



UNIVERSIDAD
POLITECNICA
DE VALENCIA



Curso académico 2018/2019

Impacto del compliance tributario en el tejido empresarial español

TRABAJO FINAL DE MÁSTER

MÁSTER UNIVERSITARIO EN DIRECCIÓN FINANCIERA Y FISCAL

FACULTAD DE ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE EMPRESAS

UNIVERSITAT POLITÈCNICA DE VALÈNCIA

ADRIÁN ANAYA GARCÍA

TUTORA: MARÍA DEL MAR MARÍN SÁNCHEZ

ÍNDICE

RESUMEN

I.	<u>CONSIDERACIONES PREVIAS: INTRODUCCIÓN, OBJETIVOS Y METODOLOGÍA</u>	<u>4</u>
II.	<u>ANTECEDENTES Y COMPLIANCE TRIBUTARIO</u>	<u>7</u>
2.1.	Iniciativas a nivel internacional y regulación europea.	7
2.1.1.	Plan contra la erosión de la base imponible y traslado de beneficios.	7
2.1.2.	Regulación de la Unión Europea.	8
2.1.3.	El impulso de la cooperación entre administraciones tributarias.	12
2.2.	La trasposición de la normativa europea en los Estados miembros: el caso de Polonia.	14
2.3.	Regulación española y compliance.	15
2.4.	Experiencia de compliance tributario en otras economías.	20
III.	<u>APLICACIÓN DEL COMPLIANCE TRIBUTARIO EN ESPAÑA</u>	<u>22</u>
3.1.	Introducción: Desarrollo del compliance tributario en España.	22
3.2.	Código de Buenas Prácticas Tributarias.	23
3.2.1.	Principales aspectos del Código de Buenas Prácticas Tributarias.	24
3.2.2.	Desarrollo de las medidas contempladas en el Código de Buenas Prácticas Tributarias.	26
3.3.	Sistemas de gestión de compliance.	27
3.4.	Implementación del compliance tributario en las empresas españolas.	32
3.4.1.	Política interna en la organización con respecto al compliance tributario.	33
3.4.2.	Órgano de compliance tributario y planificación.	34
3.4.3.	Control y seguimiento del compliance tributario.	36
IV.	<u>IMPACTO ECONÓMICO DEL COMPLIANCE TRIBUTARIO EN LAS SOCIEDADES ESPAÑOLAS.</u>	<u>39</u>
4.1.	Aplicación del Código de Buenas Prácticas Tributarias.	39
4.2.	Impacto de la norma UNE 19602 Sistemas de gestión de compliance tributario.	42
4.3.	La Agencia Estatal de Administración Tributaria y el compliance tributario.	48

V.	<u>VENTAJAS E INCONVENIENTES DE LA IMPLEMENTACIÓN DE UN SISTEMA DE COMPLIANCE TRIBUTARIO.</u>	51
5.1.	Posibles ventajas de la implementación de un sistema de compliance tributario.	51
5.2.	Posibles inconvenientes de la implementación de un sistema de compliance tributario.	52
VI.	<u>CONCLUSIONES</u>	54
VII.	<u>BIBLIOGRAFÍA</u>	58

ÍNDICE FIGURAS Y TABLAS

Figura 1:	Organigrama de un sistema de gestión de compliance	28
Figura 2:	Tasa de cobertura de empresas formadoras	45
Tabla 1:	Empresas del IBEX 35 adheridas y no adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias (2019)	40

RESUMEN

A lo largo de este trabajo se ha pretendido analizar el impacto del compliance tributario en las empresas españolas, estudiando las medidas que se llevan implementando en los últimos años a nivel internacional, especialmente impulsadas por la OCDE, con el denominado Plan BEPS, y la Unión Europea, con la aprobación de la Directiva conocida como DAC 6 que impulsa el intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad. En el caso de España, desde 2010, se han desarrollado medidas para implementar el compliance tributario y mejorar las relaciones existentes con la AEAT, como el Código de Buenas Prácticas Tributarias o algunas modificaciones legislativas que han introducido el cumplimiento tributario. Al Código fundamentalmente se han adherido grandes empresas o grupos empresariales y no llega todavía a la mayoría del tejido empresarial español. Por otra parte, tras analizar la norma UNE 19602 de Sistemas de gestión de Compliance tributario se constata que pueden existir dificultades para que las empresas con un tamaño reducido cumplan con los requisitos que exige esta norma, que pese a ser voluntaria, puede contribuir a demostrar que la empresa apuesta por el compliance tributario y mejorar su imagen. Por último, se evidencia la necesidad de una mayor seguridad jurídica y transparencia por parte de la AEAT, así como, que en la Ley General Tributaria, existe cierto margen para incentivar la adopción del compliance tributario, que va a ser fundamental en los próximos años.

.....

Throughout this research we have tried to analyze the impact of tax compliance in the Spanish companies, to study the measures that have been implemented in recent years at the international level, especially driven by the OECD, with the called BEPS Plan, and the European Union, with the approval of the Directive, DAC 6 that promotes the automatic exchange of information in the field of taxation. In the case of Spain, since 2010, measures have been developed to implement tax compliance and improve the relationships with the AEAT, such as the Code of Best Tax Practices or some legislative amendments that have worked as tax compliance. Only large companies or business groups have been joined by the Code and does not yet reach the majority of the Spanish business. On the other hand, after analyzing the UNE 19602 standard of Tax Compliance Management Systems, it is noted that there may be difficulties for companies with a reduced size to comply with the requirements of this standard, which despite being voluntary, can help to demonstrate that the company is committed to tax compliance and improve its image. Finally, we see the need for greater legal security and transparency by the AEAT, as well as the General Tax Law, there is some scope to encourage the adoption of tax compliance, which will be essential in the coming years.

CAPÍTULO I. CONSIDERACIONES PREVIAS: INTRODUCCIÓN, OBJETIVOS Y METODOLOGÍA.

A los **Estados miembros de la Unión Europea** les resulta cada vez más complicado **proteger sus bases imponibles de la erosión** y sus ingresos fiscales sufren una considerable merma, puesto que las estructuras de planificación fiscal han evolucionado hasta adquirir una especial complejidad. El incremento en la movilidad de capitales dentro de la Unión Europea, el **número de transacciones transfronterizas** o la internacionalización de los instrumentos financieros dificulta en gran medida una estimación adecuada por parte de los Estados de los impuestos adecuados.

Por tanto, resulta evidente que un Estado de la Unión Europea, por sí solo y sin contar con la información que le pueda facilitar otro Estado miembro, no puede gestionar correctamente su sistema tributario nacional.

Asimismo, más allá de la cooperación entre los estados miembros, se está asentando a nivel internacional una **nueva visión cooperativa** en las relaciones entre las administraciones tributarias y los obligados tributarios.

En un primer momento, parece razonable pensar que esta relación cooperativa está planteada para las **grandes empresas o grupos empresariales** cuyo negocio se encuentra en diversos países alrededor del mundo y cuyo tamaño dificulta las labores de control e inspección de las administraciones tributarias. Sin embargo, se está consolidando la idea de que este modelo cooperativo **se debe extender** a la totalidad de obligados tributarios, con el objetivo de incrementar la seguridad jurídica y disminuir la litigiosidad.

En la medida que una empresa incrementa su tamaño y su mercado, las obligaciones tributarias cada vez resultan más complejas y suponen un mayor esfuerzo a aquellas multinacionales que deben adecuar su funcionamiento al cumplimiento de estas obligaciones en los diferentes Estados en los que opera. Por ello, para evitar su incumplimiento, se crea la figura del **Tax Compliance o compliance tributario**, que funciona como un mecanismo de prevención del incumplimiento jurídico-tributario de las empresas que desean trabajar con la **mayor seguridad jurídica** posible, sin que de su actividad puedan derivar costes ni sanciones (Pareja, 2018).

Estos sistemas de compliance permiten demostrar el compromiso de **cumplir con la normativa**, en este caso con la normativa tributaria. En este sentido, las organizaciones están cada vez más convencidas de que si aplican valores obligatorios y una gestión adecuada de compliance, pueden salvaguardar su integridad y evitar o **minimizar los incumplimientos legales**.

En la **Constitución Española** se señala en su artículo 103.1. que “*la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación,*

con sometimiento pleno a la ley y al Derecho” y en su artículo 105.a que “la audiencia de los ciudadanos, directamente o a través de las organizaciones y asociaciones reconocidas por la ley, en el procedimiento de elaboración de las disposiciones administrativas que les afecten”. Pese a este fundamento constitucional, la normativa española adolece de una falta sistemática clara, en relación al cumplimiento cooperativo, por lo que se hace necesaria una norma legal aúne los principios que regulan el mismo (Anaya et al., 2019).

En el año 2010 se presentó un **Código de Buenas Prácticas Tributarias**, cuyo objetivo es promover una relación recíprocamente cooperativa entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en adelante AEAT, y las organizaciones que lo suscriban, basándose en principios de transparencia y confianza mutua. En este mismo Código se especifica que la gestión tributaria debe configurarse, no como un procedimiento de partes enfrentadas, sino como una colaboración para un fin común.

En este sentido, el tejido empresarial español debe comenzar a concienciarse acerca de esta nueva forma de relacionarse con la administración tributaria. Teniendo en cuenta que, según los datos para el ejercicio 2018 del Instituto Nacional de Estadística¹, en adelante INE, el 97,86% de las empresas en España tienen menos de 20 asalariados o que el 55,3% de las empresas no tiene asalariados, la aplicación de este nuevo marco puede **no resultar sencillo para la mayoría de las empresas en España**, especialmente las empresas con un reducido número de trabajadores o con un reducido nivel de negocio.

Este **nuevo modelo cooperativo**, si bien es evidente que a largo plazo puede resultar beneficioso, estas empresas pueden ser reacias a una nueva forma de organizarse por las posibles complicaciones operativas o por un incremento de sus costes para poder implementar la nueva relación cooperativa. Uno de estos costes podría ser el de auditoría. La realización de auditorías que certifiquen las acciones que realiza la empresa con estos fines puede suponer un obstáculo para la implementación de este modelo. Un ejemplo de ello es la **UNE 19602 de Sistemas de gestión de compliance tributario**, cuyo objeto es establecer unos requisitos y facilitar las directrices para adoptar, implementar mantener y mejorar continuamente políticas de compliance tributario, así como el resto de los elementos de un sistema de gestión de compliance tributario en las organizaciones. En la misma, se establece que la organización debe llevar a cabo auditorías para proporcionar información acerca de si su sistema de gestión de compliance tributario es conforme a los requisitos establecidos y se implementa y mantiene eficazmente.

Otro aspecto a tener en cuenta es la **implicación del órgano de gobierno**, que tal y como establece la norma anterior, debe desempeñar un papel fundamental en el diseño, implementación, mantenimiento y mejora continua del sistema de gestión de compliance tributario, demostrando su liderazgo y compromiso con el mismo.

¹ Estadística del Directorio Central de Empresas. Empresas por estrato de asalariados y condición jurídica (Resultados nacionales). Ejercicio 2018.

Es por ello que las distintas iniciativas emprendidas desde las instituciones europeas y desde la AEAT pueden resultar muy positivas y reducir costes a largo plazo, tanto para una administración tributaria como para la organización determinada, pero pueden **suponer dificultades** en su implementación dependiendo del tamaño o de la cultura empresarial en España.

Lo que parece claro es que **la cooperación y las buenas prácticas tributarias han venido para quedarse**, siendo insostenible la actual situación de conflictividad entre la administración tributaria y las empresas (Martín, 2018).

El **objetivo principal del trabajo es analizar el compliance tributario y esa nueva visión cooperativa entre las empresas y las administraciones tributarias**, visión que no está en España tan implantada como si lo puede estar en los países anglosajones. Para ello se llevará a cabo un **análisis cronológico** de esta visión cooperativa, que se comenzó a desarrollar hace más de una década, impulsada por la **OCDE**, con el objetivo de comprender las actuaciones que se han emprendido desde la **Unión Europea** y desde las **instituciones y organizaciones españolas**.

También se va a examinar la **implementación del Compliance tributario en España** que desde el año 2010 se ha ido desarrollando fomentando la colaboración público privada.

Asimismo se evaluará el **impacto económico** que puede derivarse de la incorporación del compliance tributario en las empresas españolas y se estudiarán los incentivos que pueden tener las distintas organizaciones para asumirlo teniendo en cuenta su tamaño. Desde el punto de vista de España, resulta relevante saber si las **empresas de menor tamaño** están preparadas para implementar estos sistemas de gestión de compliance tributario, puesto que no hay lugar a dudas que estos sistemas van a ser de vital ayuda en el futuro, sin embargo, no está del todo claro que determinadas empresas puedan o tengan incentivos a implementarlo.

Las **grandes corporaciones o grupos empresariales** ya tienen en su mayoría implementados estos sistemas y colaboran con la AEAT en algunas cuestiones, pero no hemos de olvidar que la mayoría del tejido empresarial español está formado por pequeñas empresas.

La **metodología** implementada en la elaboración de este trabajo se basa en la búsqueda bibliográfica y el análisis de textos legales, empleando para ello las Bases de Datos más conocidas. Fundamentalmente se han analizado, a nivel internacional las Directivas Europeas e informes de la OCDE, y a nivel nacional, los diversos textos legales que tienen relación con el compliance tributario. Asimismo, se han tenido en cuenta las opiniones y publicaciones de los distintos expertos que han colaborado en la elaboración de las normas o personas de reconocido prestigio en el ámbito tributario.

CAPÍTULO II. ANTECEDENTES Y COMPLIANCE TRIBUTARIO.

2.1. INICIATIVAS A NIVEL INTERNACIONAL Y REGULACIÓN EUROPEA.

2.1.1. PLAN CONTRA LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y TRASLADO DE BENEFICIOS.

El principal reto para las administraciones tributarias es la falta de información sobre las estrategias de planificación fiscal, cuyo acceso rápido supondría una oportunidad de responder con prontitud a eventuales riesgos fiscales. (Menéndez, 2019).

En septiembre de 2013, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, en adelante **OCDE**, organismo internacional de carácter intergubernamental del que forman parte 37 países, publicó el Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, por sus siglas en inglés y en adelante **BEPS** (*Base Erosion and Profit Shifting*), un paquete de 13 informes, refrendados definitivamente por los líderes del G20 y los respectivos Ministros de Hacienda en el año 2015 (OCDE, 2015d), donde se incorporaban medidas concretas para ayudar a los países a hacer frente a los problemas que estaban surgiendo en la fiscalidad internacional. Concretamente el Plan fue resultado del esfuerzo de más de 60 países involucrados de manera directa en los grupos técnicos y otros muchos contribuyendo al resultado final a través de diversos foros regionales. Este plan supone **un hito**, ya que por primera vez todos los países pertenecientes a la OCDE y al G20, junto a países en vías de desarrollo (OCDE, 2014), han trabajado de manera conjunta en el diseño de respuestas comunes a los retos que plantea la fiscalidad internacional.

¿Por qué ha surgido desde la OCDE? El razonamiento es sencillo. En la OCDE trabajan conjuntamente los Estados con la finalidad de enfrentarse a los desafíos económicos o sociales y así aprovechar las nuevas oportunidades que surgen o coordinar políticas a nivel internacional. Desde esta organización, se desarrollan acuerdos, directrices o estándares internacionales para alcanzar objetivos compartidos. Resulta evidente que el reto de la fiscalidad internacional es un gran desafío que se debía abordar desde una perspectiva internacional, incluso incorporando al debate a más países que los que forman parte de la propia OCDE.

Especificando en el Plan, las **acciones BEPS** de la OCDE son las siguientes:

- Acción 1: Abordar los retos de la economía digital para la imposición.
- Acción 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.
- Acción 3: Refuerzo de la normativa sobre el diseño eficaz de normas de compañías foráneas controladas.

- Acción 4: Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.
- Acción 5: Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.
- Acción 6: Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales.
- Acción 7: Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente (EP).
- Acciones 8 – 10: Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor.
- Acción 11: Evaluación y seguimiento de BEPS.
- Acción 12: Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.
- Acción 13: Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia.
- Acción 14: Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.
- Acción 15: Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales.

Este extenso plan fue consecuencia, como ya se ha indicado, de los problemas que estaban surgiendo en la fiscalidad internacional, debido a la integración de las economías y mercados nacionales. Las normas existentes habían dejado al descubierto una serie de puntos débiles que generan oportunidades para la erosión de bases y el traslado de beneficios, por lo que era necesario un movimiento para asegurar que los beneficios queden gravados en el lugar donde tienen lugar las actividades económicas.

Los resultados de estos trabajos confirmaban que existía una pérdida de recaudación global en el impuesto de sociedades de entre 100 y 240 mil millones de dólares anuales, lo que representa entre un 4% y un 10% del total de recaudación anual. Entre las causas encontramos las estrategias de **planificación fiscal agresiva** de algunas empresas multinacionales, la interacción entre las normas fiscales internas, los efectos de la competencia fiscal, la falta de colaboración y transparencia entre administraciones tributarias o los limitados recursos disponibles en los países.

2.1.2. REGULACIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA.

En paralelo a los trabajos que se estaban desarrollando a nivel internacional, desde la Unión Europea, por su parte, se aprobó en 2011 la **Directiva (UE) 2011/16/UE** del Consejo relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, con la finalidad de reforzar los medios a disposición de las autoridades tributarias para reaccionar ante una planificación fiscal agresiva y atender las nuevas necesidades de información de las administraciones tributarias ante las nuevas exigencias de globalización en materia de cooperación administrativa.

Desde la Unión Europea se decidió adoptar un **enfoque innovador** y dotar a los Estados miembros de unos instrumentos que permitiesen la **cooperación** administrativa entre sus administraciones tributarias, superando los efectos negativos de la mundialización sobre el mercado interior europeo y posibilitando una cooperación más rápida, directa y eficaz.

En este sentido, los Estados deberían **intercambiarse información** relativa a casos particulares cuando así lo solicitase otro Estado miembro y llevar a cabo las investigaciones necesarias. Se reconoce igualmente la obligación del intercambio automático e incondicional de información como medio más eficaz de mejorar la evaluación correcta de los impuestos en situaciones transfronterizas y en la lucha contra el fraude, así como se potencia el intercambio espontáneo de información.

Entre otras cuestiones, también se contempla la autorización de la presencia de funcionarios de la administración tributaria de un Estado en el territorio de otro Estado.

Tras el paso de los años, esta Directiva ha tenido **diversas modificaciones** con el objetivo de una mayor transparencia fiscal dentro de la Unión Europea. En las distintas modificaciones ha tenido una clara influencia el Plan de acción BEPS, mencionado anteriormente.

La **Directiva (UE) 2014/107/UE** del Consejo de 9 de diciembre de 2014, que modifica la Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero de 2011, por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad, donde se amplía este intercambio automático de información dentro de la Unión Europea, abarcando también intereses, dividendos, plusvalías derivadas de la venta de activos financieros, entre otros, con el objetivo de minimizar costes y cargas administrativas tanto para las administraciones tributarias, como para los operadores económicos.

