

# EL TAX COMPLIANCE Y EL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO: NUEVOS RETOS EMPRESARIALES

Borja Pareja García  
*Unixa, Derecho Penal & Compliance*

Fecha de recepción: 14 de febrero de 2018

Fecha de aceptación: 19 de marzo de 2018

**RESUMEN:** El presente trabajo tiene por objeto abordar las cuestiones relativas a la implantación de un Tax Compliance o programa de cumplimiento tributario que permita a las empresas prevenir y asegurar el cumplimiento de sus obligaciones jurídico-tributarias ante una realidad compleja caracterizada por la desfragmentación de nuestro sistema tributario, compuesto por normas impositivas que proceden de diversas fuentes fruto de nuestro propio régimen de atribución de competencias en la materia, así como de fuentes externas nacidas de las Instituciones de la Unión Europea y de los Convenios y Tratados internacionales celebrados por el Estado. La finalidad que se pretende es acercar al lector ante las ventajas que para toda empresa supondría la implantación y gestión de este instrumento en aras a favorecer su propia seguridad y competitividad.

**ABSTRACT:** The purpose of the present paper is to deal with the issues concerning the introduction of a Tax Compliance that enables companies to prevent and assure the compliance with its tax obligation in the complex scenario where our tax system is defragmented, consisting of enforceable rules coming from various parts as a result of the current conferring power system on the subject and external sources rooted in the different institutions in the European Union and the Agreements and international Treaties reached by the Government. The aim pursued is to make the reader aware of the advantages that the implementation and management of such a tool would bring to all employers for the sake of their own reassurance and competitiveness.

**PALABRAS CLAVE:** Cumplimiento tributario, prevención, metodología, seguridad jurídica, transparencia.

**KEYWORDS:** Tax Compliance, prevention, methodology, legal security, transparency.

**SUMARIO:** 1. Finalidad de la instauración de un sistema Tax Compliance. 2. Prevención de riesgos y estructuración del área financiera de la empresa. 2.1. Consideraciones previas. 2.2. Políticas de actuación y buenas prácticas tributarias. 2.2.1. El principio de cooperación recíproca entre la empresa y las Administraciones tributarias. 2.2.2. El principio de transparencia. 3. Procedimiento para el diseño de un sistema de gestión de Tax Compliance. 3.1. Consideraciones previas 3.2. Estudio del contexto y planificación. 3.3 Programa de cumplimiento fiscal. 3.4 Cumplimiento normativo en el ámbito contable y financiero. 4. Las certificaciones: un valor añadido para la empresa. 5. Conclusiones. 6. Bibliografía.

## 1. FINALIDAD DE LA IMPLANTACIÓN DE UN SISTEMA TAX COMPLIANCE.

Entre los problemas a los que se enfrentan las organizaciones –especialmente aquellas que cuentan con un volumen de negocio alto y que poseen sedes a lo largo y ancho de la esfera terrestre-, se halla el relacionado con el cumplimiento normativo. Dicho cumplimiento deriva de la existencia de unos riesgos, así como de una serie de principios que han nacido fruto del progreso de la concepción de la figura del empresario, en virtud del cual se han gestado una serie de valores o principios morales que han traspasado dicho campo para adherirse a las prácticas económicas y organizativas de la propia estructura empresarial que ahora conforman la denominada “ética de los negocios” y se incardinan dentro de la Responsabilidad Social Corporativa. Sírvese a título de ejemplo el principio de buena fe – que ha dejado de concebirse como un mero principio que pivota alrededor de las relaciones entre empresarios o entidades profesionales para delinearse dentro de los márgenes de las relaciones público-privadas-, y el de lealtad, que en la actualidad son ejes primordiales para el establecimiento del conocido como buen gobierno corporativo.

El buen gobierno corporativo es el resultado de una serie de comportamientos y conductas dentro del seno de la actividad empresarial con los que se pretende casar conceptos que antaño eran considerados enemigos: hablamos, de un lado, de la obtención de beneficios económicos, y de otro, de la obtención de los mismos siguiendo unas prácticas que resulten adecuadas y transparentes, propias de todo empresario diligente.

No obstante, hemos de recordar que la creación y el mantenimiento de una empresa lleva aparejadas una serie de obligaciones de carácter jurídico-público, tales como pudieran ser las propias obligaciones tributarias. Estas obligaciones resultan mayormente complejas si tenemos en cuenta el criterio de territorialidad que vincula los criterios impositivos a un Estado concreto, por lo que en aquellos casos en que la empresa posea una actividad multinacional deberá realizar un plus de esfuerzo por adecuar su funcionamiento al cumplimiento de sus obligaciones tributarias con respecto a los diferentes Estados en los que opera. No obstante, para evitar el incumplimiento de las obligaciones de las empresas con respecto a las administraciones tributarias, 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.

Todo Estado requiere para su subsistencia del establecimiento de un sistema de ingresos y gastos que son el núcleo duro del Derecho Financiero y Tributario, por lo que se hace indispensable para los mismos el refuerzo de los instrumentos a través de los cuales las empresas y sus establecimientos o filiales, en calidad de obligados tributarios, queden sometidos a la materia impositiva estatal. Este hecho, sumado a la competitividad entre Estados por atraer al mayor número de empresas hacen necesario de nuevas formas de acreditación del buen funcionamiento de la actividad empresarial en relación con el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Tal y como señala ROZAS VALDÉS<sup>1</sup>, <<cada Estado, por sí solo, en un escenario de economía globalizada y digitalizada es incapaz de desarrollar sus funciones tributarias con un nivel aceptable de eficacia y justicia>>.

