evasion Report 2024*. <https://www.taxobservatory.eu/publication/global-tax-evasion-report-2024/>.
- FASB (Financial Accounting Standards Board). 2006. *FIN 48: Accounting for Uncertainty in Income Taxes*. [https://www.fasb.org/page/ShowPdf?path=aop_fin48.pdf&title=FIN%2048%20\(AS%20AMENDED\)](https://www.fasb.org/page/ShowPdf?path=aop_fin48.pdf&title=FIN%2048%20(AS%20AMENDED)).
- FMI (Fondo Monetario Internacional). s. f. "Managing Large Taxpayers to Maximize Tax Compliance." https://ccamtac.imf.org/content/dam/CCAMTAC/Home/Technical-Assistance/Regional-Workshops/FY22/Workshop_RevAdmin_Mar15-16/Session%201_LT%20Segment%20and%20Mng%20Approach.pdf.

- Gangl, K., E. Hofmann y E. Kirchler. 2015. "Tax Authorities' Interaction with Taxpayers: A Conception of Compliance in Social Dilemmas by Power and Trust." *New Ideas in Psychology* 37: 13–23. <https://doi.org/10.1016/j.newideapsych.2014.12.001>.
- Gangl, K., B. Torgler, E. Kirchler y E. Hofmann. 2014. "Effects of Supervision on Tax Compliance: Evidence from a Field Experiment in Austria." *Economics Letters* 123 (3): 378–82. <https://doi.org/10.1016/j.econlet.2014.03.027>.
- García de Enterría, E., y T. R. Fernández. 2024. *Curso de derecho administrativo*. Vols. I y II. 18.^a ed. Civitas.
- García Valera, A., y C. Rodríguez Prieto. 2020. "Situación actual de la relación cooperativa en España y en países de nuestro entorno." En *Gobernanza fiscal: una aproximación equilibrada*, 321–62. Fundación Impuestos y Competitividad. <https://static.fundacionic.com/2020/11/22115242/gobernanza-fiscal-una-aproximacion-equilibrada.pdf>.
- Gascón Catalán, J. 2015. "Estrategias fiscales y marcos de control interno y de gestión de riesgos fiscales en las sociedades cotizadas. Impacto de la Ley 31/2014." *Crónica Tributaria* 155. <https://cronicatributaria.ief.es/ief/ct/index.php/cronica-tributaria/article/view/420/897>.
- Gedajlovic, E., y D. Shapiro. 1998. "Management and Ownership Effects: Evidence from Five Countries." *Strategic Management Journal* 19 (6): 533–53.
- González, D. 2020. "The Inspection of Large Companies: The Cat and Mouse Strategy or the Horizontal Monitoring Model (HTM)." Blog del CIAT. <https://www.ciat.org/ciatblog-the-inspection-of-large-companies-the-cat-and-mouse-strategy-or-the-horizontal-monitoring-model-htm/?lang=en>.
- . 2024. "The Cooperative Compliance Program: The Tax Control Strategy in the International Experience." Blog del CIAT. <https://www.ciat.org/ciatblog-el-programa-de-cumplimiento-cooperativo-la-estrategia-de-control-tributario-en-la-experiencia-internacional/?lang=en>.
- González de Frutos, U. 2010. "La relación cooperativa: un nuevo horizonte en el diálogo entre las grandes empresas y la agencia tributaria." *Crónica Tributaria* 134: 65–95. <https://cronicatributaria.ief.es/ief/ct/index.php/cronica-tributaria/article/view/721/1198>.
- . 2018. *Tax Assurance: A Risk Management Handbook for Large Business*. Francis Lefebvre.