Posteriormente, la **Directiva (UE) 2015/2376** del Consejo de 8 de diciembre de 2015, tenía por propósito garantizar que los Estados miembros dispusieran de la información necesaria para la protección de sus bases imponibles e identificar las empresas que pretenden eludir el pago de parte de los impuestos correspondientes. En este sentido, se crea un repertorio central accesible a todos los Estados miembros y a la Comisión, donde cargarían y almacenarían la información en lugar de intercambiarla por correo electrónico seguro, con la finalidad de facilitar el intercambio de información y evitar ineficiencias al respecto.

En este mismo año 2015, la Comisión Europea presentó el **Paquete sobre Transparencia fiscal**, un paquete de medidas, con el objetivo de garantizar que los Estados miembros dispusieran de la información necesaria para proteger sus bases imponibles y cuya principal propuesta era introducir el **intercambio automático** de información entre los Estados miembros en relación con sus resoluciones fiscales (Comisión Europea, 2015).

En este sentido, según la propia Comisión Europea, los Estados miembros se intercambiaban poca información sobre sus resoluciones en materia fiscal y se decidía

discrecionalmente si se determinaba que una resolución era o no relevante para otro país de la Unión Europea, siendo aprovechada esta situación por determinadas empresas para reducir artificialmente su cuota tributaria.

A su vez, también se incluyen otras iniciativas en este paquete como la posible introducción de nuevos requisitos de **transparencia** a las empresas multinacionales, la revisión del Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas² o lograr cuantificar, junto con Eurostat y los Estados miembros, el nivel de evasión y elusión fiscal existente. (Comisión Europea, 2015).

Las medidas propuestas, iban en concordancia con los principios básicos del Proyecto BEPS, mencionado anteriormente, evidenciando que la Unión Europea tenía intención de situarse a la cabeza en el desarrollo de nuevas medidas en este sentido. (Ernst & Young, 2015).

La siguiente modificación fue la **Directiva (UE) 2016/881** del Consejo de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE, pretende que los “grupos de empresas multinacionales”, tal y como se define en la propia Directiva, comuniquen cada año y para el territorio fiscal en el que operen determinada información como sus ingresos, beneficios antes de impuesto sobre la renta, el impuesto sobre la renta pagado y devengado, número de empleados, resultados no distribuidos o activos materiales en cada territorio. Asimismo, esta cuestión solo afectaría cuando se superase un determinado importe de ingresos anuales consolidados.

En el caso de la **Directiva (UE) 2016/2258** del Consejo de 6 de diciembre de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE, surge ante la necesidad de que las autoridades fiscales accedan a la información, procedimientos, documentos y mecanismos sobre la lucha contra el blanqueo de capitales, en concordancia con la Directiva (UE) 2015/849, y se garantice un control eficaz por parte de las instituciones.

Finalmente, la última modificación se produjo el pasado año, concretamente el 5 de junio de 2018, cuando se publicó en el Diario Oficial de la Unión Europea la **Directiva (UE) 2018/822** del Consejo en lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. La Directiva es **conocida por sus siglas en inglés como “DAC 6”**, al ser la sexta modificación de la norma europea.

El objetivo de la Directiva mencionada es **desalentar la utilización de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva**, mejorando el funcionamiento del mercado interior y apuntando específicamente a los sistemas desarrollados para

² El Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas es un instrumento a disposición de la Unión Europea para garantizar una competencia leal en materia de impuesto de sociedades, donde se establecen los criterios que determinan si un régimen fiscal es pernicioso o no, así como exige a los Estados miembros la supresión de aquellas medidas fiscales perniciosas incompatibles con las correspondientes disposiciones.

aprovechar potencialmente las ineficiencias del mercado originadas por la interacción entre las diferentes normas fiscales nacionales, tal y como señala en la propia Directiva. Asimismo, se ha pretendido no regular a escala de la Unión Europea más de lo necesario para alcanzar los objetivos perseguidos, estableciendo una serie de normas comunes.

Esta Directiva es el resultado de la **Acción 12 del Plan BEPS** (OCDE), nombrada anteriormente, sobre la exigencia para que los contribuyentes revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. Esta acción hace un llamamiento a formular recomendaciones relativas al diseño de normas de declaración obligatoria para transacciones o estructuras agresivas o abusivas, considerando los costes administrativos para las administraciones tributarias y las empresas y aprovechando las experiencias de aquellos países que cuentan con normas semejantes (OCDE, 2015, p.43). En definitiva, el resultado esperado de la Acción 12 es desencadenar un impulso que motive a los países al diseño de normas que obliguen a los contribuyentes a comunicar acuerdos de planificación fiscal agresiva (Gala, 2018).

Entre las estructuras de planificación fiscal agresiva más conocidas se encuentra el “Doble Irlandés” o el “Sándwich holandés”, de las que se aprovechan importantes multinacionales (Gala, 2018).

La Acción 12 pone el foco en uno de los elementos más importantes, la **transparencia**, cuestión fundamental para que las administraciones tributarias puedan implementar una relación de cooperación con las empresas y se pueda determinar su perfil de riesgo. Asimismo, es evidente que la administración tributaria debe ayudar al cumplimiento, pero que eso no quiere decir que el incumplimiento no se persiga o se castigue. (Menéndez, 2019).

Entre las cuestiones relevantes de la Directiva se impone a los **intermediarios fiscales**, concepto amplio referido principal, aunque no exclusivamente, a los profesionales de la asesoría tributaria y, en algunos casos, al propio contribuyente el deber de notificar a la Administración determinados esquemas que presentan ciertas “**señas distintivas**”³. Estas últimas reflejan que pueden ser potencialmente considerados como de planificación tributaria agresiva. Este **modelo preventivo**, que permite anticiparse y cambiar la normativa cuando se detecta una ineficiencia, resulta **innovador en el derecho español**, donde se suele articular solamente a través de la inspección tributaria, a diferencia de lo que ocurre en los países anglosajones (Esteban, 2019).

Esta nueva obligación de informar a la Administración persigue dos objetivos fundamentales. El primero, obtener **información en una fase muy temprana** de los esquemas de planificación tributaria agresiva, permitiendo una mejor planificación de las actuaciones inspectoras y una mayor celeridad en los cambios normativos necesarios para evitar que los contribuyentes puedan utilizar defectos de regulación para reducir su carga

³ Anexo IV introducido en la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE.

tributaria. El segundo, provocar un efecto de disuasión, tanto para los contribuyentes como para los intermediarios fiscales.

Tal y como especifica la propia Directiva, se considera más eficaz tratar de detectar los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva mediante la elaboración de una lista de los elementos de las operaciones que presenten claros indicios de elusión o fraude fiscal.

En el caso de la **trasposición**, tal y como consta en el Artículo 2 de la “DAC 6”, los Estados miembros deben adoptar y publicar las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas, a más tardar el **31 de diciembre de 2019**, e informaran de ello a la Comisión Europea. En este sentido, en España la trasposición de la Directiva se encuentra en trámite de consulta pública en el Ministerio de Hacienda, habiéndose finalizado el plazo para la presentación de aportaciones el pasado 8 de enero de 2019.

En paralelo a las Directivas, es evidente que se está instaurando a nivel internacional una **nueva visión cooperativa** y un nuevo marco de relaciones entre las administraciones tributarias y los obligados tributarios. Esta relación, en un principio fue planteada como únicamente aplicable a las grandes empresas o grupos empresariales, teniendo en cuenta, por un lado, que estas son las que aportan gran parte de la recaudación por Impuesto de Sociedades, y por otro lado, que su dimensión y presencia multinacional dificulta la comprensión de sus modelos de negocio y las labores de control e inspección de la Administración tributaria.

Sin embargo, más adelante se ha ido comprendiendo que este modelo relacional debe extenderse a la totalidad de los obligados tributarios, con el objetivo de incrementar la seguridad jurídica y disminuir la litigiosidad.

2.1.3. EL IMPULSO DE LA COOPERACIÓN ENTRE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS.

Este nuevo modelo de relación cooperativa se ha venido impulsando desde la **OCDE** a través del **Foro de Administración Tributaria** que se creó en 2002, como órgano dependiente del Comité de Asuntos fiscales, con la finalidad de promocionar la **cooperación** entre Administraciones Tributarias y de desarrollar buenas prácticas en las mismas, analizando una gran cantidad de temas en el campo de la gestión de riesgos, servicios al contribuyente, cumplimiento con la normativa y utilización de tecnologías modernas. Asimismo, este Foro permitiría **identificar y debatir** tendencias globales y desarrollar nuevas ideas para mejorar las administraciones fiscales, incrementando su eficiencia y eficacia en su organización y funcionamiento operativo o reduciendo los costes de cumplimiento por parte de los contribuyentes.

A partir de ese momento se inician una serie de trabajos de colaboración internacional, fundamentalmente impulsados con la **Declaración de Seúl del año 2006** (OCDE, 2006)

del Foro de Administración Tributaria de la OCDE, en el cual participó España, así como la Comisión Europea o el Fondo Monetario Internacional, y el **Seminario de Boston** de la Asociación Fiscal Internacional de 2012⁴. Inicialmente se utilizaba la expresión “relaciones reforzadas”, pero se sustituyó posteriormente por la de “relaciones o cumplimiento cooperativo”

Igualmente, la **Unión Europea**, en este sentido, ha puesto en marcha iniciativas tendentes a fomentar esta nueva visión. A final del año 2016 hizo públicas unas orientaciones para un **Código del Contribuyente Europeo**, cuyo contenido esencial ya está presente en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en su desarrollo reglamentario. En el mismo, se recopilan los principales derechos y obligaciones que regulan las relaciones entre los contribuyentes y las administraciones tributarias en Europa. Su finalidad no es otra que la de garantizar una mayor transparencia en relación con los derechos y obligaciones de ambas partes y no es de estricto cumplimiento, pues los Estados miembros pueden añadir elementos o adaptarlo para satisfacer las necesidades o los contextos nacionales (Anaya et al., 2019).

Para la Comisión Europea, este Código puede ofrecer **beneficios a largo plazo**, ya que aumenta la **transparencia** y facilita la comprensión de los derechos y obligaciones, fomenta la equidad, la eficacia, la seguridad, el respeto y la responsabilidad en las relaciones entre contribuyentes y Administración, e incrementa el cumplimiento y reduce los conflictos y riesgos tributarios (Anaya et al., 2019).

En concordancia con las iniciativas emprendidas tanto por parte de la Unión Europea como por parte de la OCDE, ya en el ejercicio 2018, desde la propia OCDE, se puso en marcha el **Programa internacional de cumplimiento y aseguramiento de riesgos fiscales (ICAP⁵**, por sus siglas en inglés) que es un **programa voluntario** para un proceso de evaluación y garantía de riesgo cooperativo multilateral, diseñado para ser un enfoque eficiente y coordinado para aquellos grupos multinacionales que deseen participar de manera activa y transparente, con una mayor seguridad fiscal con respecto a algunas de sus actividades. El objetivo principal es **mejorar los niveles de seguridad jurídica** a través de un mecanismo de **cooperación multilateral** que coordina el análisis de riesgos tributarios internacionales.

El primer programa piloto de **ICAP** se lanzó en Washington DC en enero de 2018 y reunió a ocho administraciones tributarias (Australia, Canadá, Italia, Japón, Países Bajos, España, Reino Unido y Estados Unidos) con una serie de grupos multinacionales con sede en estos países.

Desde entonces, el proceso de ICAP se ha actualizado con la experiencia resultante de los grupos multinacionales y de las administraciones tributarias. El segundo programa piloto

⁴ IFA 2012 Congress Boston, USA (30 septiembre - 5 octubre 2012).

⁵International Compliance Assurance Programme (ICAP). OCDE.

<https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/international-compliance-assurance-programme.htm>

(ICAP 2.0) se anunció el pasado mes de marzo, con un mayor número de administraciones tributarias, entre las que se seguía encontrando España, y donde los grupos multinacionales que deseen participar tienen de plazo hasta el 30 de junio de 2019.

Por otro lado, en relación a todo lo expuesto anteriormente y ya en el ámbito de la opinión, diversos expertos, entre los que se encuentra el departamento tributario de **Garrigues** (2019), despacho tributario que ofrece asesoramiento a empresas a través de abogados presentes en 13 países de 4 continentes, plantean una serie de reflexiones acerca de estas novedades introducidas a nivel internacional.

Entre ellas, destaca que pueden aparecer **problemas** a la hora de comprobar la “**calidad de la información intercambiada**” entre las empresas y las administraciones tributarias correspondientes o que, probablemente, se va a producir un incremento de las inspecciones conjuntas entre dos administraciones tributarias, buscando una mayor eficacia en la inspección y un resultado armonizado. En definitiva, consideran que tanto las administraciones tributarias como los profesionales de la asesoría fiscal deben acostumbrarse a tener esta perspectiva internacional, para poder abordar las cuestiones que derivan de esta nueva visión cooperativa.

2.2. LA TRASPOSICIÓN DE LA NORMATIVA EUROPEA EN LOS ESTADOS MIEMBROS: EL CASO DE POLONIA.

A finales de 2018, **Polonia** aprobó unas reglas de divulgación obligatorias que incorporó a su sistema fiscal, que ha entrado en vigor el 1 de enero de 2019, con la finalidad de implementar la Directiva UE 2018/822, conocida, como anteriormente se ha indicado, como DAC 6.

Polonia ha decidido ir **sustancialmente más lejos de lo establecido en la Directiva**, imponiendo determinadas obligaciones a los intermediarios de informar a la Administración tributaria de Polonia, tanto polacos como no polacos, así como a determinados contribuyentes. En este sentido, se incluyen los acuerdos transfronterizos pero también los acuerdos fiscales no transfronterizos, así como se especifican nuevas señas distintivas además de las detalladas en la Directiva. Asimismo, la obligación de informar se aplica también a las entidades no residentes que están establecidas o gestionadas en territorio polaco. (Centro de Estudios Ernst & Young, 2019).

Por tanto, a nivel europeo existe **cierta incertidumbre** sobre la trasposición que los países pueden realizar de la Directiva y si se van a limitar a los mecanismos transfronterizos y a las señas distintivas o, por el contrario, se va a seguir el ejemplo de Polonia y se va a ampliar la obligación de información a esquemas de planificación internos.

Ante la celeridad que ha tenido Polonia en aplicar estas medidas y ante las importantes novedades, el Ministerio de Finanzas de Polonia proporcionó unas indicaciones para los intermediarios y contribuyentes que puedan encontrarse en la obligación de informar, basado fundamentalmente en las consultas públicas realizadas desde su publicación.

En cualquier caso, la medida que ha causado mayor discusión ha sido la de liberar del **secreto profesional a los intermediarios**, fundamentalmente asesores fiscales y abogados, para poder revelar determinados esquemas de planificación fiscal en el marco de la DAC 6 (Serrat, 2019). En Polonia, a diferencia de España, el asesor fiscal dispone de un Estatuto regulador de su profesión, donde el secreto profesional les permite no revelar algunos mecanismos.

Como se ha dicho, en el caso de **España**, no existe una regulación oficial de la profesión de asesor fiscal, pues diversos perfiles profesionales de formación diversa pueden ejercer la profesión. En cambio, la abogacía sí que dispone de ese secreto profesional. En este aspecto hay una matización relevante, y es que países como Italia, Bélgica o France, consideran que el asesor jurídico no es un abogado al uso, sino que se entiende que no existen principios de independencia y libertad en el ejercicio de ese empleo en cuestión. (Iriarte, 2019).

Otra problemática que puede surgir es sobre la **comunicación** de aquellos mecanismos que pueden considerar potencialmente de planificación fiscal agresiva. Tal y como especifica la propia Directiva, se considera más eficaz tratar de detectar los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva mediante la elaboración de una lista de los elementos de las operaciones que presenten claros indicios de elusión o fraude fiscal. Sin embargo, en relación a esta cuestión pueden surgir algunas dudas (Arribas, 2018), puesto que se deben de comunicar mecanismos que son abusivos y otros que no lo son, por lo que se podría trabajar en lograr en la futura transposición que la comunicación de un mecanismo no va a suponer la base para determinar que existe un indicio de calificación de ese mecanismo como abusivo.

Por lo expuesto, parece evidente que **Polonia ha supuesto un precedente** y existe bastante incertidumbre en la futura trasposición en España.

2.3. REGULACIÓN ESPAÑOLA Y COMPLIANCE.

En el caso de España, en el año 2010 se presentó el **Código de buenas prácticas tributarias**, en colaboración con el **Foro de Grandes Empresas**⁶ y enmarcado en

⁶ Órgano de relación cooperativa para promover una mayor colaboración entre las grandes empresas y la Administración tributaria del Estado, basada en los principios de transparencia y confianza mutua, a través del conocimiento y puesta en común de los problemas que puedan plantearse en la aplicación del sistema tributario.

diversas recomendaciones de la OCDE, para fomentar la cooperación y la coordinación entre la Administración tributaria y las empresas. Su objetivo principal es promover una **relación recíprocamente cooperativa** entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y las empresas que voluntariamente lo suscriban, participen o no en el mencionado Foro, basándose esta relación en los principios de **transparencia y confianza mutua**.

El beneficio parece claro, pues se aumenta la eficacia de los controles de la Administración Tributaria y, a su vez, se reduce la inseguridad jurídica a la que puede estar expuesta una empresa o la litigiosidad que puede surgir entre ambas.

A fecha 9 de mayo de 2019, según la AEAT⁷, **144 empresas o grupos empresariales** se han adherido al Código de Buenas Prácticas Tributarias, comprometiéndose a cumplir la totalidad de apartados que se especifican en el mismo.

En opinión del actual Director de la AEAT, “es inevitable seguir avanzando en la transparencia” y hace hincapié en realizar un esfuerzo mayor para explicar los criterios que se aplican y los resultados que se consiguen, mientras que a cambio las empresas deben ser más transparentes en sus estrategias fiscales.⁸

Asimismo, en la **Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria** se incorporó en 2015, en el **artículo 92**⁹, el **principio de cumplimiento cooperativo** en materia tributaria. En el artículo se menciona de una manera genérica, pero supuso un comienzo para futuras reformas y un cambio de paradigma en este sentido:

Artículo 92. Colaboración social.

1. Los interesados podrán colaborar en la aplicación de los tributos en los términos y condiciones que reglamentariamente se determinen.

2. En particular, dicha colaboración podrá instrumentarse a través de acuerdos de la Administración Tributaria con otras Administraciones públicas, con entidades privadas o con instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, y, específicamente, con el objeto de facilitar el desarrollo de su labor en aras de potenciar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias, con los colegios y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal.

3. La colaboración social en la aplicación de los tributos podrá referirse, entre otros, a los siguientes aspectos:

⁷Datos Agencia Tributaria.

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Foro_Grandes_Empresas/Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias/Adhesiones_al_Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias.shtml

⁸Declaraciones en la sesión sobre la norma UNE 19602 el día 14 de febrero de 2019.

<https://elderecho.com/jesus-gascon-director-general-la-aeat-las-empresas-deberan-matransparentes-estrategias-tributarias-tras-la-aprobacion-la-norma-une-19602>

⁹ Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Se modifica el apartado 2 por el artículo único.16 de Ley 34/2015, de 21 de septiembre.