De lo mencionado con anterioridad podríamos deducir que el hecho de ser del Tax Compliance gira en torno a los siguientes puntos esenciales:

a) Seguridad jurídica: Los operadores que actúan en el mercado desean actuar con la mayor confianza en sus quehaceres, de manera que la existencia de óbices de naturaleza tributaria les supone un añadido de incertidumbre que en algunos casos anula la capacidad

<sup>1</sup> J.A. ROZAS VALDÉS, “Modelos de relaciones tributarias en la Unión Europea”, *Programa Nacional de Proyectos de Investigación Fundamental*, Universidad de Barcelona (2012), p. 47.

de actuación de las empresas dentro del territorio. Es por ello que la existencia de un plan de prevención de infracciones y delitos tributarios supone un aumento de la confianza de los mismos, en la medida en que puede desenvolverse con la mayor certeza de que opera conforme a Derecho.

b) Celeridad: Las posibles infracciones de naturaleza tributaria dan lugar a tensiones que han de ser resueltas por parte de toda empresa. Ello deriva en la consiguiente búsqueda de soluciones con la mayor brevedad posible que de otro lado suponen establecer una serie de prioridades entre las obligaciones de naturaleza jurídico-pública y la propia actividad empresarial –la cual no podemos olvidar, es la propia razón de ser de la empresa en sí-.

c) Establecimiento de relaciones de confianza recíproca entre la Agencia Tributaria y la empresa: La creación de un programa de cumplimiento tributario o Tax Compliance es el resultado de nuevas formas de relacionarse con las Administraciones. Si en otras etapas la relación entre Hacienda y sus obligados se regía por una desconfianza que tenía al obligado tributario por un “sospechoso habitual”; este nuevo instrumento de control y prevención de cumplimiento normativo supone para la Administración una garantía consistente en la intención de todo empresario de querer colaborar de manera activa en el sostenimiento de los gastos públicos. El establecimiento de estas nuevas relaciones no es sino el fruto de las recomendaciones que a nivel internacional se llevan realizando desde hace algunos años. Ejemplo de ello podríamos encontrar en los sucesivos trabajos que la OCDE ha estado realizando en torno a esta materia y a la creación en 2002 del Foro de la Administración Tributaria, que tal y como argumenta ROMANI SANCHO <<trata de promover la cooperación entre Administraciones Tributarias y desarrollar buenas prácticas en la Administración Tributaria, tratando temas como la gestión de riesgos, los servicios al contribuyente, el cumplimiento o la utilización de economías modernas>>. <sup>2</sup>

d) Fortalecimiento de la economía: Aspecto que tiene efectos *ad intra* y *ad extra*. El primero revierte en un descenso de los riesgos de la empresa, lo que le permite obrar con mayor capacidad, enfocando su actividad organizativa a la obtención de beneficios; mientras que el segundo repercute en la confianza para sus colaboradores y clientes, lo que supone un aumento de la reputación que incide tanto en la mejora del saneamiento de la libre competencia entre operadores económicos.

La preocupación por el cumplimiento normativo ha dado lugar a que se comiencen a regular a través de normas ISO los estándares de calidad de las empresas, a fin de establecer un patrón para algunos aspectos técnicos específicos. Por tanto, la Comunidad Internacional comenzó a estandarizar lo relativo al cumplimiento empresarial.

El primer estándar publicado en diciembre de 2014, siendo un estándar de directrices y en consecuencia, una *management system standard* de tipo B, sobre programas de *compliance* fue el que derivó en la ISO 19600<sup>3</sup>, cuya finalidad es proponer principios para desplegar y sostener programas de *compliance* eficientes, tanto para estructuras públicas como privadas estableciendo con ello doce principios necesarios para un programa de *compliance* y una serie de buenas prácticas.

En el siguiente frente se encuentra la lucha contra el soborno, tema actual que más normativa genera en relación con el *compliance* en la comunidad internacional. Este es un problema palpable desde hace años, y han servido de referencia la convección contra el

<sup>2</sup> A. ROMANI SANCHO, “La nueva relación Hacienda-contribuyente auspiciada por la OCDE: la relación cooperativa. El Foro de Grandes Empresas y el Código de Buenas Prácticas Tributarias”, presentado en el XII Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional, editado por Instituto de Estudios Fiscales, Madrid (2010), p. 273.

<sup>3</sup> *Sistema de Gestión Compliance, UNE-ISO 19600*, Ed. Aenor, Madrid (2015).

soborno de la OCDE<sup>4</sup> y la seguida recomendación para fortalecer la lucha contra el cohecho<sup>5</sup>. También, destacar el Programa Anticorrupción de ética y cumplimiento para las empresas de las Naciones Unidas<sup>6</sup>, los principios de PACI<sup>7</sup>, los Principios Empresariales para contrarrestar el soborno de Transparencia Internacional<sup>8</sup>, todos ellos nos permiten establecer marcos de referencia para implantar programas de *compliance* determinados.

Las distintas convecciones y programas han sido la base para que en octubre de 2016, se desarrollara el estándar internacional ISO 37001 *Anty- Bribery Management Systems* (ABMS), siendo una norma de especificaciones, es decir, un MSS de Tipo A.

Posteriormente nace la UNE 19601 <<*Compliance Penal*>>, tras los estándares ISO 19600 e ISO 37001, los cuales toman en consideración esta nueva norma. Aunque nos encontramos con una norma española esta se encuentra adaptada a la <<*High Level Structure -HLS-*>><sup>9</sup>. Esto permitirá integrar el *sistema de gestión de compliance penal* en una superestructura de *compliance*<sup>10</sup>.

Este norma nace en virtud de la reforma del Código Penal establecida en la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, la Circular 1/2016 de la Fiscalía General del Estado y distintas sentencias del Tribunal Supremo que, inciden de manera directa en la interpretación de la responsabilidad penal de la persona jurídica<sup>11</sup>.

Todo este contexto confirma que es una realidad que, aun teniendo diferentes normas de carácter nacional e internacional no es suficiente para cumplir de manera eficaz con la normativa vigente, y por ello aparece en este escenario el *tax compliance*, el cual permitirá seguir ahondando en el cumplimiento por parte de la empresa, pero con el foco puesto en el área financiera de la misma. Aun no hay un estándar español para poder certificar el cumplimiento en esta materia pero se está desarrollando un borrador, denominado UNE 19602, para que en un plazo corto de tiempo contar con una norma española de *tax compliance*.