- Hanlon, M., y J. Slemrod. 2009. "What Does Tax Aggressiveness Signal? Evidence from Stock Price Reactions to News about Tax Shelter Involvement." *Journal of Public Economics* 93 (1): 126–41.
- Herrera Molina, P. M. 2020. "Gobernanza fiscal: de las empresas a la Administración." En *Gobernanza fiscal: una aproximación equilibrada*, 25–84. Fundación Impuestos y Competitividad. <https://static.fundacionic.com/2020/11/22115242/gobernanza-fiscal-una-aproximacion-equilibrada.pdf>.
- HMRC (Administración Tributaria del Reino Unido). s. f. *Tax Compliance Risk Management Manual*. <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/tax-compliance-risk-management>.
- . (Administración de Ingresos y Aduanas del Reino Unido). 2016. "Senior Accounting Officer Guidance." <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/senior-accounting-officers-guidance>.
- . 2017. *Tackling Tax Evasion: Government Guidance for the Corporate Offences of Failure to Prevent the Criminal Facilitation of Tax Evasion*. <https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5a82aaa0e5274a2e8ab58b82/Tackling-tax-evasion-corporate-offences.pdf>.
- . 2024. "Publish Your Large Business Tax Strategy." Última actualización en 2024. <https://www.gov.uk/guidance/large-businesses-publish-your-tax-strategy>.
- . 2025. "Large Business Compliance." Nota técnica.
- IASB (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad). 2017. "CINIIF 23: Uncertainty over Income Tax Treatments." <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifric-23-uncertainty-over-income-tax-treatments/>.
- IFC (Corporación Financiera Internacional). 2019. *Guía de gobierno corporativo para las pymes*. <https://www.ifc.org/content/dam/ifc/doc/mgrt/spanish-ifc-sme-guide-final.pdf>.
- IRAS (Administración Tributaria de Singapur). 2026. "Enhanced Taxpayer Relationship (ETR) Programme." [https://www.iras.gov.sg/taxes/corporate-income-tax/corporate-income-tax-compliance/enhanced-taxpayer-relationship-\(etr\)-programme](https://www.iras.gov.sg/taxes/corporate-income-tax/corporate-income-tax-compliance/enhanced-taxpayer-relationship-(etr)-programme).
- ISO (Organización Internacional de Normalización). 2021. *ISO 37301:2021. Compliance Management Systems—Requirements with Guidance for Use*. <https://www.iso.org/standard/75080.html>.

- Jensen, M., y W. Meckling. 1976. "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure." *Journal of Financial Economics* 3: 305–60.
- Kirchler, E., E. Hoelzl e I. Wahl. 2008. "Enforced versus Voluntary Tax Compliance: The 'Slippery Slope' Framework." *Journal of Economic Psychology* 29: 210–25. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2007.05.004>.
- KPMG. 2018. *Detectando el paper compliance*. <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/es/pdf/2018/05/detectando-paper-compliance.pdf>.
- Melis, A. 2004. "Corporate Governance Failures: To What Extent Is Parmalat a Particularly Italian Case?" <https://doi.org/10.2139/ssrn.563223>.
- Menéndez Conca, L. 2024a. "El surgimiento de los compliance programs y su relevancia en el enjuiciamiento penal de las personas jurídicas en EE. UU." *Revista Penal* 53: 131–50. <https://revistapenal.tirant.com/index.php/revista-penal/article/view/98/81>.
- . 2024b. "La responsabilidad de las personas jurídicas por los delitos cometidos por sus integrantes en Perú y Argentina." *Revista Jurídica Austral* 5 (1): 443–78. <https://doi.org/10.26422/RJA.2024.0501.men>.
- Ministère de l'Action et des Comptes publics. 2019. *Companies and French Tax Authorities: A New Trust-Based Relationship*. https://www.impots.gouv.fr/sites/default/files/media/1_metier/2_professionnel/EV/4_difficultes/PME/trust-based_relationship_france_2019.pdf.
- Ministry of Justice. 2011. *Guidance about Procedures which Relevant Commercial Organisations Can Put into Place to Prevent Persons Associated with Them from Bribing (Section 9 of the Bribery Act 2010)*. <https://whistleblowingnetwork.org/WIN/media/pdfs/Fraud-corruption-EUR-bribery-act-2010-guidance.pdf>.
- Mongillo, V. 2023. "La responsabilidad penal de las personas jurídicas en Italia: puntos fuertes, problemas de aplicación y perspectivas de reforma." *Estudios Penales y Criminológicos* 43: 1–33. <https://doi.org/10.15304/epc.43.9108>.
- Nose, M., N. Pierri y J. Honda. 2025. "Leveraging Digital Technologies in Boosting Tax Collection." Documento de trabajo del Fondo Monetario Internacional No. 89. <https://www.elibrary.imf.org/view/journals/001/2025/089/article-A000-en.xml>.
- OEA (Organización de los Estados Americanos). s. f. *La responsabilidad de las personas jurídicas para los delitos de corrupción en América Latina*. https://www.oas.org/juridico/pdfs/enc_compilacion.pdf.

- OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos). 2011. *Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales*. París: OECD Publishing. Versión en español publicada en 2013. <https://doi.org/10.1787/9789264202436-es>.
- . 2013. *Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*. París: OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/9789264200852-en>.
- . 2014. *Tax Compliance by Design: Achieving Improved SME Tax Compliance by Adopting a System Perspective*. París: OECD Publishing. https://www.oecd.org/en/publications/tax-compliance-by-design_9789264223219-en.html.
- . 2016. *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*. París: OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/9789264253384-en>.
- . 2020. *Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration*. París: OECD Publishing. Versión en español publicada en 2024. https://www.oecd.org/en/publications/tax-administration-3-0-the-digital-transformation-of-tax-administration_ca274cc5-en.html.
- . 2021. *Fomentando la cultura tributaria, el cumplimiento fiscal y la ciudadanía: guía sobre educación tributaria en el mundo*. 2.^a ed. París: OECD Publishing. https://www.oecd.org/en/publications/building-tax-culture-compliance-and-citizenship-second-edition_18585eb1-en.html.
- . 2022. *Tax Morale II: Building Trust between Tax Administrations and Large Businesses*. París: OECD Publishing. https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2022/09/tax-morale-ii_c4b78221/7587f25c-en.pdf.
- . 2023. *OECD Guidelines for Multinational Enterprises on Responsible Business Conduct*. París: OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/81f92357-en>.
- . 2024. *Principios de Gobierno Corporativo de la OCDE y del G20 2023*. París: OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/fb38c737-es>.
- . 2025a. *Tax Administration 2025: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. París: OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/cc015ce8-en>.

- . 2025b. *La confianza pública en los impuestos 2024: América Latina y más allá*. París: OECD Publishing. https://www.oecd.org/en/publications/public-trust-in-tax-2024-latin-america-and-beyond_52ce48d5-en.html.
- OCDE/ONU (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos/Naciones Unidas). 2024. *Una guía de recursos sobre medidas estatales para reforzar la integridad empresarial*. París: OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/98e4efaf-es>.
- Owens, J., y J. Leigh-Pemberton. 2021. *Cooperative Compliance: A Multi-Stakeholder and Sustainable Approach to Taxation*. Wolters Kluwer.
- . 2023. *Cumplimiento cooperativo: un enfoque para la fiscalidad sostenible y con múltiples partes interesadas*. Editado por U. González de Frutos. Washington, DC: Banco Interamericano de Desarrollo. <https://doi.org/10.18235/0004848>.
- Owens, J., A. Piakarskaya, A. Yarygina, L. Barcarolo, C. Bauer, L. A. Velasco Berrezueta, S. Kołodziej, K. Piiskoppel y J. Sesma Moreno. 2025. *Manual for the Evaluation of Costs and Benefits of Cooperative Compliance Programs*. Washington, DC: Banco Interamericano de Desarrollo. <https://doi.org/10.18235/0013849>.
- Prinz, A., S. Muehlbacher y E. Kirchler. 2014. "The Slippery Slope Framework on Tax Compliance: An Attempt to Formalization." *Journal of Economic Psychology* 40: 20–34. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2013.04.004>.
- PwC. 2023. "Dutch Tax Authorities Updates 'Good Practices TCF'." <https://www.pwc.nl/en/insights-and-publications/tax-news/other/Dutch-Tax-Authorities-updates-Good-Practices-TCF.html>.
- Rapp, T., y Wiener. 2022. "Stärkung des Tax Compliance Management-Systems (Tax CMS) durch Digitalisierungsmaßnahmen." *Beck.digitax* 4.
- Receita Federal do Brasil. 2026a. "Publicada norma técnica brasileira sobre sistemas de gestão de compliance tributário." <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2026/janeiro/publicada-norma-tecnica-brasileira-sobre-sistemas-de-gestao-de-compliance-tributario>.
- . 2026b. "Receita Federal lança novo portal do Sped no gov.br com navegação mais simples e moderna." <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2026/junho/receita-federal-lanca-novo-portal-do-sped-no-gov-br-com-navegacao-mais-simples-e-moderna>.