- a) *Realización de estudios o informes relacionados con la elaboración y aplicación de disposiciones generales y con la aplicación de los medios a que se refieren los párrafos b) y c) del apartado 1 del artículo 57 de esta ley.*
- b) *Campañas de información y difusión.*
- c) *Simplificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias.*
- d) *Asistencia en la realización de autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones y en su correcta cumplimentación.*
- e) *Presentación y remisión a la Administración tributaria de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o cualquier otro documento con trascendencia tributaria, previa autorización de los obligados tributarios.*
- f) *Subsanación de defectos, previa autorización de los obligados tributarios.*
- g) *Información del estado de tramitación de las devoluciones y reembolsos, previa autorización de los obligados tributarios.*
- h) *Solicitud y obtención de certificados tributarios, previa autorización de los obligados tributarios.*

4. La Administración tributaria podrá señalar los requisitos y condiciones para que la colaboración social se realice mediante la utilización de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos.

Sin embargo, la Ley General Tributaria **adolece de cierto orden en relación al cumplimiento tributario**, ya que este aparece desperdigado a lo largo de la Ley (Anaya, et. al, 2019, p.10). En este sentido, también se menciona en el **artículo 179**, relativo al **Principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias**, donde se señala que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

También, en el año **2015**, se modifica el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la **Ley de Sociedades de Capital**¹⁰, en el que **se incluye el riesgo tributario** como un componente del sistema de gestión de riesgo en las sociedades cotizadas, incrementando la responsabilidad de los miembros del Consejo de Administración, que, a partir de ese momento, ya no pueden alegar su ignorancia en la materia. Con esta modificación, España pasaba a incorporarse a los países más avanzados en la regulación del buen gobierno corporativo (Anaya et al., 2019, p.49).

Asimismo, además, se ha promovido la creación de un **Código de Buenas Prácticas Tributarias de Profesionales Tributarios** que propone unas líneas de actuación que avancen en la relación cooperativa entre la AEAT y las Asociaciones y Colegios Profesionales y cuyo objetivo principal es incrementar la transparencia en el ejercicio de la profesión, en concordancia con la normativa europea, y fomentar que los intermediarios fiscales y las Asociaciones y Colegios Profesionales puedan incrementar su reputación

¹⁰ Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo. En su artículo cuarenta y uno se incluye un nuevo artículo 529 ter en el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

con la adhesión a este Código. Sin embargo, tras más de un lustro de trabajo este Código **todavía es un proyecto**. (Anaya et al., 2019, p.93-94).

Otro aspecto importante es la publicación en abril de **2015** de la norma **UNE – ISO 19600 de Sistemas de gestión de compliance (Directrices)**, cuyo objeto es proporcionar orientación para establecer, desarrollar, implementar, evaluar, mantener y mejorar un sistema de gestión de compliance eficaz y que genere respuesta por parte de la organización¹¹.

Según la propia **Asociación Española de Normalización**, UNE, una norma “*es un documento técnico de aplicación voluntaria, fruto del consenso basado en los resultados de la experiencia y del desarrollo tecnológico y aprobado por un organismo de normalización reconocido*”. Las normas, por ello, “*garantizan unos niveles de calidad y seguridad que permiten a cualquier empresa posicionarse mejor en el mercado y constituyen una importante fuente de información para los profesionales de cualquier actividad económica*”. Por tanto, aunque resulta evidente que su aplicación no es obligatoria, una norma ayuda a reflejar y garantizar ciertas cuestiones de calidad o seguridad dentro de la empresa, ahí su importancia.

Según la norma que mencionábamos anteriormente, el **Compliance** “*es el resultado de que una organización cumpla con sus obligaciones, y se hace sostenible introduciéndola en la cultura de la organización y en el comportamiento y actitud de las personas que trabajan en la misma*”. El compliance, por tanto, debe abarcar a toda la organización, permitiéndole demostrar su compromiso e implicación por cumplir con la normativa, incluyendo los requisitos legales, los estándares de buen gobierno corporativo, la ética o las expectativas de la comunidad en general.

Las directrices establecidas sobre sistemas de gestión de compliance son aplicables a **todo tipo de organización** y el alcance de la aplicación de estas directrices depende de la estructura, el tamaño, naturaleza y complejidad de la organización en cuestión. La norma se basa en los principios de buen gobierno, proporcionalidad, transparencia y sostenibilidad.

Las empresas se enfrentan a una serie de problemas relacionados con el cumplimiento normativo, especialmente aquellas que cuentan con un volumen de negocio alto y que se encuentran desarrollando su actividad en multitud de países. La creación y mantenimiento de una empresa lleva consigo una serie de obligaciones de carácter jurídico-público, tales como las obligaciones tributarias.

Estas obligaciones tributarias resultan muy complejas y suponen un mayor esfuerzo a aquellas multinacionales que deben adecuar su funcionamiento al cumplimiento de estas obligaciones en los diferentes Estados en los que opera. Por ello, para evitar su

¹¹ El concepto de organización que especifica la UNE –ISO 19600 incluye, entre otros, un trabajador independiente, compañía, corporación, firma, empresa, autoridad, sociedad, organización benéfica o institución, una parte o combinación de estas, ya estén constituidas o no, públicas o privadas.

incumplimiento, se crea la figura del **Tax Compliance**, que funciona como un mecanismo de prevención del incumplimiento jurídico-tributario de las empresas que desean trabajar con la mayor seguridad jurídica posible, sin que de su actividad puedan derivar costes ni sanciones (Pareja, 2018).

Estos sistemas de compliance permiten demostrar el compromiso de cumplir con la normativa, en este caso tributarios. En este sentido, las organizaciones están cada vez más convencidas de que si aplican valores obligatorios y una gestión adecuada de compliance, pueden salvaguardar su integridad y evitar o minimizar los incumplimientos legales.

En el año **2017**, se publicó la norma **UNE 19601 de Sistemas de gestión de compliance penal**, cuyo objetivo es prevenir la comisión de delitos que puedan llevar aparejada responsabilidad penal, difundir la cultura del cumplimiento, la prevención o el control en este ámbito, así como mejorar la gestión y ayudar a dar una mayor garantía de confianza y seguridad.

Esta norma **refuerza la UNE-ISO 19600** de Sistemas de gestión de compliance, que hemos comentado anteriormente, y permite una correcta gestión de compliance penal alineada con el ordenamiento jurídico español, concretamente, con el Código Penal. Asimismo, establece requisitos y directrices para disponer de modelos alineados con lo dispuesto en la legislación penal española. Es evidente que el cumplimiento de esta norma no exime a la organización de una posible responsabilidad penal, sin embargo sí que puede ser un elemento de valoración decisivo en caso de un eventual proceso penal.

Tras la publicación de la Directiva DAC 6, se ha elaborado la **UNE 19602 de Sistemas de gestión de compliance tributario**, cuyo objeto es establecer unos requisitos y facilitar las **directrices** para adoptar, implementar mantener y mejorar continuamente políticas de compliance tributario, así como el resto de los elementos de un sistema de gestión de compliance tributario en las organizaciones. Esta norma puede también ser de utilidad para establecer sistemas de gestión y control del riesgo tributario dirigidos a la implantación de buenas prácticas tributarias, más allá del cumplimiento de la normativa tributaria.

La norma, por tanto, va a suponer un **punto de inflexión** en la gestión del cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de las empresas españolas, independientemente de su tamaño y sector de actividad. En esta, se crean mecanismos de detección y corrección de los riesgos tributarios, así como cánones de aprendizaje para evitarlos en el futuro.

Cuestiones como las especificadas, dan una **mayor garantía de seguridad y confianza** ante la Administración tributaria, órganos de gobierno o accionistas e inversores. En el caso de la Administración tributaria, se puede abrir la posibilidad de que una compañía evite o minore una hipotética sanción por incumplimiento en caso de implementar estos sistemas de gestión de compliance tributario y medidas y protocolos adaptados al nuevo estándar.

Por todo ello, parece evidente que las empresas españolas, progresivamente, van a ir incorporando el compliance tributario, la transparencia y el cumplimiento normativo a sus prácticas internas como una parte esencial del sistema general de buen gobierno.

De forma paralela a esta cuestión y ante la necesidad de trasponer al Derecho interno la Directiva mencionada antes del 31 de diciembre de 2019, el **Ministerio de Hacienda** sometió al trámite de Consulta pública previa, en fecha 11 de diciembre de 2018, la transposición de esta Directiva. Tal y como consta en el documento publicado, se prevé que la transposición se realice a través de la modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

2.4. EXPERIENCIA DE COMPLIANCE TRIBUTARIO EN OTRAS ECONOMÍAS.

En los últimos años se han ido produciendo diversas experiencias en los países de nuestro entorno, como es el caso de **Reino Unido, Holanda, Francia o Australia**. (Anaya et. al., 2019, p.18-19).

En **Reino Unido** a partir de **2006** se introducen, entre otras iniciativas, los modelos de evaluación del riesgo de incumplimiento, para ordenar las actuaciones correspondientes a partir de la información obtenida. Asimismo, se ha organizado la actividad por sectores de actividad, en vez de por funciones, así como se han implantado los denominados “encargados de la gestión de relaciones con los clientes”, inspectores a través de los cuales se canaliza toda comunicación con las grandes empresas y que coordinan también a los que realizan las mismas funciones, pero en el caso de las pequeñas empresas. Resulta fundamental que deben de responder a todas sus consultas planteadas en un plazo máximo de 28 días, la cual cosa redundaría una mayor seguridad jurídica de cara a las empresas.

En el caso de la **administración holandesa**, desde **2005** se ha establecido para las grandes empresas un “sistema cooperativo” voluntario que consiste en la firma de un protocolo de entendimiento en el que tanto la administración como las empresas se comprometen a un modelo de control tributario que se basa en sistemas de control interno y/o externo a implantar y que permite a la administración tributaria dedicarse a verificar que estos sistemas funcionan adecuadamente. A su vez, este ahorro de recursos da la posibilidad de reorientar los recursos para profundizar en las investigaciones a otros contribuyentes. Este sistema también se estableció para las pequeñas y medianas empresas en 2007, cuyo protocolo se suscribe con los intermediarios fiscales que se responsabilizan de controlar a sus clientes.

En **Australia**, el sistema de relación cooperativa está muy consolidado. Se aplica a un número reducido de organizaciones, pero que aportan un volumen relevante de la recaudación, y recae sobre dos pilares, el buen gobierno tributario y el marco de clasificación del riesgo. Se establece un “**TOP 1.000**”, donde se les exige a estas organizaciones garantías de buen gobierno y la clasificación del riesgo se realiza según una serie de factores que inciden en la conducta del contribuyente, como por ejemplo el tipo de negocio o el sector al que pertenece. En el caso del “**TOP 100**”, que suponen los 100 contribuyentes más relevantes del país, se dividen en tres grupos: contribuyentes clave, contribuyentes con riesgo significativo y contribuyentes con riesgo más elevado. En el caso de los contribuyentes clave, juegan un papel importante los denominados acuerdos de cumplimiento anual, donde para adherirse deben seguir las prácticas incluidas en la “Guía de Gestión y Gobierno del Riesgo Fiscal”, dotándoles frente a la administración de un alto grado de certeza en sus actuaciones. En el caso de los contribuyentes con riesgo más elevado se sigue aplicando el sistema tradicional más rígido.

En **Francia**, más recientemente, a **principios de 2018**, se ha aprobado una Ley donde se establece “el **derecho al error**”, donde se presupone que un contribuyente puede equivocarse sin que ello suponga una sanción cuando se produzca por primera vez, por lo que debe poder enmendar ese error. Resulta evidente que esto no afecta a defraudadores reincidentes. Con ello se produce un cambio en la relación entre las empresas y la administración tributaria y permite distinguir a los contribuyentes según su “historial” tributario. (Anaya et. al., 2019, p.19).

Por tanto, se observa que en todos estos casos, más pronto o más tarde se ha cambiado la mentalidad por parte de la administración y por parte de las empresas, avanzando en esta relación cooperativa y de confianza mutua. Se ha de destacar que, en el caso de **Reino Unido y Holanda** coinciden en que han articulado nuevos sistemas de mediación, primero como **proyectos piloto**, consolidado luego las iniciativas emprendidas dados los buenos resultados obtenidos por sus respectivas administraciones tributarias. (Anaya et. al., 2019, p.19).

CAPÍTULO III. APLICACIÓN DEL COMPLIANCE TRIBUTARIO EN ESPAÑA.

3.1. INTRODUCCIÓN: DESARROLLO DEL COMPLIANCE TRIBUTARIO EN ESPAÑA

Si bien en España se lleva articulando y promoviendo, en coordinación entre la AEAT y el Foro de Grandes Empresas, esta **relación cooperativa** entre las empresas y la administración tributaria, esta cuestión ha vuelto a ser analizada y comentada por cientos de expertos tras la aprobación de la Directiva europea conocida como **DAC 6**.

Esta Directiva ha introducido **novedades** que, a la hora de la transposición por los Estados miembros, pueden ir en una dirección o en otra, tal y como hemos comentado en el capítulo anterior. En este sentido, algunos expertos señalan que el sistema aplicado de señas distintivas ni es simple, ni sencillo, ni totalmente objetivo (Cruz, 2018).

Tras la aprobación de la Directiva, la norma “**UNE 19602 Sistemas de gestión de compliance tributario. Requisitos con orientación para su uso**”, pese a no ser obligatoria, puede ser relevante puesto que puede ofrecer las **pautas adecuadas** para planificar un sistema de gestión de compliance tributario. Una norma, que puede ser calificada como la respuesta de la sociedad civil para avanzar en esta **relación cooperativa en materia tributaria**, implementada desde hace años en países de nuestro entorno económico, como por ejemplo los sistemas anglosajones (Martín, 2018).

Por tanto, en España la cooperación con la administración tributaria y el compliance tributario cobran más importancia que nunca y es relevante conocer cómo aplican las diversas empresas el compliance tributario y si están preparadas para ello. Asimismo, la certificación de la aplicación efectiva del **Código de Buenas Prácticas Tributarias** de acuerdo con la UNE 19602, puede ser un elemento de prueba para poder demostrar voluntad de la empresa de cumplir con sus obligaciones (Born, 2019).

En definitiva, con este nuevo sistema de relación cooperativa, las empresas buscan **mejora reputacional**, lograr una mayor certeza y seguridad jurídica por parte de la administración tributaria y conseguir un dialogo constructivo y productivo entre ambas. Por su parte, la **administración tributaria debe simplificar y clarificar el sistema fiscal** e incrementar su conocimiento sobre el entorno empresarial, así como actuar según los principios de proporcionalidad, agilidad, transparencia e imparcialidad, minimizando la litigiosidad. (Menéndez, 2019).

3.2. CÓDIGO DE BUENAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS

La implementación de un **modelo cooperativo** supone para las administraciones tributarias, **importantes cambios** de su forma de actuar frente a las empresas y en la asignación de sus recursos. En primer lugar, debe ofrecer más y mejores servicios de asistencia e información. En segundo lugar, en el ámbito de la inspección, el modelo de análisis exhaustivo de estados contables debe evolucionar a otro modelo en el que se incida en la implantación y vigilancia de sistemas de control interno en las organizaciones. En último lugar, se deben desarrollar instrumentos alternativos de resolución de conflictos (Anaya et al., 2019).

Como se ha señalado en el capítulo anterior, en el año **2010** se presentó el **Código de buenas prácticas tributarias**, en colaboración con el Foro de Grandes Empresas y en concordancia con las recomendaciones de la OCDE, para fomentar la coordinación y cooperación entre la AEAT y las empresas que voluntariamente lo suscriban, participen o no en el mencionado Foro, basándose esta relación en los principios de transparencia y confianza mutua.

Esta perspectiva cooperativa se comenzaba a implementar en España, donde las empresas y la AEAT eran conscientes que si ambas colaboran, a largo plazo se obtienen mayores beneficios. España se convertía, en ese momento, en el **primer país**¹² en contar con un código de esas características aceptado y elaborado expresamente por ambas partes.

Un elemento esencial para el establecimiento de una buena relación cooperativa y de una buena práctica administrativa es, por una parte, contar con una normativa con una mejor calidad técnica, y, por otra parte, interpretar y aplicar correctamente las normas, creando un marco de seguridad jurídica en la aplicación de nuestro sistema tributario (Anaya et al., 2019, p. 11).

Tal y como se ha comentado en el capítulo anterior, a fecha 9 de mayo de 2019, según la AEAT¹³, **144 empresas o grupos empresariales se han adherido** al Código de Buenas Prácticas Tributarias, comprometiéndose a cumplir la totalidad de apartados que se especifican en el mismo.

En definitiva, este Código de buenas prácticas tributarias se enmarca dentro de la **responsabilidad social de las organizaciones**, adoptando una postura activa y yendo

¹² Se afirmó en la presentación del Código de buenas prácticas tributarias en el año 2010 que España era el primer país que contaba con un código de esas características elaborado y aceptado expresamente por ambas partes.

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Sala_de_prensa/Notas_de_prensa/2010/El_Foro_de_Grandes_Empresas_y_la_Agencia_Tributaria_presentan_el_codigo_de_buenas_practicas_tributarias.shtml

¹³Datos Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Foro_Grandes_Empresas/Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias/Adhesiones_al_Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias.shtml

más allá del mero cumplimiento de leyes y normas. Además, mejora la aplicación del sistema tributario, dotando de un entorno de mayor seguridad jurídica y minorando los riesgos de las organizaciones (Anaya et al, 2019, p.79).

3.2.1 PRINCIPALES ASPECTOS DEL CÓDIGO DE BUENAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS.

En el Código de Buenas Prácticas Tributarias, se definen como buenas prácticas que deben ser fomentadas por las empresas aquellas “*que conduzcan a la reducción de riesgos fiscales significativos y a la prevención de aquellas conductas susceptibles de generarlos.*”

El Código contiene una serie de recomendaciones, voluntariamente asumidas por ambas partes, organizaciones y Administración tributaria, tendentes a mejorar el sistema tributario con la aplicación de políticas fiscales responsables y con una cooperación recíproca que incremente la seguridad jurídica (Anaya et al., 2019, p.79).

Profundizando en el Código, este se podría dividir claramente en **tres bloques**:

- En el primer bloque, el compromiso de la empresa con la transparencia, la buena fe y la cooperación con la AEAT en la práctica fiscal empresarial, donde las empresas se implican en una serie de cuestiones favoreciendo la transparencia y la colaboración con la Agencia.
- En el segundo bloque, la AEAT asume otros compromisos a cambio relacionados con la seguridad jurídica en la aplicación e interpretación de la normativa tributaria o en la información que se facilita a las empresas sobre la misma.
- En el tercer bloque, tanto las empresas como la AEAT se comprometen a diversas acciones con el objetivo de reducir la litigiosidad entre ambas y evitar conflictos.

En el caso del **primer bloque** relativo a los **compromisos de las empresas**, el Código especifica que estas deben evitar la utilización de estructuras de carácter opaco con finalidades tributarias, es decir, aquellas estructuras cuya finalidad sea impedir el conocimiento del responsable final de las actividades o el titular último de los bienes o derechos implicados. A su vez, las empresas colaborarán con la AEAT en la erradicación y prevención de las prácticas fiscales fraudulentas que se puedan dar en el mercado en el que esté presente la empresa, así como detectar y buscar soluciones al respecto. Por último, el Consejo de Administración u órgano competente se compromete a estar informado de las políticas fiscales que aplique la compañía, siendo comunicado de las políticas seguidas durante el ejercicio con anterioridad tanto a la elaboración de las cuentas anuales como a la presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades.