Adherirse a las estructuras internacionales en la elaboración de normas españolas de *compliance* ayuda a las compañías a implementar sistemas de gestión e integrarlos. El marco de *compliance* se beneficia de esta situación dado que todos los estándares anteriormente nombrados pueden integrarse en una superestructura de *compliance*.

Esta nueva superestructura permite coordinar distintas áreas de *compliance*, además de admitir que una política, procedimiento o control sirva para una misma obligación *compliance*. También brinda una visión global de todo el cumplimiento empresarial que permite al órgano de gobierno identificar riesgos, proponer controles, priorizar decisiones y conseguir así ser eficaces y eficientes en sus funciones.

---

<sup>4</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT (OCDE), <<*Convencion on Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions*>>, 1997.

<sup>5</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT (OCDE), <<*Recomendation of the Council for Further Combating Bribery of Foreign Public Officials in Internacional Business Transactions*>>, 26 de noviembre de 2009.

<sup>6</sup> NACIONES UNIDAS, OFICINA DE LAS NACIONES UNIDAS CONTRA LA DROGA Y EL DELITO, Programa Anticorrupción de ética y cumplimiento para las empresas: Guía práctica. Nueva York, 2013.

<sup>7</sup> PARTNERING AGAINST CORRUPTION INITIATIVE (PACI), 200.

<sup>8</sup> TRANSPARENCY INTERNATIONAL, Los Principios Empresariales para Contrarrestar el Soborno, 2002.

<sup>9</sup> Creado por el Grupo ISO de coordinación técnica sobre sistemas de gestión para que los estándares sobre sistemas de gestión <<*Management System Standard -MSS-*>> tengan la misma estructura.

<sup>10</sup> F. BONATTI BONET, (Coordinador), Autores varios, *Sistema de gestión de compliance*, Ed. Francis Lefebvre, Madrid (2017), p. 204.

<sup>11</sup> I. LLEDÓ BENITO, *Corporate Compliance: la prevención de riesgos penales y delitos en las organizaciones penalmente responsables*, Ed. Dykinson, S.L., Madrid (2018), p. 28.

En definitiva, el establecimiento de un *Tax Compliance* supone una serie de ventajas para el empresario, colaboradores y socios que <<previene y mitiga la responsabilidad civil y penal de la Empresa y la previene de las responsabilidades en que puedan incurrir, también así lo hace de las consecuencias de su ausencia, y por tanto de la costosa reparación del daño y el no menos costoso procedimiento sancionatorio, generador de la pérdida de activos, detonante de la insolvencia empresarial>> (TEIJEIRA RODRÍGUEZ).<sup>12</sup>

Además, el *Tax Compliance* mitiga la planificación fiscal agresiva, mediante la cual se pretende una mayor eficacia económica, una mejora de beneficios y ganar ventajas competitivas, pero a consta de evitar algunas imposiciones legales obligatorias y beneficiarse de dobles deducciones fiscales.

## 2. PREVENCIÓN DE RIESGOS Y ESTRUCTURACIÓN DEL ÁREA FINANCIERA DE LA EMPRESA

### 2.1. Consideraciones previas

Toda empresa que desee la creación, implementación y mantenimiento de un plan de cumplimiento tributario o *Tax Compliance* debe partir de la premisa de la propia complejidad de las normas tributarias así como del sistema tributario y financiero español en su conjunto, en el cual se ven involucradas diferentes territoriales que poseen potestades tributarias, sean originarias –como el Estado-<sup>13</sup> o no, así como los diferentes mecanismos de ayudas y subvenciones destinadas a la mejora de la competitividad que puedan surgir tanto en el seno interno estatal como a nivel supranacional.

Si bien es cierto que nuestra Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria –en adelante LGT- cuenta con mecanismos para la interpretación, calificación e implementación de las normas tributarias- arts. 12 a 16-, así como regula algunos aspectos relacionados con las consultas que el obligado tributario pueda plantear a la Administración en relación con la aplicación de las normas tributarias al caso concreto;<sup>14</sup> este sistema no resulta eficaz por cuanto para el cumplimiento de las obligaciones fiscales se requiere un conocimiento profundo de todos los elementos con incidencia fiscal que puedan afectar al tejido de la empresa.

El conocido principio de *quien puede lo más, puede lo menos*, resulta trascendental en esta materia. Una empresa ambiciosa y que busque asentarse en el mercado con una estructura sólida no puede enfocar el *Tax Compliance* a la mera prevención de los ilícitos contra la Hacienda Pública- cuya regulación se halla en los arts. 305 a 310 bis CP-, sino que debe ir más allá en su dinámica preventiva hasta tal punto que lo que se pretenda evitar es todo tipo de infracción de naturaleza tributaria; a la vez que se fomenta el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Este es el marco sobre el que se mueven las actuales propuestas para la reforma de nuestra LGT, tal y como se deduce de la lectura de *La resolución de conflictos y la cooperación relacional: aspectos de mejora para la Reforma de la Ley General Tributaria* emitida por la Fundación Impuestos y Competitividad por cuanto señala entre sus propuestas la de <<incentivar el cumplimiento voluntario de

<sup>12</sup> M. TEIJEIRA RODRÍGUEZ, “Legal compliance: conceptualización en el marco de la regulación corporativa”, en AA.VV, *Estudios sobre el futuro Código Mercantil: Libro homenaje al profesor Rafael Illescas Ortiz*, ed. Universidad Carlos III, Madrid (2015), p. 946.

<sup>13</sup> A este respecto téngase en cuenta el art. 133.1 CE en relación con el art. 4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

<sup>14</sup> El sistema de consultas puede encontrarse en los arts. 88 y ss. LGT, el cual debe establecerse en toda empresa con motivo de la implantación del *Tax Compliance* con el objetivo de instaurar dentro de la actividad empresarial un intercambio de información con la Administración que derivaría en el acortamiento de los plazos para la satisfacción de las obligaciones tributarias, así como reduciría los niveles de incertidumbre en torno a la aplicabilidad e interpretación de los criterios fijados por la misma.