- Renelt, C., y D. Dallhammer. 2025. "Digitalization and Tax Control Frameworks." WU International Taxation Research Paper Series No. 3. <https://doi.org/10.2139/ssrn.5178245>.
- Reyes-Tagle, G., *et al.* 2021a. "Índice de madurez digital: cómo medir el avance de la transformación digital en las administraciones tributarias." Blog del BID. <https://www.iadb.org/es/blog/modernizacion-del-estado/gestion-fiscal/indice-de-madurez-digital-como-medir-el-avance-de-la-transformacion-digital-en-las-administraciones>.
- . 2021b. *Transformación digital en las administraciones tributarias de América Latina: Chile*. Washington, DC: Banco Interamericano de Desarrollo. <https://doi.org/10.18235/0003871>.
- . 2024. *Transformación digital en las administraciones tributarias de América Latina: modelo de madurez digital: Dirección General Impositiva de la República Oriental del Uruguay*. Washington, DC: Banco Interamericano de Desarrollo. <https://doi.org/10.18235/0013341>.
- SEC (Comisión de Bolsa y Valores de Estados Unidos). 2003. *Report of Investigation by the Special Investigative Committee of the Board of Directors of WorldCom, Inc.* <https://www.sec.gov/Archives/edgar/data/723527/000093176303001862/dex991.htm>.
- Sesma Moreno, J. 2025. *Compliance fiscal: estrategias de gestión del riesgo para un nuevo paradigma*. Tesis doctoral, Universidad Rey Juan Carlos. <https://doctorado.urjc.es/tesis/1886>.
- Shleifer, A., y R. Vishny. 1997. "A Survey of Corporate Governance." *The Journal of Finance* 52 (2): 737–83.
- Slemrod, J. 2018. "Tax Compliance and Enforcement." Documento de trabajo del NBER No. 24799. <http://www.nber.org/papers/w24799>.
- Tax Justice Network. 2024. *Estado de la justicia fiscal 2024*. <https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2024/11/State-of-Tax-Justice-2024-Spanish-Tax-Justice-Network.pdf>.
- The Institute of Internal Auditors. 2020. *The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control: An Update*. <https://www.theiia.org/globalassets/documents/resources/the-iias-three-lines-model-an-update-of-the-three-lines-of-defense-july-2020/three-lines-model-updated-spanish.pdf>.

UNODC (Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito). 2013. *Programa anticorrupción de ética y cumplimiento para las empresas*. https://www.unodc.org/documents/corruption/Publications/2013/13-85255_Ebook.pdf.

US Department of Justice. s. f. "Justice Manual. Título 9: Criminal, 9-28.800, Corporate Compliance Programs." *Último acceso en febrero de 2026*.

US Senate. 2002. *The Role of the Board of Directors in Enron's Collapse*. Informe preparado por el Permanent Subcommittee on Investigations of the Committee on Governmental Affairs, United States Senate. <https://www.govinfo.gov/content/pkg/CPRT-107SPRT80393/pdf/CPRT-107SPRT80393.pdf>.

USSC (Comisión de Sentencias de Estados Unidos). 2024. *Federal Sentencing Guidelines of Organizations*. Capítulo 8. <https://www.ussc.gov/sites/default/files/pdf/guidelines-manual/2024/GLMFull.pdf>.