En cuanto a los aspectos en los que se compromete la **AEAT**, aquel que podríamos denominar el **segundo bloque**, el Código indica que la Agencia procurará respetar la

unidad de criterio en la interpretación de las normas, aplicando los criterios interpretativos que se desprendan de la doctrina administrativa y jurisprudencial y, en su ausencia, se solicitará, cuando se tuviese dudas sobre el criterio, informes a la Dirección General de Tributos. Asimismo, en relación a una mayor transparencia, la Agencia publicará los criterios que aplica en sus procedimientos de control en tanto sean susceptibles de ser aplicados con carácter general.

En este mismo sentido, se establecerán procedimientos para que los contribuyentes puedan conocer el criterio de la Administración en determinadas operaciones en caso de duda del contribuyente. A su vez, los contribuyentes podrán presentar un anexo explicativo donde se manifieste el criterio seguido por la empresa para la preparación de las declaraciones tributarias, donde, si el mismo está debidamente fundamentado, será valorado positivamente por la AEAT a los efectos correspondientes.

Por último, en el **tercer bloque** relativo a la **reducción de la litigiosidad y evitación de conflictos**, tanto las empresas como la AEAT deben procurar minorar los conflictos derivados de la normativa aplicable e intentar potenciar el acuerdo en todas las fases procedimentales en las que este sea factible. Para ello, la AEAT procurará una mayor celeridad en diversas cuestiones como que el contribuyente conozca los hechos susceptibles de regularización lo antes posible, fomentando un mayor intercambio de pareceres y la corrección correspondiente de cara al futuro o se procurará facilitar orientativamente una cuantificación provisional de la liquidación que resultaría de acuerdo con los datos existentes en ese momento.

En el caso de las alegaciones efectuadas por las empresas, entre otras cuestiones, estas procurarán informar de ellas al órgano correspondiente tan pronto se presenten y la AEAT incluirá en la motivación de los actos en que se base la propuesta de regularización una valoración expresa de las mismas. Además, se procurará que se conozcan y discutan adecuadamente todas las cuestiones de hecho relevantes para presentar la liquidación y potenciar el acuerdo con las empresas durante el procedimiento inspector, así como que se conozcan y discutan adecuadamente y con anterioridad las cuestiones de hecho relevantes para instruir, en su caso, expediente sancionador.

Al mismo tiempo, la AEAT intentará delimitar el máximo posible el objeto de los requerimientos y declaraciones informativas, así como limitar la duración de los procedimientos de investigación y comprobación al tiempo estrictamente necesario, con el objetivo de reducir la carga fiscal indirecta que representa para los contribuyentes la atención de determinados procedimientos y el cumplimiento de determinadas obligaciones. Por su parte, las empresas procurarán facilitar de la forma más rápida y completa la información y documentación solicitada por la AEAT.

3.2.2. DESARROLLO DE LAS MEDIDAS CONTEMPLADAS EN EL CÓDIGO DE BUENAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS.

En el anexo del Código de buenas prácticas tributarias se especifica la creación de una **Comisión de Seguimiento**, con la finalidad de abordar las cuestiones interpretativas oportunas, la implementación de nuevas materias o cualquier iniciativa que pueda ayudar a la puesta en marcha del Código.

En esta Comisión de seguimiento se han ampliado algunos temas sobre el Código y se han resuelto diversas dudas en la aplicación del mismo, como es el caso, entre otras cuestiones, de habilitar un procedimiento para plantear consultas sobre la aplicación del Código¹⁴, conocer exactamente cómo reflejar en el Informe Anual de Gobierno Corporativo la adhesión y cumplimiento del Código¹⁵ o diversas aclaraciones respecto a la adhesión de Grupos de entidades al Código.¹⁶

Del mismo modo, en el marco del Foro de Grandes Empresas, en 2012 se propone la creación de un nuevo **grupo de Trabajo para reflexionar acerca de la relación cooperativa** entre la Administración y las empresas y seguir avanzando en la aplicación del Código de buenas prácticas tributarias, proporcionando la seguridad jurídica que la empresa demanda.

Se han aprobado diversas propuestas al respecto desde su creación, con el objetivo de profundizar en el Código y en la relación cooperativa, como es el caso de las **Conclusiones sobre el nuevo modelo de relación cooperativa** entre la AEAT y las empresas adheridas al Código de buenas prácticas¹⁷.

En primer lugar, en estas Conclusiones aprobadas el 29 de octubre de 2013, se propone el establecimiento de un canal de comunicación bidireccional que permita canalizar todas las cuestiones de naturaleza tributaria o aduanera que puedan surgir. Las empresas adheridas designarán como persona de contacto los responsables del área fiscal y la AEAT designará como contacto a los Inspectores Jefes de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de las Delegaciones Especiales en caso de que no formen parte de grupos de empresas adscritos a la de grandes contribuyentes.

En segundo lugar, las empresas adheridas al Código podrán plantear dudas sobre el tratamiento tributario de operaciones de especial complejidad o trascendencia económica, acompañándolo de un informe en el que se explicará el criterio que la empresa entiende

¹⁴ Acuerdos adoptados por la Comisión de Seguimiento de la aplicación del Código de Buenas Prácticas Tributarias de 5 de noviembre de 2010.

¹⁵ Acuerdos adoptados por la Comisión de Seguimiento de la aplicación del Código de Buenas Prácticas Tributarias de 14 de febrero de 2011.

¹⁶ Acuerdos adoptados por la Comisión de Seguimiento de la aplicación del Código de Buenas Prácticas Tributarias de 8 de julio de 2011.

¹⁷ Aprobado tras la celebración de cinco reuniones del Grupo de Trabajo en las que se ha definido un modelo de relación cooperativa teniendo en cuenta el marco normativo del momento.

aplicable. A la vista de lo expuesto, la Agencia emitirá un informe sobre estas cuestiones en menos de 3 meses.

En tercer lugar, la Agencia, sobre la base de la transparencia y confianza mutua con las empresas, podrá solicitar a las empresas adheridas información sobre las operaciones relevantes o sobre el impacto y tratamiento de las mismas. A su vez, podrá solicitar información para la realización de proyecciones o estudios generales por parte de la AEAT.

En cuarto lugar, si en las relaciones que se mantienen habitualmente surgen incidencias con relativa trascendencia y una vez agotadas todas las posibilidades recogidas en el Código, se resolverá entre responsables de mayor rango.

Por último, las empresas adheridas al Código realizarán acciones de comunicación interna para difundir en sus respectivos ámbitos el Código de buenas prácticas tributarias y los compromisos derivados de la adhesión al mismo.

Por otra parte, en este Grupo de Trabajo de Relación Cooperativa, también se aprobó la **Propuesta para el reforzamiento de las buenas prácticas de transparencia fiscal empresarial de las empresas adheridas al Código de buenas prácticas tributarias**¹⁸. El objetivo concreto del mismo es articular un Informe Anual de Transparencia Fiscal para empresas adheridas al Código de buenas prácticas tributarias. En esta propuesta se describe el alcance de la información, carácter, uso y plazo de presentación, las actuaciones que podrá llevar a cabo la AEAT tras recibir estos informes, se analizan las posibles ventajas para las empresas en caso de facilitar la información y, por último, se orienta sobre el contenido del propio Informe que sirve de referencia para delimitar la información que se proporcione a la AEAT.

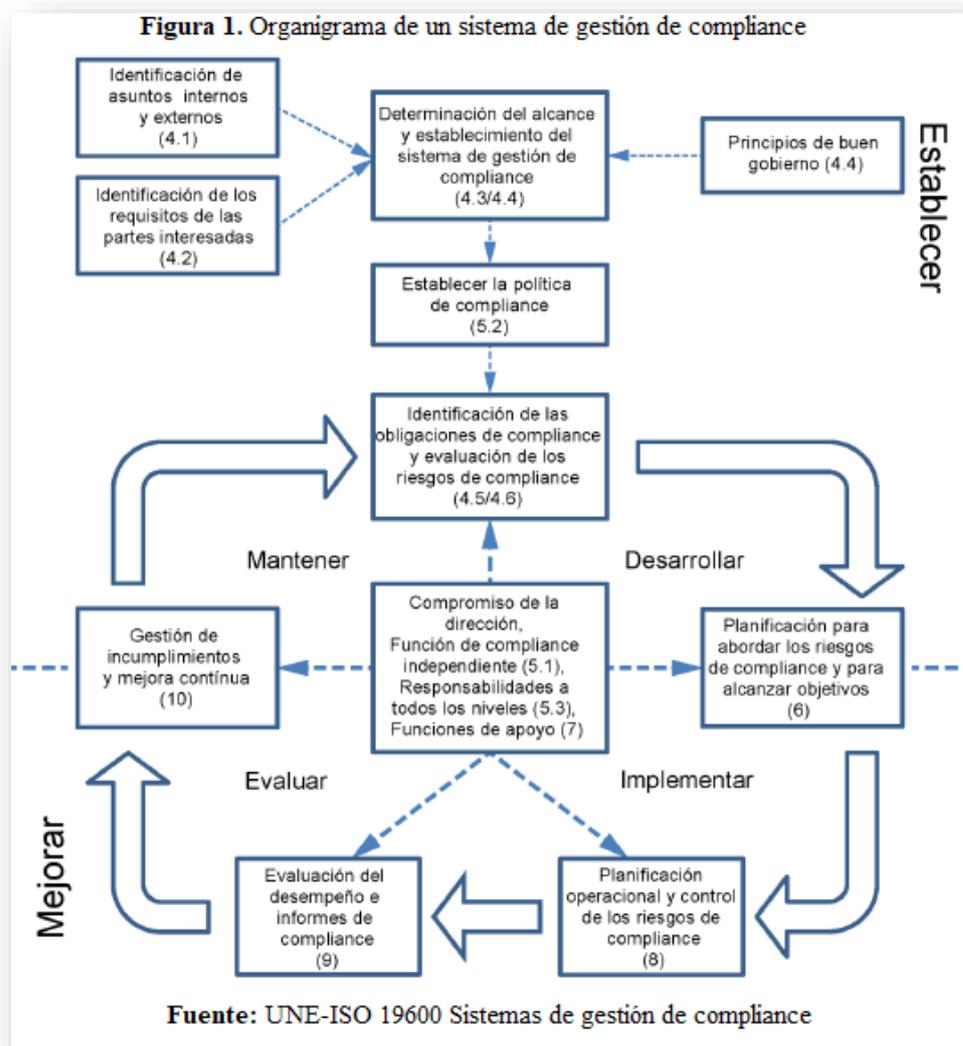
3.3. SISTEMAS DE GESTIÓN DE COMPLIANCE.

Con la publicación en abril de **2015** de la norma **UNE – ISO 19600**, Sistemas de gestión de compliance (Directrices), se proporciona orientación para implementar, evaluar, mantener o mejorar continuamente un sistema de gestión de compliance. Como se ha comentado en el capítulo anterior, el **compliance** debe abarcar a toda la organización y las personas con cierta responsabilidad dentro de la misma deben tener una implicación máxima.

¹⁸ Propuesta realizada por el Grupo de Trabajo de Relación Cooperativa, en el marco del Foro de Grandes Empresas, en la reunión del 28 de octubre de 2016. Aprobado definitivamente por unanimidad en el Pleno del Foro celebrado el 20 de diciembre de 2016.

El cumplimiento normativo es uno de los problemas a los que una empresa se enfrenta, especialmente cuando adquieren una dimensión relevante y desarrollan su actividad en diversos países.

Como especifica la norma UNE-ISO 19600, para un sistema de gestión de compliance eficaz es especialmente relevante que el órgano de gobierno y la alta dirección se involucren activamente y supervisen continuamente, asegurando que los empleados comprenden plenamente la política y los procedimientos de la organización para el desarrollo de las obligaciones de compliance.



Tal y como queda reflejado en la **figura 1**, el **compromiso de la dirección** y la responsabilidad a todos los niveles es un aspecto nuclear del sistema de gestión del compliance. La alta dirección debería demostrar compromiso y liderazgo en relación al sistema de gestión, entre otras cuestiones, dirigiendo y apoyando a las personas, comunicando los roles pertinentes dentro de la organización, dotando los recursos necesarios, y, en definitiva, asegurando que se desarrollan e implementan los

procedimientos o procesos para alcanzar los objetivos y los resultados previstos, promoviendo la mejora continua del sistema.

Por otra parte, la **organización**, dentro de su papel fundamental para la gestión de compliance, debe considerar un amplio número de aspectos internos y externos que pueden afectar a los resultados de su sistema de gestión de compliance, tales como el contexto regulatorio, la situación económica, los procedimientos o las políticas internas.

Asimismo, la organización debe determinar los límites y la aplicabilidad del sistema de gestión de compliance para establecer su alcance, debe identificar las obligaciones de compliance y las implicaciones que éstas tienen. A su vez, deberían disponer de procesos que identifiquen modificaciones en la legislación para asegurar un cumplimiento continuo y evaluar el impacto de los cambios identificados.

Hay que destacar que la apreciación de riesgos de compliance constituye la base para la implementación del **sistema de gestión de compliance** y para una correcta planificación de recursos y procesos. Por ello, la organización debe identificar, analizar y evaluar los riesgos de compliance.

Debería identificar aquellas situaciones en las que se pueden producir incumplimientos de compliance relacionados con su actividad, productos o aspectos relevantes de sus operaciones, así como sus posibles causas y sus consecuencias asociadas. Debería analizar los riesgos de compliance, considerando las causas, la probabilidad de que ocurran y la gravedad de las consecuencias en caso de que se produzcan. Por último, debería evaluar los riesgos, comparando el nivel de riesgo de compliance identificado con el que la organización puede aceptar, determinando los controles necesarios y su posible extensión.

Por otra parte, la **política de compliance** especifica los principios generales y el compromiso de actuación de una organización para lograr compliance, así como indica el nivel de desempeño y responsabilidad que se requiere, siempre acorde con las actividades de la organización.

Dentro de la política de compliance, el órgano de gobierno y la alta dirección, preferiblemente tras consultar con los empleados, debe establecer la política adecuada al propósito de la organización y en concordancia con los valores y estrategia de la misma, que proporcione un marco de referencia para establecer los objetivos, que incluya el compromiso de cumplir los requisitos aplicables y que incluya la mejora continua del sistema de gestión de compliance. Asimismo, esta política de compliance debe, entre otras cuestiones, comunicarse de forma clara dentro de la organización, incluso estar escrita en un lenguaje sencillo, con el objetivo de que todos los empleados puedan entender con facilidad los principios.

Por otro lado, la **función de compliance**¹⁹, trabajando conjuntamente con la dirección, debería ser responsable de diversas actuaciones relevantes en el sistema de gestión de compliance. Entre estas actuaciones, se podrían destacar tales como identificar las obligaciones de compliance, proporcionar u organizar apoyo formativo continuo a los empleados, poner en marcha, desarrollar e implementar sistemas para gestionar la información, establecer indicadores de desempeño de compliance, identificar riesgos y gestionar aquellos relacionados con terceras partes (proveedores, distribuidores, consultores, contratistas...) o asegurar que el sistema se revisa adecuadamente.

De la misma forma, resulta evidente que la **planificación** del sistema de gestión de compliance es muy relevante, puesto que se debe asegurar que el sistema logre los objetivos previstos, prevenga o reduzca los efectos indeseados y logre una mejora continua. Los objetivos de compliance deberían ser coherentes con la política de la organización, medibles, objeto de seguimiento y actualizables, siempre que ello sea posible. En este sentido, la organización debería determinar qué se va a hacer, los recursos requeridos, quién será el responsable, cuándo finalizaría y cómo evaluar los resultados.

En cuanto al **apoyo**, la organización debería proporcionar los recursos humanos y financieros necesarios para todas las acciones a implementar dentro del sistema de gestión de compliance. La alta dirección y todos los niveles deben asegurarse de que la asignación de recursos permite que se logren los objetivos del sistema de gestión de compliance.

Otra cuestión relevante dentro del apoyo es la **competencia y formación**. El órgano de gobierno, la dirección y todos los empleados deben ser capaces de cumplir las obligaciones de compliance de manera eficaz, siendo competentes en su rol profesional relacionado con la cultura del compliance²⁰.

Otro aspecto de relevancia es la **comunicación**, tanto interna como externa. En el caso de la interna, la organización debe asegurarse que el mensaje de compliance se recibe y se comprende por parte de los empleados. En el caso de la externa, se debe adoptar un enfoque práctico de comunicación dirigido a todas las partes interesadas que apoye el entendimiento y la aceptación del compromiso de compliance.

Por otra parte, la organización necesita **controles eficaces** para asegurar que se cumplen las obligaciones de compliance y los mecanismos de prevención, detección y corrección de incumplimientos. A su vez, se deben determinar los métodos de seguimiento, medición, análisis y evaluación, con el objetivo de asegurar que los resultados obtenidos son válidos, así como cuándo se deben llevar a cabo estas cuestiones.

¹⁹ Según la UNE-ISO 19600 la función de compliance se define como la persona o personas con responsabilidad para la gestión de compliance.

²⁰ Según la UNE-ISO 19600 la cultura de compliance se mide por el grado en que, entre otras cuestiones, las partes interesadas (especialmente los empleados) entienden la relevancia de las obligaciones de compliance relativas a sus propias actividades y a las de sus unidades de negocio, se valora el papel de la función de compliance y sus objetivos o se permite y se anima a los empleados a que comuniquen sus preocupaciones de compliance al nivel adecuado de la dirección.

El **seguimiento de compliance** es “*el proceso de recoger información con el objetivo de evaluar la eficacia del sistema de gestión de compliance y el desempeño de compliance de la organización*”. En el caso del sistema de gestión de compliance consiste en la evaluación de la eficacia de la formación, de la validez de los controles, de la asignación de las responsabilidades o de la gestión de los fallos de compliance identificados. En el caso del desempeño de compliance de la organización, se evalúa el estado de la cultura de compliance en la organización, los posibles incumplimientos o incidentes sin efectos adversos, aquellos casos en los que no se cumplen las obligaciones de compliance o aquellos en los que no se alcanzan los objetivos propuestos.

Para este seguimiento resulta muy relevante encontrar procedimientos para buscar y recibir **opiniones de su desempeño**, como buzones de sugerencias y opinión en el caso de los empleados, gestión de reclamaciones en el caso de los clientes o registros de control de actividad o procesos. Asimismo, para recoger la información se deben buscar las herramientas adecuadas según el tamaño o la complejidad de la organización.

Una vez recogida la **información**, se debe analizar y evaluar críticamente para identificar el origen y tomar las acciones adecuadas. Con ello, se deben corregir los problemas recurrentes, ya que pueden conllevar mayores riesgos de incumplimiento.

En el caso de los **indicadores**, es importante que sean **medibles** y que permitan saber si se han logrado los objetivos propuestos y cuantificar el desempeño de compliance.