*obligaciones tributarias, con medidas que hubiesen dado entrada a soluciones de “cumplimiento cooperativo”; “cooperación reforzada” o incluso declaraciones de operaciones potencialmente elusivas, en línea con las soluciones de Derecho Comparado en países de nuestro entorno>>.<sup>15</sup>*

Partiendo de estas bases, la instauración de un *Tax Compliance* requiere partir del conocimiento de la actividad y organización de la empresa, es decir, lo que los expertos en materia *Compliance* denominan como “contexto”. En virtud del mismo, se estudiarán cada uno de los factores que pueden incidir en materia fiscal, tales como el número de trabajadores, naturaleza de las actividades, lugar en que se tenga la sede principal así como si existieran establecimientos permanentes, etc. El objetivo de este análisis es obtener un catálogo preciso de normas fiscales a las que puede verse sometida la empresa, con el objeto de ponerlas en conocimiento por los operadores que intervengan en el *Tax Compliance*. A este respecto, las normas a cumplir han de ser puestas en consideración en función de su trascendencia para la propia actividad del empresario, así como la fuente de la que emanen, recomendándose por tanto su clasificación desde esta doble perspectiva.

Y es que, el conocimiento de la norma fiscal resulta determinante para disminuir los riesgos de la inseguridad jurídica, si bien es cierto que en muchos casos la misma trae su causa en una mala técnica legislativa así como de la celeridad con la que suelen ser modificadas, de tal suerte que <<en los últimos años ha sido frecuente, y sencillo de comprobar, el alto grado de denuncia por parte de sectores profesionales del asesoramiento fiscal de los niveles de litigiosidad e inseguridad jurídica que aprecian en el modelo de aplicación del sistema tributario en España, así como la insuficiencia de los mecanismos vigentes para la resolución de conflictos>> (JUAN LOZANO).<sup>16</sup>

Una vez tenido en cuenta el marco legal sobre el que se desenvuelve toda la organización empresarial, el sistema de implantación de *Tax Compliance* queda preparado para adecuar su actuación a la normativa, lo cual tiene lugar a través del siguiente apartado cuyo objeto es el desarrollo de las políticas de actuación y buenas prácticas tributarias, que pasamos a analizar.

## ***2.2. Políticas de actuación y buenas prácticas tributarias***

Conviene definir las políticas de actuación como aquellas directrices que han de ser seguidas por todos los integrantes y miembros que forman parte de la organización y actividad empresarial. Estas directrices están conformadas por una serie de valores, principios y normas que han de regir el comportamiento de la empresa, ya sea tanto a nivel interno, como a nivel externo con respecto a las relaciones que se mantengan con terceros. Es decir, nos hallamos ante las estrategias globales que deben ser tenidas en cuenta y que se reflejarán en el conjunto de prácticas, procedimientos y actuaciones que deben incorporar el *Tax Compliance* o programa de cumplimiento tributario, del cual se hablará en los siguientes apartados.

Si bien es cierto que en sus orígenes, las políticas de actuación tenían una base estrictamente mercantil, no es menos cierto que en los últimos tiempos se está produciendo una ampliación de los ámbitos en que se desarrollan. A este respecto, muchas empresas comienzan a integrar dentro de sus políticas de actuación y de empresa las pautas a seguir en relación a las buenas prácticas tributarias, ya que en su calidad de contribuyente, no puede obviar las relaciones que han de establecerse con respecto a la Administración Tributaria. Por tanto, podríamos decir que, en definitiva, toda empresa que desee una mayor seguridad en su actuación ha de incluir el contenido en que han de basar las buenas prácticas tributarias dentro de sus propias políticas de actuación, tal y como defiende

<sup>15</sup> <http://www.fundacionic.com/la-resolucion-de-conflictos-y-la-cooperacion-relacional-aspectos-de-mejora-para-la-reforma-de-laley-general-tributaria/>.

<sup>16</sup> A.M. JUAN LOZANO, “Retos y Propuestas del Modelo Español”, en AA.VV., *Buena Administración Tributaria y seguridad jurídica: Cumplimiento tributario y aplicación del sistema como factores de competitividad y legitimidad*, ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid (2016), p. 9.

GARCÍA-HERRERA BLANCO,<sup>17</sup> y cuyo trabajo resulta interesante a efectos de poder determinar algunos de los aspectos que han de ser incluidos dentro de las políticas de actuación.

La autora entiende que el buen gobierno fiscal -dentro del cual se encontraría el relativo a las prácticas tributarias-, es una parte esencial del propio sistema de buen gobierno corporativo. Por tanto, el gobierno fiscal dentro del cual se asienta la materia tributaria forma uno de los elementos trascendentales a la hora de configurar los mecanismos de control de la actividad y organización empresarial.

Una de las peculiaridades que presenta el establecimiento de las buenas prácticas tributarias que deben quedar plasmadas en el comportamiento empresarial y de los miembros que intervienen en la actividad y organización, es que las mismas están forjadas bajo una serie de principios y valores, siendo los principios de cooperación recíproca y de transparencia, los cuales pasamos a explicar a continuación.