El órgano de gobierno, la dirección y la función de compliance deberían asegurarse de estar continuamente informados sobre el desempeño del sistema de gestión de compliance de la organización. Para ello, se deben realizar **informes internos** cuya periodicidad debe ser la adecuada en función de las circunstancias y que deberían incorporarse en los informes realizados normalmente en la organización. Sin embargo, es recomendable fomentar el informe inmediato de cuestiones materialmente significativas que surjan fuera de los periodos previstos para el informe periódico. Paralelamente, se deben asegurar de que la información escala a los niveles superiores y, para ello, es importante la existencia de un proceso claro y puntual de información a niveles superiores.

A su vez, la organización debería implementar **auditorías internas** a intervalos planificados, con la finalidad de proporcionar información acerca de si el sistema de gestión de compliance cumple con los requisitos propios de la organización y con los requisitos de la norma internacional, así como si se implementa y mantiene de forma eficaz. Resulta evidente que los programas de auditoría se deben desarrollar **objetiva e imparcialmente**, así como que ha de asegurarse que los resultados de las auditorías correspondientes llegan a la dirección pertinente.

Con todas estas cuestiones la organización debería mejorar continuamente la eficacia e idoneidad del sistema de gestión de compliance, logrando que toda información recogida, analizada y evaluada se pueda utilizar como una oportunidad de mejora.

3.4. IMPLEMENTACIÓN DEL COMPLIANCE TRIBUTARIO EN LAS EMPRESAS ESPAÑOLAS.

Resulta razonable pensar que una organización que esté familiarizada con la cultura de compliance y con la UNE-ISO 19600 de Sistemas de gestión de compliance le resultará más sencillo aplicar las diversas cuestiones que se establecen en la **UNE 19602 de Sistemas de Gestión de compliance tributario**, donde se incluyen los requisitos y directrices para adoptar, implementar, mantener y mejorar continuamente políticas de compliance tributario.

Como se ha comentado, esta norma permite a las empresas, con independencia de su volumen de negocio o su tamaño, disponer de una norma unificada y reconocida por la Administración tributaria para poder **gestionar los riesgos y contingencias fiscales** que surjan en el desarrollo de su actividad.

En este sentido, esta norma puede dar lugar a que en el corto plazo exista una importante diferencia entre aquellas organizaciones que implementen un compliance tributario y aquellas en las que no, no solamente por relación con la administración o por seguridad jurídica, sino por una cuestión no menos relevante como es la reputación. Según la directora de Programas de Normalización y Grupos de Interés de UNE, las empresas tendrán *“una vía más para generar confianza de cara a la administración”*²¹.

La norma UNE 19602 ha contado con la **participación de un grupo de expertos** formado por representantes de grandes empresas, universidades, administraciones públicas, asociaciones profesionales o despachos, como Garrigues o PwC, entre otros (Born, 2019). La AEAT ha seguido de cerca su desarrollo y evolución, si bien no ha intervenido directamente en su creación.

Su implantación supone un **reto**, ya que requiere un conocimiento experto en la materia y una gran experiencia, así como disponer de profesionales especialistas en materia penal y fiscal (Born, 2019).

Continuando con la norma UNE 19602, tiene diversos aspectos en común con la anterior norma, comenzando por el **papel fundamental de la organización**²² y la implicación del órgano de gobierno y de la alta dirección respecto del sistema de compliance tributario.

En este sentido, según la norma UNE 19602 de Sistemas de gestión de compliance tributario, la organización debe determinar los factores relevantes que pueden afectar a la

²¹Declaración de Paloma García en sesión sobre la norma UNE 19602 el día 14 de febrero de 2019.

<https://elderecho.com/jesus-gascon-director-general-la-aeat-las-empresas-deberanmastransparentes-estrategias-tributarias-tras-la-aprobacion-la-norma-une-19602>

²² Según la UNE19602 Sistemas de gestión de compliance tributario se puede entender por organización, entre otros, un trabajador independiente, compañía, corporación, firma, empresa, autoridad, sociedad o institución con fines benéficos, o una parte o combinación de éstas que constituya una unidad operativa y de negocio.

capacidad para lograr los objetivos de su sistema de gestión, tanto internos como externos. Entre ellos se podrían incluir el tamaño y estructura de la organización, la ubicación y sector en el que opera, la naturaleza o complejidad de sus actividades y operaciones, las entidades sobre las que ejerce control²³, los miembros y socios, las obligaciones y compromisos legales o el marco legal tributario, tanto nacional como internacional.

En el mismo sentido, el sistema de gestión de compliance tributario debe contener medidas para evaluar el riesgo de incumplimiento tributario, así como detectarlo, prevenirlo, gestionarlo y mitigarlo tan pronto como sea posible. Este sistema debe ser razonable y proporcionado, debiendo determinar su alcance y objetivo.

3.4.1. POLÍTICA INTERNA EN LA ORGANIZACIÓN CON RESPECTO AL COMPLIANCE TRIBUTARIO.

Como se puede intuir, la organización y su implicación respecto al compliance tributario es clave en su implementación. Por ello el **órgano de gobierno** debe demostrar **compromiso y liderazgo** en relación al sistema de gestión de compliance tributario. En este sentido, debe establecer que las actuaciones de sus miembros sean conformes en todo momento al ordenamiento jurídico y a las normas de naturaleza tributaria, asegurar que la política de compliance tributario se encuentre alineada con la estrategia de la organización, implementar y mejorar continuamente el sistema de gestión de compliance tributario, examinando periódicamente su eficacia, requerir que se dote de los recursos financieros, materiales y humanos suficientes para el funcionamiento eficaz del sistema o establecer un órgano de compliance tributario.

Por otra parte, el órgano de gobierno debe aprobar una política de compliance tributario que, entre otras cuestiones, exija el cumplimiento de la legislación tributaria aplicable a la organización, prohíba que se cometan infracciones tributarias conscientemente, minimice la exposición a los riesgos tributarios de forma eficiente, establezca canales de comunicación de incumplimientos o sospechas, o exponga las consecuencias de no cumplir los propios requisitos de la política de compliance tributario.

Del mismo modo, según la UNE 19602, **la alta dirección** debe también demostrar **liderazgo y compromiso** con respecto al sistema de gestión de compliance tributario. Por ello, debe garantizar que el sistema se implemente de forma adecuada, que se incorporan a los procesos y procedimientos las exigencias derivadas de la aplicación del sistema y que se destinan los recursos suficientes para su ejecución eficaz. También debe **cumplir y hacer cumplir la política de compliance tributario**, promover la mejora continua en la prevención de infracciones o garantizar que no existan represalias por comunicar incumplimientos de requisitos o por no querer participar en actuaciones que supongan un

²³ Tal y como especifica la UNE 19602 Sistemas de gestión de compliance tributario, una organización ejerce control sobre otra cuando, directa o indirectamente, controla su gobierno, cuando concurren determinadas situaciones concretas que así lo establezcan.

incumplimiento de la política de compliance tributario. Asimismo, entre su responsabilidad se encuentra la de velar por que se asignan y comunican las funciones pertinentes a todos los niveles organizativos, así como dirigir y apoyar al personal de la organización.

Finalmente, los responsables de los niveles correspondientes deben asegurar que en sus departamentos se cumplen los requisitos del sistema de gestión de compliance tributario y los miembros de la organización son responsables de comprender y aplicar estos requisitos en lo que les corresponda dentro de la organización.

3.4.2. ÓRGANO DE COMPLIANCE TRIBUTARIO Y PLANIFICACIÓN.

Una de las novedades importantes que refleja esta norma respecto de la de Sistemas de gestión de compliance es el órgano de compliance tributario. Este órgano es aquel en el que se confía la responsabilidad de supervisar el funcionamiento y eficacia del sistema de gestión de compliance tributario, dotándolo de poderes autónomos de iniciativa y control, así como de los recursos suficientes y la independencia adecuada²⁴. A su vez, debe tener **acceso directo e inmediato al órgano de gobierno** y debe ocupar una posición en la organización que le acredite para solicitar y recibir **colaboración** de los demás órganos de la misma.

Entre las acciones más concretas a desarrollar por este órgano se encuentra la de **proporcionar apoyo formativo** continuo a los correspondientes miembros de la organización, la inclusión de las responsabilidades de compliance tributario en los procesos y en las descripciones de los puestos de trabajo, la puesta en marcha de un sistema de información y documentación de compliance tributario, establecer **indicadores de desempeño de compliance tributario**, identificar y gestionar **riesgos tributarios** o revisar periódica y de manera planificada el sistema de gestión de compliance tributario.

Según la UNE 19602, cuando se asignen las responsabilidades correspondientes, se debe **asegurar que el órgano no tiene conflictos de intereses** y que ha demostrado integridad y compromiso, habilidad de comunicación eficaz o capacidad de influencia para que sus directrices tengan aceptación.

En cuanto a la **planificación**, la organización debe determinar los riesgos tributarios y las oportunidades que es necesario abordar, con la finalidad de asegurar que el sistema de gestión de compliance tributario puede lograr sus objetivos, de prevenir o reducir los efectos no deseados y de lograr la mejora continua, evaluando la eficacia de las acciones propias del sistema. Asimismo, se deben generar evidencias de cumplimiento cuando se realicen las revisiones y controles correspondientes, teniendo en cuenta que puede ser

²⁴ Según la UNE 19602 de Sistemas de gestión de compliance tributario, en el caso de las personas jurídicas de reducidas dimensiones, el órgano de compliance tributario puede ser el propio órgano de gobierno.

necesario su presentación en futuros procedimientos administrativos o judiciales que afecten a la organización.

Dentro de la planificación, tal y como señala la UNE 19602, la organización debe desarrollar un **proceso de evaluación** que comprenda la identificación, el análisis y la valoración de los riesgos tributarios. **Identificar** los riesgos tributarios relacionando sus requisitos²⁵ de compliance con sus actividades, productos, operaciones o servicios, con el objetivo de detectar aquellas situaciones que puedan llevar a incumplimiento. **Analizar** los riesgos tributarios, considerandos las causas y la probabilidad de que ocurran, así como su la gravedad de sus consecuencias. **Valorar**, según los criterios establecidos, el nivel de riesgo tributario, considerando sus objetivos de compliance tributario.

Toda esta evaluación señalada ha de revisarse de manera regular en caso de que se produzcan cambios significativos en la organización, cambios en requisitos de compliance tributario o incumplimientos, o en caso de modificaciones relevantes de la normativa aplicable.

En este mismo sentido, la organización debe marcar los **objetivos de compliance** tributario para los niveles y funciones pertinentes, siendo coherentes con la política de compliance tributario y con la evaluación de riesgos tributarios. Estos objetivos deben establecer qué se pretende hacer y quién será el responsable, los recursos requeridos y la evaluación de resultados. Además, deben ser medibles, ser objeto de seguimiento o actualizarse según corresponda.

Por otra parte, parece razonable que sin diversos elementos de **apoyo** no es posible articular eficazmente el sistema de gestión de compliance tributario. La cultura de compliance, la dotación de recursos necesarios, la competencia de los miembros de la organización, la formación e información o la comunicación interna y externa, son cuestiones fundamentales en este sentido.

La organización debe medir la **cultura de compliance** comprobando el compromiso existente por parte del órgano de gobierno en la política de compliance tributario, en los logros conseguidos en materia de prevención, detección, gestión y mitigación de los riesgos tributarios en todos los niveles, en la comunicación de las preocupaciones del personal de la organización respecto del compliance tributario y en la colaboración y respeto hacia el órgano de compliance tributario.

A su vez, la organización debe proporcionar los recursos humanos, financieros y tecnológicos necesarios, o en su caso, asesoramiento externo, para el sistema de gestión de compliance tributario.

²⁵ A los efectos de la UNE 19602 de Sistemas de gestión de compliance tributario se hace referencia a lo contenido en las disposiciones legales con contenido tributario, como aquellos Tratados internacionales que aprueban convenios de doble imposición, Tratados de la Unión Europea, así como sus Reglamentos, Decisiones o Directivas, legislación estatal y autonómica, ordenanzas fiscales locales o cualquier otro texto normativo, que desarrolle o complemente a los anteriores.

En el caso de los recursos humanos, la organización debe tomar ciertas medidas respecto de las **personas que ocupan puestos especialmente expuestos a riesgos tributarios**. Entre ellas, se debe realizar un procedimiento de **diligencia debida**²⁶ con los candidatos a empleados antes de que sean contratados o promocionados dentro de la organización, con la finalidad de verificar que es la **persona apropiada** para el puesto y que está perfectamente capacitada para comprender y cumplir la política de compliance tributario. También es importante revisar los objetivos y primas por rendimiento, con el objetivo de asegurar que existen incentivos adecuados para que no se asuman riesgos tributarios o conductas inapropiadas.

A su vez, este personal especialmente expuesto debe recibir la **formación continua** adecuada por parte de la organización, especialmente sobre la política de compliance tributario, los procedimientos asociados al sistema de gestión, el riesgo tributario, cómo detectarlo y el perjuicio que debe suponer o como reportar sus dudas sobre el compliance tributario.

3.4.3 CONTROL Y SEGUIMIENTO DEL COMPLIANCE TRIBUTARIO.

Asimismo, resulta evidente también que la **comunicación**, tanto interna como externa, es muy importante para la eficacia del sistema de gestión de compliance, debiendo saber claramente el contenido de la comunicación, cuándo, a quién y cómo comunicar. La organización debe facilitar **canales de comunicación** para que, tanto los miembros como terceros, puedan comunicar indicios o sospechas de incumplimientos. Del mismo modo, se ha de garantizar la **confidencialidad** de las personas que utilizan los canales, proteger a aquellos que realizan comunicaciones o facilitar el asesoramiento a aquellas personas que tengan dudas sobre el sistema de gestión de compliance. Sin embargo, la organización debe tratar esa información comunicada, asegurando la investigación de todas las comunicaciones recibidas, actuando adecuada y proporcionalmente y garantizando que el órgano de compliance tributario esté informado del estado y resultados.

Por otra parte, la UNE 19602 también hace cierto hincapié en la **información documentada**²⁷ que se determina para la eficacia del sistema de gestión de compliance tributario. Esta información documentada requiere cierto **control**, con el objetivo de que se encuentre disponible para su uso, que esté protegida, así como bien almacenada y preservada.

En cuanto al **control operacional**, según la norma, la organización debe supervisar las modificaciones que se van produciendo en sus procesos o procedimientos, así como analizar las consecuencias de dichos cambios. Además, la organización ha de contemplar los procesos externalizados en su sistema de gestión de compliance tributario, evaluando

²⁶ Detallado en el Anexo A de la UNE 19602 Sistemas de gestión de compliance tributario.

²⁷ El Anexo B de la UNE 19602 Sistemas de gestión de compliance tributario detalla la información documentada mínima necesaria en un sistema de gestión de compliance tributario.

los riesgos tributarios en esas actividades. En cuanto al **control de los recursos financieros**, la organización debe disponer de controles en todos los procesos de gestión de estos recursos, como circuitos de aprobación para su gestión, gestión de riesgos o auditorías financieras. Respecto a los **controles no financieros** que se deben implementar, se deben establecer controles sobre compras, operaciones o comercialización, con el objetivo de evitar, detectar o gestionar riesgos tributarios tan pronto como sea posible.

Estos controles también son importantes en las entidades controladas por la organización o en aquellas que no están controladas, pero tienen algún tipo de vinculación²⁸. En el primer caso, se debe garantizar que se adopte el sistema de gestión de compliance de la organización y, en el segundo caso, se debe evaluar si los controles establecidos por esas organizaciones son suficientes, siempre y cuando se encuentre expuesta y pueda repercutir en la organización. Respecto a las **relaciones contractuales**, según la UNE 19602, se deben requerir cláusulas orientadas a reducir el riesgo tributario, en aquellos casos que sea preciso, para evitar una posible derivación de responsabilidad tributaria por obligaciones del tercero.

Tras tener definidos los controles pertinentes, la organización debe establecer un **plan de seguimiento** donde determine a qué es necesario realizar seguimiento y qué se debe medir para conocer la eficacia del sistema de gestión de compliance tributario, así como si se alcanzan los objetivos propuestos, quién debe realizar ese seguimiento, los métodos, cuándo se debe llevar a cabo o a quién facilitar la información que se obtenga. Asimismo, la organización debe seleccionar el método más adecuado de **recogida de información**²⁹ que la misma considere relevante, así como establecer y mantener actualizados los procedimientos para recabar opiniones sobre el desempeño de su sistema de gestión de compliance tributario.

Por otro lado, una parte también relevante son los **indicadores** que debe desarrollar la organización y que ayuden a medir el cumplimiento de los objetivos propuestos. Entre los **indicadores de actividad** se puede incluir el porcentaje de personal al que se haya impartido formación eficazmente, el nivel de utilización de los mecanismos de comunicación o el número de acciones correctivas implementadas. En el caso de **indicadores predictivos** de riesgo se puede incluir la medición de la pérdida potencial en caso de incumplimiento de ingresos o seguridad, o la tendencia de la organización a que se incumplan determinadas cuestiones. Por último, entre los **indicadores sobre la eficacia**, se pueden incluir problemas o incumplimientos identificados y comunicados,

²⁸ Según la UNE 19602 Sistemas de gestión de compliance tributario, serían aquellas donde se ejerza una influencia significativa en la gestión o donde la organización lleve a cabo su gestión conjunta con una o varias sociedades ajenas.

²⁹ Según la UNE 19602 Sistemas de gestión de compliance tributario, entre los ejemplos de recogida de información, se puede incluir informes ad hoc de no conformidades, información procedente de canales de comunicación establecidos, pruebas por muestreo, talleres de trabajo, inspecciones o auditorías y revisiones.

especificando según su tipo, área, frecuencia o cantidad de tiempo utilizado para informar, o las consecuencias derivadas de estos incumplimientos.

Con todo ello, el órgano de compliance tributario, así como el órgano de gobierno y la alta dirección deben asegurarse de estar correctamente informados sobre el desempeño del sistema de gestión de compliance tributario. Para ello, se realizarán **informes de compliance tributario** que tendrán una periodicidad determinada y se referirán a diversos aspectos relacionados con los riesgos tributarios, sobre información requerida por cualquier administración tributaria o contactos y relaciones con las administraciones, sobre la eficacia del sistema de compliance tributario o resultados de auditorías y seguimiento realizado. A su vez, el órgano de compliance tributario debe evaluar el sistema de gestión periódicamente para asegurarse que está eficazmente implementado.

Entre las últimas cuestiones se especifica en la UNE 19602 que la organización debe llevar a cabo **auditorías**³⁰, con el objetivo de obtener información acerca de si el sistema de gestión de compliance tributario se implementa y mantiene eficazmente y si es conforme con los requisitos establecidos. En este sentido, se debe definir el alcance y los criterios de la auditoría, planificar o implementar uno o varios programas de auditoría, seleccionar los auditores para asegurar imparcialidad y objetividad, así como informar al órgano de gobierno y la alta dirección de los resultados obtenidos.

En este sentido, para **asegurar la objetividad**, la organización debe asegurarse que se lleve a cabo por entidad independiente, por una persona de la organización específicamente designada para ello o por el órgano de compliance tributario. Resulta evidente que, en caso de realizarse por alguien de la organización o por el órgano de compliance tributario, debe asegurarse que no se audita la propia área de trabajo.

Tras la realización de los informes y las auditorías correspondientes, el órgano de compliance lo remite a la alta dirección, que debe realizar una revisión del sistema, donde considere el estado de las acciones, grado de cumplimiento de los objetivos de compliance tributario, posibles cambios en los factores internos o externos, oportunidades de mejora, adecuación de procedimientos o de los recursos asignados al compliance tributario. A su vez, el órgano de gobierno debe examinar el sistema de gestión de compliance tributario, con base a la información proporcionada tanto por el órgano de compliance tributario, como por la alta dirección.

Por último, la **mejora continua** es imprescindible, por ello, la organización debe ser transparente y diligente y adoptar las medidas oportunas para que las situaciones que se puedan corregir se rectifiquen, así como si se requieren actuaciones adicionales. Toda la información recogida y evaluada debe servir para identificar **oportunidades de mejora** del sistema de compliance tributario.

³⁰ Según la UNE 19602 Sistemas de gestión de compliance tributario, el ámbito y escala de la auditoría puede variar en función del tamaño, estructura, madurez o localización de la organización.

CAPÍTULO IV. IMPACTO ECONÓMICO DEL COMPLIANCE TRIBUTARIO EN LAS SOCIEDADES ESPAÑOLAS.

La correcta gestión del cumplimiento fiscal genera unos costes evidentes a los contribuyentes, coste adicional al pago del propio tributo, puesto que se ha dedicar un mayor tiempo a cumplimentar debidamente las declaraciones correspondientes o contratar a expertos para que lo hagan. Estos costes se denominan “**costes de cumplimiento de los impuestos**”. (Menéndez, 2019).

Sin embargo, en sus inicios la literatura económica no incluyó todas las cuestiones relacionadas con la administración de los impuestos, modelos que simplificaban estas cuestiones y suponían que su administración o cumplimiento no existía. Progresivamente, esta visión ha ido cambiando y se han ido incorporando, de tal modo que se tengan en cuenta todos los posibles costes sociales que provocan los impuestos (Menéndez, 2019).

Como se ha estado comentando a lo largo de este estudio, a nivel internacional se ha instaurado una **nueva visión cooperativa** en las relaciones entre las administraciones tributarias y los obligados tributarios.

Los principales interesados en que esta relación cooperativa sea fructífera son, en principio, la Administración tributaria y las grandes empresas o grupos empresariales, cuyo tamaño y negocio en diversos países del mundo dificulta las labores de control e inspección de las administraciones. En la medida que una empresa incrementa su tamaño y su mercado, las obligaciones tributarias cada vez resultan más complejas y suponen un mayor esfuerzo para las mismas, puesto que deben adecuar su funcionamiento al cumplimiento de sus obligaciones en los diferentes países o regiones en los que opera.

Sin embargo, cada vez se es más consciente que este modelo cooperativo se debe extender a la totalidad de obligados tributarios, con el objetivo de incrementar la seguridad jurídica y disminuir la litigiosidad. La pregunta clave es, ¿es esto factible?

Estos sistemas de compliance permiten demostrar el compromiso de cumplir con la normativa tributaria. Si las empresas aplican una gestión de compliance eficaz, pueden evitar o minimizar los incumplimientos legales y mejorar en prestigio.

4.1. APLICACIÓN DEL CÓDIGO DE BUENAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS.

En el caso de España, como ya hemos expuesto, existe un **Código de Buenas Prácticas Tributarias**, cuyo objetivo es promover una **relación recíprocamente cooperativa** entre

la AEAT y las organizaciones que lo suscriban, basándose en principios de transparencia y confianza mutua.

En este mismo Código se especifica que la gestión tributaria debe configurarse, no como un procedimiento de partes enfrentadas, sino como una colaboración para un fin común. A fecha 9 de mayo de 2019, según la AEAT³¹, **144 empresas o grupos empresariales** se han adherido al Código de Buenas Prácticas Tributarias, comprometiéndose a cumplir la totalidad de apartados que se especifican en el mismo.

En el punto 1 del Anexo del Código especifica que *“El Código será aplicado por la AEAT y por todas las empresas que se adhieran al mismo, comprometiéndose las partes afectadas a su desarrollo e implementación en sus respectivos ámbitos de competencia.”*. Es decir, que cualquier empresa se puede adherir al mismo, siempre que, evidentemente, se comprometa a las cuestiones que especifica.

Sin embargo, puede resultar interesante analizar las empresas que se han adherido al código. De las 144 mencionadas, **20 son grupos empresariales**, donde podemos encontrar grupos de la entidad de Red Eléctrica Corporación, Mahou, Gamesa, Globalia Corporación Empresarial, Bankia, OHL o Cemex España, por citar algunos de ellos.

En otros casos, podemos encontrar empresas que pueden pertenecer al mismo Grupo, pero están de manera independiente. Este sería el caso del Grupo El Corte Inglés, donde las 8 empresas que pertenecen al grupo (El Corte Inglés S.A., Bricor S.A., Sfera Joven S.A., Óptica 2000 S.L., Financiera El Corte Inglés EFC S.A., Viajes El Corte Inglés S.A., Supercor S.A. y Centro de Seguros y Servicios, Correduría de seguros, S.A.) se han adherido al Código y una más (Hipercor S.A.) que se fusionó con El Corte Inglés en 2017³². Una situación similar ocurre con el Grupo BP, donde aparecen BP España S.A.U., BP Gas Europe S.A.U., BP Solar España S.A.U. o BP Oil España S.A.U.

Por tanto, a primera vista lo que se observa es que el número se va reduciendo si tenemos en cuenta que algunas empresas pertenecen al mismo grupo empresarial.

Asimismo, puesto que esta iniciativa nace en colaboración con el Foro de Grandes Empresas, podría ser coherente pensar que durante los primeros años las empresas o grupos empresariales que se han adherido son las que forman parte del Foro o las empresas más relevantes de España. Analizando las empresas que se encuentran en el IBEX 35 actualmente, tal y como se muestra en la **Tabla 1**, observamos que de las 35 empresas (junio 2019), 26 se han adherido al Código de buenas prácticas tributarias, a fecha de realización del estudio.

³¹Datos Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Foro_Grandes_Empresas/Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias/Adhesiones_al_Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias.shtml

³² <https://www.elcorteingles.es/informacioncorporativa/es/quienes-somos/empresas-del-grupo/>

Tabla 1: Empresas del IBEX 35 adheridas y no adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias (junio 2019)

Empresas del IBEX 35 adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias		Empresas del IBEX 35 no adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias	
ACCIONA	FERROVIAL	CELLNEX	MÁSMOVIL
ACERINOX	IAG	CIE AUTOMOTIVE	MELIÁ
ACS	GRIFOLS	COLONIAL	MERLIN PROP.
AENA	IBERDROLA	ENCE	VISCOFAN
AMADEUS	INDITEX	INDRA	
ARCELORMITTAL	MAPFRE		
BANC SABADELL	MEDIASET		
BANKIA	NATURGY		
BANKINTER	RED ELÉCTRICA		
BBVA	REPSOL		
CAIXABANK	SANTANDER		
ENAGÁS	SIEMENS GAMESA		
ENDESA	TELFÓNICA		

Fuente: Elaboración propia

Si atendemos al **informe anual de recaudación tributaria**, realizado por la AEAT, correspondiente al ejercicio 2018 (AEAT, 2019), los ingresos tributarios crecieron hasta los 24.838 millones de euros, un 7,3% más de lo recaudado en 2017. Asimismo, según el **Observatorio del Impuesto sobre Sociedades de las compañías del Ibex**³³ (Serraller, 2019), las empresas del IBEX 35 tributaron un 27,8% de media en 2018 que supone 17.619 millones de euros sobre un beneficio de 63.275 millones.

Por tanto, con estos datos, podríamos afirmar que, excluyendo las empresas que no se han adherido al Código, cerca de dos tercios de lo recaudado por la AEAT corresponde a estas 26 empresas del IBEX que se han adherido al Código de Buenas Prácticas.

Además, la mayoría de las empresas que no son del IBEX son grandes empresas o grupos empresariales en España. Es cierto que la AEAT puede pensar que un gran porcentaje de su potencial recaudación se encuentre adherida al Código de buenas prácticas tributarias es suficiente, pero debe ir más allá.

³³ El Observatorio del Impuesto sobre Sociedades de las compañías del Ibex que publica el periódico Expansión con periodicidad trimestral extrae los datos de la información publicada por las propias compañías trimestralmente, tanto en la CNMV como en las distintas páginas web de las empresas. En esta estadística se excluyen tres empresas por diversos motivos que pueden provocar cierta distorsión en las cifras.

Por otro lado, una cuestión a analizar es si el **tipo de sociedad** influye a la hora de implementar el compliance tributario. A priori, parece que **no es relevante**, ya que tanto el Código de Buenas Prácticas que hace mención a todas las empresas, como las normas UNE, que van a más allá y hablan de “organizaciones”, nos indican que el tipo societario no es importante. Otra cuestión distinta es que por la forma societaria se tengan menores o mayores dificultades para implementarlo o desarrollarlo, debido al número de trabajadores, al tipo de relación que se tenga con la administración o con la propia estructura organizativa correspondiente.

En relación al **coste económico** que puede suponer para una empresa la implementación de un programa de compliance, siempre va a ser **directamente proporcional** a la complejidad global de su implantación y depende de las circunstancias y actividades de la propia empresa. Asimismo, nunca va a ser uniforme, es individual en función de sus propias circunstancias y de su personalidad jurídica. (Miller, 2016).

Como se ha descrito, el compliance tributario va desde la legislación europea hasta las ordenanzas fiscales locales, por lo que, aparentemente, no debería ser la AEAT la única interesada en que un mayor número de empresas se adhieran al código, sino también las distintas administraciones autonómicas, con mayor o menor competencia en materia tributaria, o las propias entidades locales donde las empresas tienen su sede social o tienen simplemente establecido su centro operacional.

En este sentido, una entidad local como es el Ayuntamiento de Málaga, ha promovido la puesta en marcha de un instrumento similar al Código de Buenas Prácticas que las empresas pueden suscribir con el Organismo Autónomo de Gestión Tributaria del Ayuntamiento. Esta iniciativa es un ejemplo que podrían tomar otras entidades locales, con el objetivo de avanzar en la relación cooperativa entre las administraciones tributarias y las empresas (Anaya et al., 2019, p. 10).

4.2. IMPACTO DE LA NORMA UNE 19602 SISTEMAS DE GESTIÓN DE COMPLIANCE TRIBUTARIO.

Tras la exposición en el capítulo anterior de la norma **UNE 19602 Sistemas de gestión de compliance tributario (requisitos con orientación para su uso)**, corresponde en este apartado analizar qué aspectos pueden incidir en mayor medida en el tejido empresarial español de esta norma.

Asimismo, vuelve a ser conveniente recordar que una norma como esta es de **aplicación voluntaria**, pero también se ha de recalcar que esta norma ayuda a reflejar que determinada empresa tiene una gran voluntad por cumplir con sus obligaciones y que la dirección de la misma y toda su plantilla están comprometidos con el objetivo establecido. La empresa debe ser consciente que es muy importante la implicación de todo su personal

y que puede ser incluso más relevante que dotar de mayor presupuesto el sistema de gestión de compliance.

Esta cuestión es útil para lograr transmitir que la empresa tiene **voluntad de cooperar** en sus obligaciones con la administración tributaria correspondiente, ya sea local, autonómica, estatal u otra administración. En este sentido, puede ser de utilidad para poder prevenir la imposición de sanciones. Si bien la **Ley General Tributaria**, no contiene una previsión similar a la del **artículo 31. bis del Código Penal**³⁴, que establezca expresamente la exención de responsabilidad cuando la empresa pueda acreditar que tiene un sistema de gestión de riesgos tributarios que se aplique de forma efectiva, sí que establece en su **artículo 179**³⁵, relativo al Principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Por tanto, la existencia e implementación de este sistema de cumplimiento tributario es posible que sea clave como prueba para acreditar esta diligencia debida y evitar un posible expediente sancionador (Martín, 2019).

Por otra parte, este sistema de compliance tributario también sirve como **muestra de una imagen positiva** ante actores externos, que puede ayudar a mejorar la **reputación** y el prestigio de la empresa. Evidentemente, una mejor reputación puede llevar a una empresa a llegar a mejores clientes, incrementar su facturación o mostrar ante posibles inversores, en un mundo cada vez más globalizado, que esta empresa cumple con sus obligaciones y es fiable.

A priori, esta norma se puede aplicar a cualquier empresa, independientemente de su **tamaño**. Sin embargo, existen diversas cuestiones dentro de la misma que hacen reflexionar acerca de la aplicabilidad en una pequeña empresa.

En primer lugar, la UNE 19602 Sistemas de gestión de compliance tributario establece que se creará un **órgano de compliance tributario**, que tendrá poderes autónomos de iniciativa o control y donde recaerá la responsabilidad de supervisión del sistema de

³⁴ El artículo 31 bis de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, en su apartado 2 establece que la persona jurídica quedará exenta de responsabilidad si se cumplen una serie de condiciones entre las que se encuentra, entre otras cuestiones, la ejecución de “modelos de organización y gestión que incluyen las medidas de vigilancia y control idóneas para prevenir delitos de la misma naturaleza o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión” o si este modelo se ha confiado a “un órgano de la persona jurídica con poderes autónomos de iniciativa y de control o que tenga encomendada legalmente la función de supervisar la eficacia de los controles internos de la persona jurídica”.

³⁵ El artículo 179 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se establece en su apartado 2 que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en una serie de supuestos, entre el que se encuentra cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, entendiendo esto, entre otros supuestos, cuando “el obligado tributario haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma” o cuando “haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente”.

gestión de compliance tributario. En el caso de personas jurídicas de reducidas dimensiones, especifica que este órgano puede ser el propio órgano de gobierno.

Hemos de recordar que este órgano es nuclear en el sistema de compliance tributario, por sus competencias y porque, en buena parte, de este órgano, o en su defecto de la persona del órgano de gobierno que corresponda, depende la correcta implementación del compliance tributario en la empresa y superar la correspondiente certificación. Asimismo, según se especifica en la norma, se debe asegurar que este órgano no tiene **conflictos de intereses** y que demuestre compromiso, integridad o capacidad para que tenga aceptación e influencia dentro de la empresa.

En este caso, parece algo **complejo**, ya que tiene cierta dificultad que desde el órgano de gobierno se tenga la independencia adecuada para velar por el cumplimiento de todas cuestiones que corresponde realizar al órgano de compliance tributario. En caso de que se optase por una persona concreta, la empresa debe sacrificar a un empleado que debe encargarse de esta responsabilidad, con el coste que ello supone. Por tanto, una microempresa que se plantee aplicar el compliance tributario puede tener dificultades.

En segundo lugar, puede ocurrir que una empresa se vea “obligada” por una **exigencia** de otra de mayor tamaño para la que trabaja. Es posible que una pequeña empresa suministre algún producto o servicio a otra de mayor tamaño y que esta pretenda, para continuar con su relación contractual, que disponga de la norma mencionada anteriormente.

En el Anexo D de la norma UNE 19602 se especifica que, por ejemplo, en la contratación de proveedores para realizar un trabajo o proyecto de gran alcance se puede incluir alguna **cláusula** donde se valore que esa empresa cuenta con un sistema de gestión de compliance tributario o equivalente. Es cierto que se contempla como una posibilidad, pero si la empresa decide valorar esta cuestión, obliga en cierto modo a todas aquellas que estén interesadas en colaborar con esta empresa a contar con un sistema de gestión de compliance tributario.

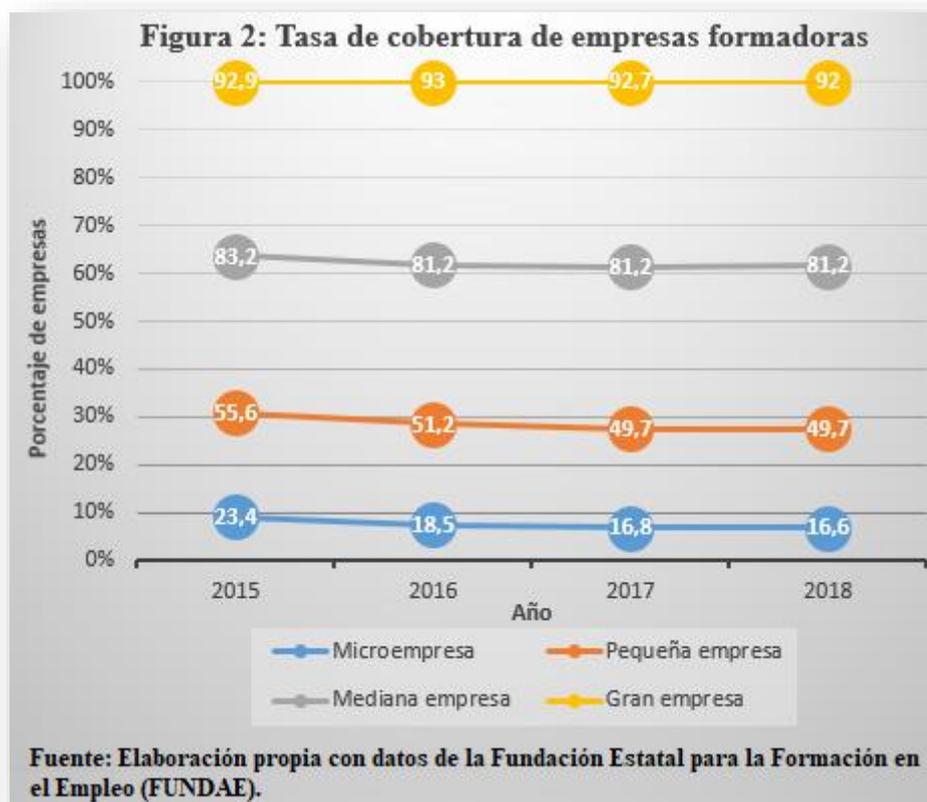
En tercer lugar, existen varias exigencias que pueden desincentivar o dificultar la aplicación de un sistema de gestión de compliance tributario en el caso de pequeñas empresas. Algunas de ellas son las referidas al personal, tanto en lo relacionado con la **formación continua** a los empleados como en el **acceso a la empresa** de nuevos trabajadores.

En el **caso formativo**, la empresa debe proporcionar la formación adecuada a su personal, especialmente a las personas que ocupen puestos relacionados con la materia o cuyas funciones supongan un riesgo tributario. Particularmente, se especifican conocimientos específicos que se deben proporcionar a los empleados, como **aspectos sobre la política de compliance tributario**, el sistema de gestión o los procedimientos, el riesgo tributario o sus funciones de prevención y/o detección de los riesgos. A su vez, señala que esta formación debe proporcionarse de manera continua.

En el caso de las **nuevas incorporaciones** a la empresa, se especifica que, cuando su puesto de trabajo esté especialmente expuesto, se ha de **verificar** razonablemente que comprenderán la política de compliance tributario y el sistema de gestión que tenga la empresa. Para ello, se puede dar información durante la entrevista, para comprobar si la persona candidata lo entiende, o se pueden solicitar referencias de trabajos anteriores.