### *2.2.1. El principio de cooperación recíproca entre la empresa y las administraciones tributarias*

Este principio acuñado en el marco de las nuevas formas de relacionarse con la Administración<sup>18</sup>, resulta trascendental para asegurar el cumplimiento jurídico-tributario de las obligaciones impuestas a la empresa en el marco de sus actividades económicas. Tradicionalmente, las relaciones entre las empresas y la AEAT estatal han estado consideradas en el imaginario popular como una especie de “matrimonio mal avenido” donde primaban ideas tales como la deslealtad, desconfianza, y la mala comunicación. Con la instauración de este principio, tal y como ya se anuncia en el Código de Buenas Prácticas Tributarias emitido en 2013 por la Agencia Tributaria, lo que se pretende es sentar un núcleo sólido de cooperación donde el intercambio de información financiera y tributaria de la empresa rija las relaciones con la Administración tributaria. Algún sector de la doctrina entiende que este principio se ubica dentro de la denominada como *economía colaborativa*, en la cual se encuentra interesada la Comisión Europea con el objeto de regular las relaciones jurídico-tributarias de los Estados Miembros de la Unión Europea, y en virtud de la cual no sólo basta con la voluntad de las empresas por acogerse a este principio, sino que debe existir un margen de reciprocidad entre contribuyentes y Administraciones tributarias. En palabras de SÁNCHEZ HUETE, <<se trata de una realidad en donde la confianza, reputación y buena fe de las empresas está presente, no sólo para el cumplimiento de las obligaciones legales, sino que ha de existir una actitud o dinámica que facilita el mismo...>>.<sup>19</sup>

Las prácticas empresariales enfocadas en este principio tendrían como resultado las siguientes ventajas prácticas:

a) Proximidad entre la Administración y el empresario-contribuyente: Esta característica se reflejaría tanto con respecto al conocimiento en todo momento de la actuación empresarial en calidad de contribuyente, como en la publicidad y perdurabilidad de los criterios que han de regir las obligaciones tributarias. Para ello, el principio de cooperación recíproca se vierte en la necesidad de instauración de unos servicios de información y asistencia fiscal que no sólo deben ser tenidos en cuenta por parte de la empresa, sino que además han de regir la propia actuación de la Administración con respecto a sus contribuyentes.

<sup>17</sup> C. GARCÍA-HERRERA BLANCO, *Buen gobierno fiscal y cumplimiento cooperativo con las grandes compañías*, Revista Quincena Fiscal nº 1/2017 parte Estudio, ed. Aranzadi S.A.U., Cizur Menor, Navarra (2017).

<sup>18</sup> Téngase en cuenta el Código de Buenas Prácticas Tributarias que fue elaborado por la Agencia Tributaria española y en el que se hace referencia a los principios que se desarrollan en el presente apartado.

<sup>19</sup> M.A. SÁNCHEZ HUETE, *Cuestiones tributarias y economía colaborativa*, Revista Quincena Fiscal nº 18/2017 parte Estudios, Ed. Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor, Navarra (2017), p. 100.

b) Cambiar el concepto “contribuyente” por “colaborador”: El establecimiento de esta nueva forma de relacionarse con Hacienda, supondría para la misma entender que la empresa no sólo cumple con sus obligaciones en calidad de contribuyente, sino que además desea adecuar sus parámetros de comportamiento de tal manera que pretende facilitar y agilizar los trámites relativos al cumplimiento normativo, de tal manera que pasaría de ser un mero contribuyente a convertirse en un auténtico colaborador tributario.

c) Seguridad jurídica: Tras la implementación de un programa de cumplimiento normativo de naturaleza tributaria, las posibilidades de error en la cuantificación y existencia de nuevas obligaciones disminuirían de manera considerable, lo cual aumentaría la seguridad jurídica dentro de la actuación empresarial.

Con estas ventajas podemos afirmar que el principio de cooperación recíproca recae dentro de las buenas prácticas tributarias con el objeto de hacer que los sujetos que intervienen en las relaciones jurídico-tributarias actúen en sus relaciones bajo la buena fe y la confianza legítima.

### *2.2.2. El principio de transparencia*

Este principio vierte sus efectos tanto a nivel interno como externo. Con respecto a los efectos *ad intra*, supone una implicación activa tanto de la Alta Dirección como del resto de sujetos con responsabilidad dentro de la empresa en el conocimiento del estado en que se encuentre el marco de cumplimiento de las obligaciones tributarias de la empresa, a su vez que se fomenta la publicidad del mismo bajo en prisma de la claridad, sencillez y nitidez. Estaríamos, por tanto, ante una serie de controles internos que han de ser reflejados dentro del Tax Compliance.

En cuanto a los efectos *ad extra*, los expertos en la materia entienden que supondría un aumento de la reputación de la empresa dentro del mercado, lo que supondría a su vez un aumento de la competitividad. Se favorecería un control exitoso de la cadena organizativa y de la actividad dentro de la cual se mueve la empresa, evitando con ello medidas represivas y reputacionales. Para las grandes sociedades, también supondría un aumento del número de inversores y colaboradores dispuestos a establecer relaciones, por ser la transparencia un valor fundamental en la confianza de los mercados. De otro lado, los efectos *ad extra* no sólo quedan contemplados a nivel de las relaciones jurídico-privadas, sino que también se muestran en el ámbito de las relaciones jurídico-públicas, y cuya finalidad básica es la prevención, evitando con ello cualquier tipo de práctica perniciosa que son objeto de eliminación por parte de los Estados, la cual pretende combatir estableciendo mecanismos de planificación fiscal agresiva.<sup>20</sup>

## **3. PROCEDIMIENTO PARA EL DISEÑO DE UN SISTEMA GESTIÓN DE TAX COMPLIANCE**

### *3.1. Consideraciones previas*

Es de obligado cumplimiento señalar que España consta de un sistema tributario, que aun siendo semejante al de los países europeos, denota una inseguridad jurídica más que relevante fundamentada en la actuación de distintas entidades comunitarias, estatales, autonómicas, y locales, en la creación de normativa tributaria aplicable. A esta complejidad,

<sup>20</sup> D.R. PÉREZ-BUSTAMANTE YABAR, *Adaptación de los programas de Compliance fiscal al proyecto BEPS de la OCDE*, Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales N° 6/2017 parte Editorial, Ed. Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor, Navarra (2017), pp. 139-138.

hay que sumar la derivada de las normas con trascendencia tributaria provenientes de Acuerdos o Convenios internacionales, así como las normas que emanan de la UE.