Este aspecto, no solo puede suponer una **dificultad** a la hora de encontrar un candidato idóneo para un puesto que esté relacionado con la política de compliance tributario de la empresa, sino que supone que las personas que opten a ser candidatas a un puesto de trabajo como ese deben conocer como mínimo los rasgos fundamentales del compliance tributario y la importancia que puede llegar a tener para la empresa.

Hemos de ser conscientes que esta cuestión que se acaba de comentar no solamente se debe de analizar desde el punto de vista económico y que puede suponer un mayor coste económico para la empresa, sino que requiere una mayor implicación por parte de la dirección. Requiere **tiempo** y requiere un **esfuerzo** de control y de comprobación, para que el capital humano que está en la empresa esté correctamente formado y comprende y comparte la política de compliance tributario que ha decidido emprender la empresa.



Según la **Fundación Estatal para la Formación en el Empleo**³⁶, tal y como indica la figura 2, el tamaño de la empresa influye claramente en las acciones formativas

³⁶ Balance de situación 2018. Fundación Estatal para la Formación en el Empleo (FUNDAE).

desarrolladas para sus trabajadores. Mientras en el ejercicio 2018 el 92% de las grandes empresas (más de 250 trabajadores) desarrollaron acciones formativas para sus trabajadores³⁷, este porcentaje se reduce sustancialmente en el caso de las microempresas (de 1 a 9 trabajadores), ya que solamente el 16,6% de las empresas desarrolla acciones formativas, es decir, menos de 1 de cada 5 empresas (FUNDAE, 2019).

Si analizamos el número medio de horas de formación realizadas³⁸, según los últimos datos del ejercicio 2017 (FUNDAE, 2018), se ha venido reduciendo en las microempresas desde las más de 50 horas de 2007 o 2008, hasta las 36,8 horas de media que se han realizado en el propio ejercicio 2017.

Por tanto, con estas dos estadísticas mencionadas se evidencia que existe un **problema con la formación**, especialmente en las microempresas, que puede dificultar la aplicación de la norma.

Por último, se debe obtener información acerca de si el sistema de gestión de compliance tributario se implementa adecuadamente mediante las auditorías correspondientes. En la UNE 19602 se especifica que la **auditoría** se puede realizar por una entidad independiente, por ejemplo contratando a una empresa que la realice, o por una persona de la propia empresa designada para ello o por el órgano de compliance tributario, siempre y cuando no audite su área de trabajo. Con toda esa información y con los informes realizados al respecto, se deben tomar las decisiones oportunas para analizar el cumplimiento de los objetivos propuestos o las oportunidades de mejora.

Como parece claro, la realización de una auditoría **supone un coste**, tanto si se realiza por una entidad independiente, como por si se realiza por personal de la propia empresa, puesto que esa persona debe tener los conocimientos adecuados para su realización y no puede auditar su propia área de trabajo.

A su vez, puede ocurrir que la empresa que quiera implementar un sistema de compliance tributario no tenga obligación de auditar. Tal y como especifica la **Disposición Adicional Primera** de la **Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas**, se someterán a la auditoría de cuentas prevista en la Ley aquellas entidades en las que concurran una serie de circunstancias y que superen unos determinados límites (apartado 1.f.). Estos límites los encontramos en el **artículo 263 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital**. En este artículo especifica lo siguiente:

1. Las cuentas anuales y, en su caso, el informe de gestión deberán ser revisados por auditor de cuentas.

³⁷ Empresas que desarrollan acciones formativas para sus trabajadores y comunican la formación a la Fundación Estatal para la Formación en el Empleo, pudiendo bonificarse el coste de formación en las cuotas de la Seguridad Social.

³⁸ Formación de las empresas 2017. Fundación Estatal para la Formación en el Empleo (FUNDAE).

2. Se exceptúa de esta obligación a las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

a) Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros.

b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los cinco millones setecientos mil euros.

c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

Las sociedades perderán esta facultad si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

3. En el primer ejercicio social desde su constitución, transformación o fusión, las sociedades quedan exceptuadas de la obligación de auditarse si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en el apartado anterior.

Por tanto, una pequeña empresa, por ejemplo, con menos de 50 trabajadores y menos de cinco millones setecientos mil euros de importe neto de cifra anual de negocio no realiza auditoría de sus cuentas anuales, por lo que realizar una auditoría le puede resultar algo complicado. Teniendo en cuenta que el 97,86% de las empresas en España, según el Instituto Nacional de Estadística y tal y como hemos indicado en este estudio, tienen menos de 20 asalariados, la implementación de un sistema de gestión de compliance tributario puede resultar enormemente difícil para la inmensa mayoría de las empresas españolas.

En definitiva, cualquier empresa se acaba preguntando el coste de implementar un programa de compliance y si le va a acabar saliendo rentable. En el caso de compliance tributario no existe demasiada información al respecto todavía, sin embargo, en el caso del **compliance penal** aprobado hace más tiempo sí que algunas empresas o expertos ofrecen una visión más amplia sobre su coste.

Según algunos especialistas en la materia³⁹, un programa de compliance penal para una pyme podría tener un **coste de entre 15.000 y 30.000 euros**. Este coste puede **servirnos de referencia**, puesto que el compliance penal también se rige por una norma UNE que hemos comentado anteriormente y esta está algo más implantada que la tributaria, al llevar varios años aprobada.

³⁹ Entrevista realizada a Diego Cabezueta, profesor del Máster de Derecho Penal Económico Universidad Rey Juan Carlos y socio fundador de Circulo legal Madrid.
http://www.lawyerpress.com/news/2016_05/2005_16_003.html

Algunos expertos afirman que siempre se sale ganando con un **sistema de compliance**, puesto que le ahorra a una organización no solamente posibles multas o contingencias innecesarias, sino le da la oportunidad de acabar con las ineficiencias internas y contar con una organización más sólida (Cuevas, 2018). Asimismo, **no se debe concebir como un coste sino como una inversión**, así como no debe suponer un coste ni una carga de trabajo inasumible, sino que debe ser a la medida de la propia organización.

Por consiguiente, una **empresa**, a la hora de intentar cuantificar económicamente el impacto del compliance tributario, **ha de tener en cuenta multitud de factores**, tal y como hemos podido comprobar, como el **tamaño** de la empresa, los **países** en los que se encuentra, la **formación** en relación al compliance tributario que tengan sus empleados, si se debe o no implantar un **órgano de compliance tributario**, o su **tipo societario** que puede hacer más simple o complejo aplicar el compliance tributario.

Lo que parece claro es que cada vez más empresas van a tener que aplicar esta visión cooperativa con la administración tributaria, no va a ser obligatorio, pero va a facilitar en gran medida el trabajo de la empresa.

4.3. LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y EL COMPLIANCE TRIBUTARIO.

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, contempla ciertas cuestiones relacionadas con el compliance tributario, pero desperdigadas a lo largo de su articulado, lo cual también ocurre en otras leyes como el Código Penal o el Texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (Anaya et al., 2019).

Tras la aprobación de la Directiva más conocida como DAC 6 y de la norma UNE 19602 Sistemas de gestión de compliance tributario, se ha puesto el foco sobre la **AEAT**, más concretamente sobre su **opinión** acerca del compliance tributario y su futura perspectiva respecto a las empresas que adopten estos sistemas de gestión de compliance.

Resulta evidente que no existe una posición definitiva de la AEAT, puesto que dispone de plazo hasta el 31 de diciembre de 2019 para la trasposición de la Directiva y porque la UNE 19602 se ha aprobado recientemente, por lo que su aplicación es muy incipiente todavía.

Sin embargo, sí que existen algunas declaraciones de la AEAT en los congresos celebrados acerca del compliance tributario. En este sentido, el director general de la AEAT avanzó en el Congreso de Compliance Tributario⁴⁰, organizado por Thomson

⁴⁰ Declaraciones recogidas por Europa Press el día 7 de marzo de 2019.

<https://www.europapress.es/economia/fiscal-00347/noticia-hacienda-estudia-sistema-puntos-empresas-cumplidoras-no-paguen-iva-compras-europeas-20190307123358.html> [Consulta 11 de junio de 2019].

Reuters, que desde la Agencia se estaba estudiando un modelo que podría ser como “**un sistema de puntos**” donde se certifique a los contribuyentes y “que puedan seguir comprando en otros países sin tener que pagar IVA en esas compras”, todo ello en el contexto de la modificación futura de la gestión del IVA comunitario.

Esta perspectiva evidencia que la intención de la AEAT puede ir enfocada a **premiar** a aquellas empresas que tengan implementado este modelo de **compliance tributario** o su adhesión al Código de buenas prácticas tributarias. Un Código, que debemos recordar que cuenta con pocas empresas y en su mayoría son grandes empresas y grupos empresariales.

Si bien es cierto, la AEAT ya reconoció hace cerca de un año⁴¹ que la prevención será un punto clave en los próximos años y que no necesariamente el control tributario debe pasar siempre por las comprobaciones a posteriori tradicionales, sino que se deben establecer también mecanismos que faciliten el cumplimiento tributario.

Por tanto, estas afirmaciones ya comenzaron a indicar su voluntad de cumplir con lo establecido en el Código de Buenas Prácticas, tras las **quejas continuas de las empresas**⁴², especialmente aquellas que se han adherido al Código y observan que, mientras se aumenta en transparencia y colaboración con la AEAT, estas empresas no ven correspondidas con actuaciones claras en la misma dirección de la Agencia.

En este sentido, una buena parte de los empresarios transmiten⁴³ que la normativa tributaria está cambiando continuamente, así como los **criterios de la AEAT**. Además, especifican que, de manera recurrente, multitud de **sanciones** impuestas por parte de la administración tributaria suelen ser rectificadas por los tribunales con posterioridad, con el coste que ello supone.

En relación a esto, Estado, Comunidades Autónomas y Entidades Locales, según el artículo 12.3. de la Ley General Tributaria, reside la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las normas en materia tributaria en el Ministro, Consejero y Concejal o Diputado de Hacienda, respectivamente, en pro de una buena práctica normativa de cara a la seguridad jurídica. Sin embargo, suele utilizarse con poca frecuencia. (Anaya, et al., 2019, p.11.).

Situación parecida ocurre en el caso de las **consultas previas**, donde debe mejorarse su regulación, por diversas cuestiones. **En primer lugar**, el plazo de contestación máximo

⁴¹ Acta reunión del Pleno del Foro de grandes empresas celebrada el 11 de julio de 2018.

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Foro_Grandes_Empresas/Sesiones/Decimosexta_sesion___11_de_julio_de_2018/Acta_de_la_reunion.shtml

⁴² Declaraciones recogidas del director del Departamento Fiscal Corporativo de la empresa BBVA en un acto sobre compliance fiscal.

<https://www.lainformacion.com/economia-negocios-y-finanzas/hacienda-abre-la-puerta-a-liberar-de-la-inspeccion-a-las-empresas-de-bajo-riesgo/6460365/> [Consulta 11 de junio de 2019].

⁴³ Declaraciones recogidas del jefe del Área tributaria de la CEOE en el Congreso de Compliance Tributario Thomson Reuters, celebrado en marzo de 2019.

<https://confilegal.com/20190308-la-agencia-tributaria-advierde-de-que-el-compliance-tributario-no-es-un-escudo-frente-al-incumplimiento/> [Consulta 11 de junio de 2019].

de seis meses se incumple habitualmente. **En segundo lugar**, estos incumplimientos en los plazos no conllevan ninguna sanción, pese a poder considerarse una mala práctica tributaria, por lo que se carece de incentivos a cumplir con los plazos correspondientes. **En tercer lugar**, en numerosas ocasiones no se aplican las mismas contestaciones en casos similares, lo que acaba provocando cierta falta de homogeneidad en la aplicación de la normativa tributaria. **Finalmente**, la ausencia de verificación de los hechos de las consultas provoca que su efecto vinculante puede perderse en una comprobación posterior, situación que supone un verdadero problema de cara a la implementación de este modelo cooperativo (Anaya et. al., 2019, p.11-12).

Por otro lado, parece que la AEAT pretende, por su parte, avanzar en una mayor transparencia de los criterios implementados por la misma y alcanzar actas de acuerdo más allá de la vía administrativa.

CAPÍTULO V. VENTAJAS E INCONVENIENTES DE LA IMPLEMENTACIÓN DE UN SISTEMA DE COMPLIANCE TRIBUTARIO.

En el capítulo anterior se ha detallado el impacto del Código de Buenas Prácticas Tributarias, de la nueva norma UNE 19602 Sistemas de gestión de compliance tributario y de las actuaciones implementadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) respecto al compliance tributario.

Sin embargo, se ha de tener en cuenta que una determinada cuestión puede resultar una ventaja para una empresa de un determinado sector o que tenga un determinado tamaño, que para otra puede suponer un inconveniente. Es por ello, que puede resultar interesante **analizar las posibles ventajas e inconvenientes** de la implementación de un sistema de compliance tributario.

5.1. POSIBLES VENTAJAS DE LA IMPLEMENTACIÓN DE UN SISTEMA DE COMPLIANCE TRIBUTARIO.

A lo largo del estudio se ha afirmado que la implementación de un sistema de compliance, y más concretamente de compliance tributario no debe interpretarse como un coste para la empresa, sino como una inversión. Una inversión que puede suponer una **mejor reputación**, una mejor relación con la AEAT, y en definitiva, asumir una visión de cumplimiento y **responsabilidad corporativa**.

Por tanto, es evidente que la **principal ventaja** de la implementación de un sistema de compliance tributario y de adoptar en una empresa esta visión cooperativa es mostrar que la organización tiene voluntad por cumplir con sus obligaciones y la **mejora de imagen** que eso conlleva frente a los inversores o con aquellos con los que la empresa tenga cualquier tipo de relación contractual.

En este sentido, desde el inicio de la crisis las empresas españolas han mirado al exterior y han ido incrementando año a año el **número de empresas exportadoras**. Según los datos de la entidad pública empresarial ICEX España Exportación e Inversiones (ICEX, 2019), el número de empresas exportadoras ha pasado de 147.845 en 2014 a 204.196 en el ejercicio 2018. Si atendemos a los datos según tramos de facturación, se puede observar que el 76,3% de las empresas exportadoras factura menos de 50.000 euros, concretamente el 58,3% de las empresas exportadoras facturan menos de 5.000 euros.

En este último caso, sí que es relevante destacar que se ha incrementado en un 15,8% el número de empresas respecto al ejercicio anterior y en un 6,8% la facturación de estas

empresas, lo cual nos indica que sí que para algunas **pequeñas empresas** que comienzan a introducirse en mercados exteriores puede resultar **ventajoso** un sistema de compliance tributario que le ayude a cumplir con sus obligaciones tributarias.

En el caso de las **grandes empresas**, es evidente que tiene **bastantes ventajas**, puesto que al contar con un importante número de trabajadores y unos niveles de facturación y de beneficios importantes, solo puede ser beneficioso el implementar un sistema de compliance tributario. Por una mayor **transparencia** con la administración tributaria o por una **mejor imagen** cara al exterior, por ejemplo para obtener financiación para desarrollar su actividad. Además, se pueden **localizar ineficiencias internas** que se pueden corregir gracias a la puesta en marcha de este tipo de programas de compliance.

Asimismo, en el caso del **Código de Buenas Prácticas** también es **beneficioso adherirse**, y ello lo demuestra que 26 **empresas del IBEX 35** se han adherido, pese a las críticas hacia la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que hemos comentado anteriormente, por parte de las empresas adheridas al Código y que no se sienten correspondidas en cuanto a transparencia y seguridad jurídica se refiere.

En definitiva, parece claro que las empresas que comercian con el exterior pueden tener especial interés en implementar estos sistemas de compliance tributario, así como las grandes corporaciones o grupos empresariales que operan en varios mercados y que pueden ver mejorada su imagen y prestigio externo.

5.2. POSIBLES INCONVENIENTES DE LA IMPLEMENTACIÓN DE UN SISTEMA DE COMPLIANCE TRIBUTARIO.

Al igual que se han indicado algunas ventajas de la implementación de un sistema de compliance tributario, algunas cuestiones, además de suponer una oportunidad, pueden suponer un inconveniente para el empresa.

En este sentido, donde parece razonable que puedan surgir **mayores inconvenientes es en las pequeñas empresas**, especialmente aquellas, que ya no es que no tengan obligación de auditar según la ley, tal y como se ha descrito en el capítulo anterior, sino que puedan tener un número reducido de empleados y les resulte complejo implementarlo.

En primer lugar, se ha de tener en cuenta que este modelo cooperativo, tal y como hemos señalado anteriormente, está más implantado en las economías anglosajonas. La **empresa española no está del todo acostumbrada a este modelo** y las estadísticas de **formación** muestran que uno de los pilares de la UNE 19602 de Sistemas de gestión de Compliance tributario es la formación continua. Como hemos indicado anteriormente, según la Fundación Estatal para la Formación en el Empleo, en el caso de las microempresas de

entre 1 y 9 trabajadores, solamente 1 de cada 5 desarrollaron acciones formativas en el ejercicio 2018. Estas estadísticas hacen complicado su cumplimiento.

Por otra parte, en el aspecto de las **auditorías**, pueden existir dos frenos para que la empresa vea razonable implementar este sistema de compliance tributario. Uno puede ser el **coste**, que para una microempresa puede suponer una parte relevante de su facturación. El otro puede ser la realización de auditorías en empresas que **no están obligadas a realizar auditorías de cuentas**.

Respecto al **órgano de compliance tributario** que especifica la UNE 19602, este tiene la responsabilidad de supervisar el funcionamiento y la eficacia del sistema de compliance tributario, es decir, en definitiva, velar porque todo se cumple correctamente y según la norma, este órgano debe ser **independiente**, a excepción de las personas jurídicas de reducidas dimensiones, donde puede ser el propio órgano de gobierno. Parece razonable pensar que pueden existir **dificultades** para asegurar la independencia si el que ha de velar y controlar es el propio órgano de gobierno.

En el mismo sentido, si esa misma empresa, para asegurar la independencia de este órgano de compliance tributario, decide nombrar una persona ad hoc para ese puesto, supone un **coste** en el que igual la empresa, dependiendo de los recursos de los que disponga, le es algo complicado incurrir.

Asimismo, otro inconveniente que puede aparecer es la **implicación de la organización** al completo en el sistema de compliance tributario. Las relaciones en una empresa mediana o grande no son iguales que en una pequeña empresa familiar, donde la relación es más estrecha y puede faltar independencia para sugerir alguna cuestión sobre el sistema de compliance o para valorar si se está o no implementando correctamente.

En resumen, las exigencias de la UNE 19602 de Sistemas de gestión de compliance tributario, pueden ser algo complicadas de cumplir para determinadas empresas que no tengan un determinado número de trabajadores o de facturación, que les permita implementar este sistema de compliance tributario con mayor margen de independencia y con un menor esfuerzo económico respecto su facturación.