Nuestra organización territorial se proyecta en tres niveles: el estatal, el autonómico y el local, donde cada uno crea sus propios tributos y además los dos últimos, tienen la competencia de recaudar algunos tributos de carácter estatal, sin abandonar a las situaciones forales vascas y navarras y el régimen especial canario. Además, recalcar el gran poder que ostenta la UE a través del Tribunal Superior de Justicia, cuyas decisiones tienen plenos efectos en el ordenamiento jurídico-tributario español.

Nuestro modelo impositivo está basado en tributos altamente complejos que cuenta con un gran número de excepciones, regímenes especiales e incentivos que propugnan una tributación baja. Mientras más complejidad, más difícil serán las interpretaciones y en consecuencia aumentará la inseguridad jurídica.

Analizado nuestro sistema impositivo actual se plantea diseñar un sistema de gestión *tax compliance*, el cual para lograr la consecución de las etapas diseñadas dependerá de la participación de todas y cada una de las personas que de forma directa o indirecta se encuentren involucradas en el proyecto, así como también del cumplimiento de los compromisos que se vayan estableciendo y del efectivo apoyo de la dirección de la Empresa. Es importante para ello contar con un documento emanado del órgano de gobierno que acredite frente a la organización, que el presente sistema de implantación cuenta con el respaldo de la máxima autoridad.

### ***3.2. Estudio del contexto y planificación***

En el sistema de gestión de *tax compliance*, como en otros sistemas de gestión de compliance, es imprescindible ubicar donde la empresa ejerce su actividad, tamaño y estructura de la misma y la naturaleza de sus actividades<sup>21</sup>, dado que en función de cada uno de los conceptos que se nombran, cambiará la normativa tributaria aplicable.

Se comenzará estableciendo un marco de prevención tributaria, que con carácter general se derivará de la normativa recogida en la Ley General Tributaria y el Reglamento Sancionador, y con carácter específico de la norma concreta que sea de aplicación a la empresa en función del tributo.

Posteriormente se nombrará un responsable de *cumplimiento tributario* que puede ser de origen interno de la propia empresa o de carácter externo, que en todo caso, se regirá por los principios de cooperación activa y de confidencialidad. Esta figura, responsable de cumplimiento, es similar a la que demanda la norma de compliance penal y el reglamento europeo de protección de datos.

El siguiente paso es establecer las áreas de la empresa relacionadas con las Administraciones Públicas Tributarias. Esta relación puede ser de manera directa, como es el área de contabilidad o de manera indirecta como puede ser el área comercial, el cual genera impuestos en el marco de sus relaciones comerciales.

Se crea así un marco de coordinación, actuación, y deliberación entre directivos, responsables, personal compliance y áreas afectadas cuya finalidad trasciende en conseguir la información real y periódica de las situación tributaria empresarial y conseguir así un cumplimiento exhaustivo de las obligaciones fiscales.

Estudiado el contexto y planificado las actividades de riesgo, políticas y los principios rectores que rigen las buenas practicas tributarias, llegamos al punto determinante que es

---

<sup>21</sup> A. CASANOVAS, *Compliance penal normalizado*, Ed. Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor, Navarra (2017), p.110

englobar todo ello en un sistema de gestión de *tax compliance*. Para estructurar el área financiera de la empresa es necesario contar con tres programas complementarios como son los programas de prevención fiscal, contable y financiera.

### **3.3. Programa de cumplimiento fiscal**

Comenzaremos con el programa fiscal, que necesitara de un protocolo de cumplimiento fiscal. Se entiende por programa fiscal al conjunto de medidas necesarias para el cumplimiento fiscal, mientras que protocolo fiscal es el procedimiento de actuación para cumplir cada medida. Esta será la base sobre la que se asentará la planificación fiscal de la empresa e incluirá aquellos procesos necesarios para concluir con una eficaz y eficiente gestión de los impuestos y, en consecuencia, con una rebaja de los riesgos fiscales.

En primer lugar, debemos de diferenciar las infracciones tributarias del delito fiscal. La diferencia radica básicamente en el grado de gravedad que conllevan, en función de la cuantía del resultado. La infracción tributaria es aquella acción voluntaria de dejar de ingresar la cantidad mínima exigida por ley. Para la existencia de delito fiscal es necesario, este requisito administrativo, y además la existencia de una conducta por el sujeto tendiente a evitar el pago, es decir, dirigida a defraudar. En consecuencia, el bien jurídico protegido lo constituye el patrimonio público.

En segundo lugar, el estudio se realizará acometiendo cada impuesto de manera autónoma << impuesto de sociedades, impuesto sobre el valor añadido, impuesto sobre la renta de las personas físicas, impuesto sobre la renta de los no residentes, impuestos especiales de fabricación, impuestos especial sobre determinados medios de transporte, impuesto sobre el carbón, impuesto especial sobre la electricidad >><sup>22</sup>. Dicho análisis se centra, en primer lugar, en una proposición de objetivos, que queremos conseguir. De este modo, sabiendo los objetivos propuestos, se identificarán las tareas críticas que se producen en la gestión de impuestos entorno a la empresa. Posteriormente se plantearán herramientas de *tax compliance* que actúen como elementos de prevención del riesgo fiscal.

En tercer lugar, el otro elemento imprescindible de un programa de *tax compliance* es la parte de la responsabilidad, debido a que es necesario no solo establecer protocolos para prevenir infracciones fiscales, sino que hay que desfragmentar responsabilidades, para aquellos casos en los que las medidas de control establecidas no hayan sido eficaces. Por ello, se deberá establecer un organigrama, que visualice la jerarquía de control, la toma de decisiones y las áreas de responsabilidad de cada uno de los puestos de trabajo. La figura del responsable puede ser asumida por una persona física, por un área o departamento y por el propio órgano de administración.

Finalmente, desarrollaremos algunos de los impuestos nombrados, y profundizaremos en algunos de los objetivos para poder dar una visión práctica, de lo que sería la aplicación de un *tax compliance* en una compañía y los protocolos, procedimientos y procesos necesarios para su implementación.

El fin último al que se dirige el impuesto de sociedades, se encuentra referido a las cuentas anuales, base imponible, deuda tributaria (deducciones e incentivos), gestión del impuesto y regímenes especiales.

Se centrará especial atención en las cuentas anuales, cuyos objetivos son: cumplir las obligaciones en materia del Impuesto de Sociedades; controlar los créditos fiscales y obligaciones periódicas (pagos fraccionados, etc.) y detectar oportunidades de planificación fiscal.

---

<sup>22</sup> A. JUANES PECES, (Coordinador), Autores varios, *Prevención de los riesgos y estructuración del área financiera de la empresa, Compliance penal*, Ed. Francis Lefebvre, Madrid (2017), p. 159.

Estos objetivos conllevan, la tarea de incorporación de las menciones fiscales obligatorias en las CCAA. Se elaborará un prototipo estandarizado sobre las menciones que sean obligatorias incluir en la memoria fiscal de las CCAA por la normativa fiscal y contable. Estableceremos un segundo control complementario, mediante un check-list para verificar la inclusión de todas aquellas menciones de carácter obligatorio.

Otra tarea será, la contabilidad de los activos y pasivos por impuesto diferido conlleva la elaboración de un histórico de actuaciones, en el que dejaremos constancia del origen, aplicación y destino de aquellas diferencias temporarias, de las bases impositivas negativas acreditadas, de las deducciones y aquellas ventajas fiscales no practicadas pero pendientes de aplicación. Todo ello, irá de la mano de una memoria y de las evidencias que lo acrediten. Estas medidas necesitarán además, que la jerarquía de control esté correctamente implantada para la aprobación de las formas de proceder contable, ante los activos y pasivos por impuestos diferidos.

Cumplir con todas las obligaciones, conllevará el establecer un procedimiento de control, mediante el cual el encargado de liquidar deberá presentar en plazo la declaración.

Todos los protocolos establecidos de control tendrán asociado un protocolo común, que constara de una desfragmentación y asignación de responsabilidades, mediante un organigrama detallado por áreas y funciones de trabajo, el cual, nos permitirá designar supervisores para que ante un posible incumplimiento, del encargado de una actividad en primer nivel, no suponga de manera directa un incumplimiento de la compañía. El supervisor de segundo nivel, tendrá a su vez un último supervisor, denominado de tercer nivel.

El protocolo que detallamos, conseguirá dar trazabilidad a los incumplimientos, es decir, determinar el responsable y el motivo del incumplimiento, y ello derivará en una amonestación, sanción disciplinaria o incluso en un hipotético despido del trabajador.

Aunque, sin duda, el principal motivo de este protocolo es la salvaguarda de la actividad empresarial, por incumplimientos de los trabajadores o directivos en la actividad que le ha sido encomendada a la empresa.

### ***3.4. El cumplimiento normativo en el ámbito contable y financiero***

El protocolo de cumplimiento contable, es el medio para evitar comisión de estas conductas delictivas, y por ende, marcara los principios a seguir en una correcta gestión contable de la empresa, así como lo procesos a realizar para disminuir riesgos de este tipo.

El estudio se realizará de manera similar al del programa de cumplimiento fiscal, en primer lugar, realizaremos una proposición de objetivos, que queremos conseguir. Así, sabiendo los objetivos propuestos, se identificarán las tareas críticas con un elevado riesgo contable para la empresa. En este punto se plantearán herramientas de <<*tax compliance*>> que actúen como elementos de prevención del riesgo contable.

El protocolo más relevante es gestionar los circuitos contables<sup>23</sup> de registro de las operaciones corrientes, la cual lleva asociadas los protocolos de *tax compliance*, que nos va a permitir desarrollar el plan de acción y evidenciar el cumplimiento. Desarrollaremos un cuadro de mando de control para chequear la veracidad del circuito de facturación, y por consiguiente, si se han cumplido las obligaciones registrales y contables. Este protocolo de actuación, estará acompañado por un Auditoría interna que agregue valor y mejora a las operaciones de la organización, consiguiendo ayuda a la organización para cumplir con los objetivos propuestos y aportar un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno.

---

<sup>23</sup> A. JUANES PECES, (Coordinador), Autores varios, *Prevención...*, ob. ya cit., p. 160.

Las infracciones financieras, son un problema que exige a los altos directivos y equipo de gobiernos de las corporaciones, permanecer en un estado de vigilo constante, dado que existe un alto riesgo de soborno y fraude. A pesar de esto muchas empresas solo realizan esfuerzos fragmentados, ineficaces en tiempo, inversión y política de cumplimiento, lo que le repercutirá financieramente en el daño y prestigio de la marca.

Por ello, las empresas necesitan un plan estratégico y centrar sus recursos en identificar y evaluar el riesgo de las infracciones financieras, en vez de cumplir con lo establecido mínimamente en la ley.

El correcto cumplimiento de un plan financiero está basado en modelos de operación con finalidades sobre fraude, lavado de dinero, abusos del mercado, diligencia debida, tecnología y análisis de datos en línea con la normativa vigente.

El protocolo de cumplimiento financiero pretende reducir los incidentes financieros<sup>24</sup> e identificar de manera temprana aquellos riesgos que pudieran desembocar en un ilícito.

La evaluación de las denuncias del canal ético por una posible irregularidad financiera, es tan importante como la continua monitorización del sistema y evaluación periódica de los sistemas y políticas financieras, ya que nos permitirá adaptar cada sistema a las amenazas cambiantes internas y externas.

#### 4. LAS CERTIFICACIONES: UN VALOR AÑADIDO PARA LA EMPRESA

Un sistema de gestión es un instrumento que te proporciona la optimización de recursos, reducción de costes y la mejora productiva de la compañía. Esta herramienta de gestión te permitirá interactuar con datos actualizados que facilitarán la toma de decisiones y la corrección y prevención de fallos.

Los sistemas de gestión se basan en estándares internacionales que posibilitan controlar distintas áreas de una empresa, como la calidad del producto, el impacto medioambiental o la seguridad de los trabajadores.