CAPÍTULO VI. CONCLUSIONES

A través de la revisión cronológica, realizada en el presente trabajo, de las iniciativas internacionales y de la regulación de la Unión Europea se puede contrastar el activo papel asumido por la OCDE y la Unión Europea en promover a nivel mundial un cambio de visión en el ámbito tributario, evolucionando hacia un **modelo más cooperativo** entre las empresas y las administraciones tributarias. En este sentido, la OCDE, con el Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, por sus siglas en inglés **Plan BEPS**, colaborando con las principales economías a nivel mundial, supuso un punto de inflexión en la relación existente entre las administraciones tributarias y las empresas, especialmente aquellas multinacionales.

Como se ha visto, la Unión Europea, aprobó en 2011 la **Directiva (UE) 2011/16/UE** del Consejo relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, con la finalidad de reforzar los medios a disposición de las autoridades tributarias para reaccionar ante una **planificación fiscal agresiva** y atender las nuevas necesidades de información. Se dotaba a los Estados miembros de instrumentos que permitiesen la cooperación administrativa y el intercambio de información. Tras el paso de los años, esta Directiva ha ido modificándose con una clara influencia del Plan BEPS.

La última modificación se produjo el pasado año, cuando se publicó en el Diario Oficial de la Unión Europea la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo en lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. La Directiva es conocida por sus siglas en inglés como “**DAC 6**”, al ser la sexta modificación de la norma europea. El objetivo de la Directiva es desalentar la utilización de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva, mejorando el funcionamiento del mercado interior y apuntando específicamente a los sistemas desarrollados para aprovechar potencialmente las ineficiencias del mercado originadas por la interacción entre las diferentes normas fiscales nacionales. Esta Directiva es el resultado de la **Acción 12 del Plan BEPS** (OCDE) sobre la exigencia para que los contribuyentes revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.

Tras la trasposición de la Directiva por parte de **Polonia**, existe cierta preocupación entre los **intermediarios**, ya que imponen determinadas obligaciones de información, no solo de los mecanismos transfronterizos sino de determinados esquemas de planificación internos.

Algunos países, especialmente los anglosajones, tienen más interiorizada y avanzada esta relación de cooperación entre las administraciones tributarias y las empresas multinacionales con residencia fiscal en sus países. Desde hace más de una década en **Holanda** o en **Reino Unido** se han ido desarrollando experiencias exitosas respecto al avance de las relaciones cooperativas y la transparencia mutua.

En el caso español, en 2010 se situó a la vanguardia a nivel europeo con el Código de Buenas Prácticas Tributarias, promovido por la AEAT y el Foro de Grandes Empresas. En 2015 se publica la UNE – ISO 19600 de Sistemas de gestión de compliance (Directrices) que proporciona la orientación necesaria para implementar, evaluar y mantener un sistema de gestión de compliance. Asimismo, en este mismo año 2019, se ha aprobado la norma UNE 19602 de Sistemas de gestión compliance tributario, norma no obligatoria que permite a las empresas con independencia de su tamaño gestionar los riesgos y contingencias fiscales que surgen en su actividad.

A priori cualquier empresa u organización, denominación que utilizan las normas UNE en un sentido más amplio, puede implementar un sistema de compliance tributario. Cuestión distinta es si puede tener mayor o menor dificultad para aplicarla dependiendo de su tamaño o de su tipo societario. Su coste de implementación, como hemos visto siempre va a ser directamente proporcional a la complejidad de la organización.

Tras el análisis realizado, en el caso del **Código de buenas prácticas**, se observa que existen ciertas dificultades para ampliar este Código de Buenas Prácticas más allá de las empresas más grandes. Veintiséis de las empresas del IBEX 35 se han adherido al Código de Buenas Prácticas Tributarias, así como otras empresas o grupos empresariales relevantes en España.

En lo referente a las obligaciones de la AEAT en el Código de Buenas Prácticas Tributarias, algunas de ellas deberían estar ya aseguradas para el buen funcionamiento de la relación entre la AEAT y las empresas.

Respecto a la **UNE 19602 de Sistemas de gestión de compliance tributario**, la creación de un órgano de compliance tributario y la independencia que se le exige puede resultar complicado para aquellas empresas con una dimensión más reducida. En el mismo sentido, la exigencia de formación continua también puede suponer una dificultad adicional para estas empresas, teniendo en cuenta que solamente una de cada cinco microempresas realiza acciones formativas. En el caso de la auditoría, para una pequeña empresa puede suponer un coste importante y una dificultad adicional para aquellas que no tienen obligación de auditar cuentas anuales.

En cuanto a las **decisiones de la AEAT** respecto del compliance tributario, el sector empresarial, especialmente las grandes empresas, aseguran que en varias ocasiones los criterios establecidos por la AEAT no son homogéneos y la normativa tributaria cambia continuamente, cuestión que no va en pro de la seguridad jurídica. Por otra parte, la Agencia ha avanzado en diversas declaraciones que es favorable a un modelo que certifique a los contribuyentes y que tengan incentivos para implementar estos sistemas de compliance tributario o adherirse al Código de Buenas Prácticas Tributarias.

Asimismo, es posible que exista **falta interés de las administraciones autonómicas y locales** respecto del compliance tributario, pese a que este no solo se refiere a la parte fiscal competencia de la administración estatal, sino también a la administración

autonómica y local. En este sentido, según la Ley General Tributaria, Estado, Comunidades Autónomas y Entidades Locales tienen la facultad de dictar disposiciones aclaratorias, sin embargo se utiliza con poca frecuencia.

Por último, se han analizado las ventajas y desventajas de la implementación de un sistema de compliance tributario de lo que podemos concluir que

La principal **ventaja de la implementación de un sistema de compliance tributario** y de adoptar en una empresa esta visión cooperativa es mostrar que la organización tiene voluntad por cumplir con sus obligaciones y la mejora de imagen que ello conlleva. Para algunas pequeñas empresas que comienzan a introducirse en mercados exteriores puede resultar ventajoso un sistema de compliance tributario que le ayude a cumplir con sus obligaciones tributarias. En el caso de las grandes corporaciones o grupos empresariales que operan en varios mercados y que pueden ver mejorada su imagen y prestigio externo es muy ventajoso, evidencia de ello es que el 75 % de las empresas del IBEX 35 se han adherido al Código de Buenas Prácticas Tributarias. Además, otro aspecto a tener en cuenta es que, en paralelo a la implementación de estos sistemas, se pueden localizar ineficiencias internas que se pueden corregir gracias a la puesta en marcha de este tipo de programas de compliance.

Respecto a las **desventajas de implementar un sistema de gestión de compliance tributario**, parece razonable que puedan surgir mayores inconvenientes en las pequeñas empresas, especialmente aquellas, que tengan un número reducido de empleados y les resulte complejo implementarlo. En este sentido, las microempresas deberían de cambiar la mentalidad también respecto a la formación, como se ha evidenciado con los datos de la FUNDAE, ya que la UNE 19602 exige formación continua para los miembros de la organización, especialmente aquellas personas a las que más les afecta el compliance tributario.

En cuanto a las auditorías, el coste de estas auditorías puede suponer un freno para que la empresa que no esté obligada a auditar sus Estados Contables se plantee un sistema de gestión de compliance tributario.

Otro aspecto estudiado, que puede suponer un obstáculo, es el órgano de compliance tributario que especifica la UNE 19602 debe ser independiente, cuestión difícil en una pequeña empresa, donde puede ser el propio órgano de gobierno el que vele por el cumplimiento de la norma.

En definitiva, queda mucho camino por recorrer en el compliance tributario. Todos los actores, comenzando por la AEAT promoviendo la **seguridad jurídica, la celeridad en su respuesta y la transparencia**, deben reflexionar para fomentar esta nueva visión cooperativa. Tal y como se ha evidenciado, todavía existe cierto margen en la Ley General Tributaria para incentivar la adopción del Compliance tributario, tanto a través del artículo 179, a imagen de lo que ha supuesto el artículo 31 bis del Código Penal, eximiendo de responsabilidad a las organizaciones que asuman la UNE 19602, como

unificando las distintas referencias a la cooperación que aparecen a lo largo de la Ley. La cuestión que parece evidente es que las organizaciones que tengan implementado un sistema de gestión de compliance tributario van a tener mucho camino recorrido en los próximos años.

CAPÍTULO VII. BIBLIOGRAFÍA

1. REFERENCIAS LEGALES

Unión Europea. Directiva (UE) 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE. Diario Oficial de la Unión Europea L 64, 11 de marzo de 2011, pp. 1-12.

Unión Europea. Directiva (UE) 2014/107/UE del Consejo de 9 de diciembre de 2014, que modifica la Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero de 2011, por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad. Diario Oficial de la Unión Europea L 359, 16 de diciembre de 2014, pp. 1-29.

Unión Europea. Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo de 8 de diciembre de 2015, que modifica la Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero de 2011, en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad. Diario Oficial de la Unión Europea L 332, 18 de diciembre de 2015, pp. 1-10.

Unión Europea. Directiva (UE) 2016/881 del Consejo de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero de 2011, en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad. Diario Oficial de la Unión Europea L 146, 3 de junio de 2016, pp. 8-21.

Unión Europea. Directiva (UE) 2016/2258 del Consejo de 6 de diciembre de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero de 2011, en lo que se refiere al acceso de las autoridades tributarias a información contra el blanqueo de capitales. Diario Oficial de la Unión Europea L 342, 16 de diciembre de 2016, pp. 1-13.

Unión Europea. Directiva (UE) 2018/822 del Consejo de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero de 2011, por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. Diario Oficial de la Unión Europea L 139, 5 de junio de 2018, pp. 1-10.

España. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. BOE, 18 de diciembre de 2003, núm. 302, p. 44987 a 45065.

España. Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. BOE, 3 de julio de 2010, núm. 161, p. 58472 a 58594.

España. Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. BOE, 21 de julio de 2015, núm. 173, p. 60273 a 60366.

AENOR (2015). *Sistemas de gestión de compliance. Directrices*. UNE - ISO 19600. Madrid: AENOR.

AENOR (2019). *Sistemas de gestión de compliance tributario. Requisitos con orientación para su uso*. UNE 19602. Madrid: AENOR.

2. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Instituciones, administraciones y entidades

- AEAT (2010). *Código de buenas prácticas tributarias. Foro de Grandes Empresas*.
https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/CBPT_publicacion_web_es_es.pdf [Consulta 9 abril de 2019]
- AEAT (2010 Y 2011). *Acuerdos de la Comisión de Seguimiento del Código de Buenas Prácticas Tributarias*.
https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Foro_Grandes_Empresas/Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias/Acuerdos_de_la_Comision_de_Seguimiento_del_CBPT/Acuerdos_de_la_Comision_de_Seguimiento_del_CBPT.shtml [Consulta 9 de abril de 2019]
- AEAT (2013). *Conclusiones del Grupo de Trabajo sobre el nuevo modelo de relación cooperativa entre la Agencia Tributaria y las empresas adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias*.
https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Grupos_Trabajo/Conclusiones_GT_Relacion_cooperativa_Plano_29_10_2013.pdf
[Consulta 9 junio de 2019]
- AEAT (2019). *Informe anual de recaudación tributaria año 2018. Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticos*.
https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2018/IART18.pdf
[Consulta 22 de mayo de 2019]
- COMISIÓN EUROPEA (2015). *Lucha contra la elusión del impuesto de sociedades: la Comisión presenta el Paquete sobre Transparencia Fiscal*.
http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-4610_es.htm [Consulta 1 de julio de 2019]
- FUNDACIÓN ESTATAL PARA LA FORMACIÓN EN EL EMPLEO. (2018). *Formación en las empresas. Informe anual 2017*.
<https://www.fundae.es/Observatorio/Pages/default.aspx> [Consulta 4 de junio de 2019]
- FUNDACIÓN ESTATAL PARA LA FORMACIÓN EN EL EMPLEO. (2019). *Formación para el empleo. Balance de situación 2018*.
<https://www.fundae.es/Observatorio/Pages/default.aspx> [Consulta 4 de junio de 2019]
- ICEX ESPAÑA EXPORTACIÓN E INVERSIONES (2019). *Datos de exportadores/empresas. El Exportador*.
<https://www.icex.es/icex/es/Navegacion-zona-contacto/revista-el-exportador/encifras/index.html#seccion8> [Consulta 2 de julio de 2019]

MINISTERIO DE HACIENDA (2019). *Consulta pública previa sobre la trasposición al derecho español de la Directiva 2018/22 del consejo de 25 de mayo de 2018 que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.*

http://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/cpp_dac6.pdf [Consulta 10 de abril de 2019]

OCDE (2006). *Declaración Final de Seúl (Corea del Sur). Tercera reunión del Foro de Administración Tributaria de la OCDE.*

<https://www.oecd.org/korea/37417459.pdf> [Consulta 20 de mayo de 2019]

OCDE (2014). *El proyecto BEPS y los países en desarrollo: de las consultas a la participación.*

<http://www.oecd.org/ctp/estrategia-fortalecimiento-paises-en-desarrollo.pdf> [Consulta 10 de abril de 2019]

OCDE (2015a). *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Informes Finales 2015. Resúmenes.*

<https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf> [Consulta 01 de abril de 2019]

OCDE (2015b). *10 preguntas sobre BEPS.*

<https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf> [Consulta 10 de abril de 2019]

OCDE (2015c). *La OCDE presenta los resultados del Proyecto BEPS de la OCDE y el G20 para su discusión en la reunión de los Ministros de Finanzas del G20.*

<http://www.oecd.org/newsroom/la-ocde-presenta-los-resultados-del-proyecto-beps-de-la-ocde-y-el-g20-para-su-discusion-en-la-reunion-de-los-ministros-de-finanzas-del-g20.htm> [Consulta 10 de abril de 2019]

OCDE (2015d). *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Nota explicativa. Informes Finales 2015.*

<http://www.oecd.org/ctp/beps-nota-explicativa-2015.pdf> [Consulta 10 de abril de 2019]

Otras referencias bibliográficas

ANAYA MARTÍN, F., ANEIROS PEREIRA, J., BERDUD SOANE, J.M., MARTÍN FERNÁNDEZ, J., RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. Y TORREJÓN SANZ, J. (2019). *Memento práctico. Compliance Fiscal. Buenas prácticas tributarias.* Madrid: Francis Lefebvre.

- ARRIBAS PLAZA, D. (2018). *La Directiva de intermediarios fiscales y el concepto de abuso fiscal*.
<http://www.legaltoday.com/practica-juridica/fiscal/fiscal/la-directiva-de-intermediarios-fiscales-y-el-concepto-de-abuso-fiscal> [Consulta 4 de abril de 2019]
- BORN, A. (2019). *El “compliance” tributario, nuevo caballo de batalla en los despachos*.
<http://www.expansion.com/juridico/actualidadtendencias/2019/02/14/5c65b8df468aeb23198b464c.html> [Consulta 22 de mayo de 2019]
- CRUZ AMORÓS, M. (2018). *DAC 6 (II) Señas de identidad*.
<https://elderecho.com/dac-6-ii-senas-identidad> [Consulta 4 de abril de 2019]
- CUEVAS, J.A. (2018) “¿Cuánto cuesta un Compliance?” en *Garberi Penal, compliance y defensa penal: Blog Cultura compliance*, 7 de febrero de 2018.
<http://www.garberipenal.com/cuanto-cuesta-compliance/> [Consulta 8 de junio de 2019]
- ERNST & YOUNG, CENTRO DE ESTUDIOS (2015). *El Paquete UE de Transparencia Fiscal 2015: nuevas medidas del Plan “EU-BEPS” en el horizonte*.
<https://www.ey.com/es/es/home/ey-paquete-ue-de-transparencia-fiscal> [Consulta 1 de julio de 2019]
- ERNST & YOUNG, CENTRO DE ESTUDIOS (2019) *Poland publishes official tax guidelines on the Mandatory Disclosure Rules*.
<https://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--poland-publishes-official-tax-guidelines-on-the-mandatory-disclosure-rules> [Consulta 14 de mayo de 2019]
- ESTEBAN, L.A. (2018). *El asesor fiscal en el punto de mira (La DAC6)*
<http://www.legaltoday.com/blogs/fiscal/blog-fiscalidad-internacional/el-asesor-fiscal-en-el-punto-de-mirabr-la-dac-6> [Consulta 4 de abril de 2019]
- GALA PACHÓN, J.I. (2018). *Implementación legislativa de la Acción 12 de BEPS*. Máster de acceso a la profesión de abogado. Madrid: Colegio Universitario de Estudios Financieros (CUNEF).
http://biblioteca.cunef.edu/gestion/catalogo/doc_num.php?explnum_id=2070 [Consulta 13 de junio de 2019]
- GARRIGUES, DEPARTAMENTO TRIBUTARIO (2019) “La otra fiscalidad internacional” en *Blogs Expansión*, 27 de marzo de 2019.
<http://www.expansion.com/blogs/garrigues/2019/03/27/la-otra-fiscalidad-internacional.html> [Consulta 4 de abril de 2019]
- IRIARTE, A. (2019). *¿Adiós definitivamente al secreto profesional de los abogados de empresa?*
<http://noticias.juridicas.com/actualidad/noticias/13637-iquest;adios-definitivamente-al-secreto-profesional-de-los-abogados-de-empresa/> [Consulta 4 de junio de 2019]

- MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (2018). *La futura Norma UNE: 19602. “Compliance tributario” en fase de información pública.*
<https://elderecho.com/la-futura-norma-une-19602-compliance-tributario-fase-informacion-publica> [Consulta 28 de marzo de 2019]
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (2019). *Las ventajas de la norma UNE sobre riesgos fiscales.*
https://cincodias.elpais.com/cincodias/2019/06/25/economia/1561479397_145096.html
[Consulta 27 de junio de 2019]
- MENÉNDEZ FERNÁNDEZ, J. (2019). “El compliance tributario: un escalón más hacia la transparencia fiscal” en *Diario La Ley*. Núm. 9369, sección novedad editorial, 4 de marzo de 2019.
<http://diariolaley.laley.es/document/DT0000290486/20190218/El-Compliance-Tributario-un-escalon-mas-hacia-la-transparencia-fiscal> [Consulta 13 de junio de 2019]
- MILLER, K. (2016) “¿Cuánto cuesta un programa de compliance?” en *LinkedIn*, 31 de agosto de 2016.
<https://es.linkedin.com/pulse/cu%C3%A1nto-cuesta-un-programa-de-compliance-katharina-miller> [Consulta 8 de junio de 2019]
- PAREJA GARCÍA, B. (2018). “El tax compliance y el cumplimiento tributario: Nuevos retos empresariales” en *Revista de Derecho, Empresa y Sociedad*. Núm. 12, enero-junio 2018, p. 152-165.
- SERRALLER, MERCEDES (2019) “Las empresas del Ibex pagan un 27,8% a Hacienda. Observatorio del Impuesto sobre Sociedades” en *Expansión*, 23 de marzo de 2019, p. 44-45.
<https://inspectoresdehacienda.org/doc/20190323-expansion.com.pdf> [Consulta 22 de mayo de 2019]
- SERRAT ROMANÍ, M. (2019). *De la DAC6 al Compliance Tributario pasando por los Intermediarios.*
<http://www.legaltoday.com/actualidad/noticias/de-la-dac6-al-compliance-tributario-pasando-por-los-intermediarios#> [Consulta 14 de mayo de 2019]