La certificación de un sistema de gestión contribuye de forma indudable en la compañía aportando ventajas y valor. Además es un elemento diferenciador en el mercado dado que enriquece la imagen y aporta tranquilidad a consumidores, accionistas, autoridades y clientes.

Además, la certificación introduce a la empresa en mercados emergentes y nuevos con más sencillez, adaptar los productos a las exigencias de sus proveedores y evidenciar que la empresa se gobierna por los principios de mejora continua.

En este campo de *compliance* nos encontramos con otros estándares internacionales certificables. El estándar matriz ISO 19600 del que parten los demás, es una norma de directrices y por tanto no certificable, es decir un MSS << *Management System Standard* >><sup>25</sup>. Aunque no pueda ser certificada por un organismo externo acreditado, si puede ser validada por el mismo.

---

<sup>24</sup> A. JUANES PECES, (Coordinador), Autores varios, *Prevención...*, ob. ya cit., p. 179.

<sup>25</sup>El Grupo ISO creó la estructura de alto nivel << High Level Structure –HLS– >> para que los MMS contuvieran una misma estructura. A nivel internacional cuando se normaliza se diferencia entre MMS de tipo A y B, siendo los primeros aquellos que aportan especificaciones, mientras los segundos facilitan directrices.

Próximamente aquellas organizaciones cuyo sistema de gestión de *tax compliance* se adecue a lo que establecerá la UNE 19602 podrán obtener la evaluación profesional de un tercero independiente. El hecho de que una entidad externa que no ha estado diseñando ni ejecutando el sistema de gestión valore de manera positiva, aporta y genera confianza.

## 5. CONCLUSIONES

A lo largo del presente texto hemos advertido de la importancia que para las empresas está suponiendo la implantación de sistemas de cumplimiento tributario o *tax compliance*. Esta necesidad ya se ha venido desarrollando en otros países, especialmente en aquellos que provienen de la tradición anglosajona, quizás por ser los más adiestrados en el marco de las relaciones jurídicas entre las empresas y las administraciones públicas correspondientes. No obstante, la globalización económica y el juego del libre mercado determina la expansión de este tipo de programas y procedimientos con el objeto de que las empresas puedan desempeñar sus actividades con las mayores garantías posibles.

La implementación de un *tax compliance* requiere, en primer lugar, del correcto conocimiento de la estructura, organización y funcionamiento de la empresa y su actividad. Este análisis determinará el contexto en el que se desenvuelve, así como la adaptación a sus necesidades concretas de régimen tributario y fiscal que le es aplicable dentro de cada territorio, el cual, deberá estar en constante actualización si tenemos en cuenta la complejidad de las fuentes de las que proceden las normas relativas a esta materia así como la celeridad con las que pueden ser modificadas o suprimidas.

Una vez superada esta fase, el *tax compliance* estará integrado por una serie de procedimientos que afectan tanto a la materia fiscal como contable, de manera que sean cubiertas todas las necesidades que pudiera tener la entidad en materia de cumplimiento. Estos procedimientos deberán ir coordinados y supervisados por un responsable *compliance*, que será nombrado con carácter previo al inicio de todo el sistema de prevención que puede desempeñar sus labores tanto a través de la propia empresa, o por medio de un servicio externalizado a través de profesionales y expertos en la materia. Será el responsable *compliance* el que establezca marcos de colaboración con el resto de trabajadores, colaboradores externos y directivos de la empresa. La razón de ser de este responsable no es otra que la de llevar a cabo un control de todo el conjunto de actuaciones que conforman los procedimientos de prevención con absoluta independencia, en aras de la obtención de una mayor eficacia.

Los procedimientos de control normativo deben estar adaptados a la propia naturaleza y características de la empresa, por lo que, en definitiva, si bien existen marcos de actuación común, habrá que adaptarse a las propias necesidades de las entidades que deseen establecer estos sistemas de cumplimiento normativo. Un ejemplo de estas prácticas comunes son la creación de unas políticas de cumplimiento tributario, fiscal y contable, que sirva como marco de actuación de todos los miembros que integran la organización; así como la creación de canales de denuncia donde los sujetos puedan realizar todas aquellas declaraciones pertinentes en torno a la llevanza de algún asunto que pudiera afectar de manera negativa al cumplimiento normativo que se trata de prever.

Con respecto a las ventajas que se derivan del *tax compliance*, resulta obvio destacar que con la previsión de cumplimiento en esta materia no sólo se está tratando evitar las posibles pérdidas económicas derivadas de una infracción administrativa, sino que además las posibilidades de comisión de un ilícito penal por parte de la empresa de carácter económico se reducen hasta tal punto que devendría prácticamente imposible que una entidad pudiera cometer ilícitos de esta naturaleza. Además ayudara a no generar políticas fiscales agresivas y en consecuencia a tributar en el lugar correspondiente a la actividad de negocio.

Esto supone un aumento de la confianza por parte de las administraciones públicas, proveedores, colaboradores y clientes, fortaleciendo así su reputación. Resulta necesario destacar la posibilidad de certificación del cumplimiento. Estas certificaciones son en la actualidad muy pretendidas por las empresas comprometidas con la buena gestión y actuar, de manera que la obtención de los certificados por parte de los organismos competentes supone la demostración de que se están llevando a cabo dentro la misma los estándares requeridos tanto a nivel nacional, como internacional.

## 6. BIBLIOGRAFÍA

- F. BONATTI, *Sistema de gestión de compliance*, Editorial Francis Lefebvre, Madrid, 2017.
- C. GARCÍA-HERRERA, “Buen gobierno fiscal y cumplimiento cooperativo con las grandes compañías”, *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2017.
- A.M. JUAN, “Buena Administración Tributaria y seguridad jurídica: Cumplimiento tributario y aplicación del sistema como factores de competitividad y legitimidad”, *Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 5, 2016.
- A. JUANES, *Compliance penal*, Editorial Francis Lefebvre, Madrid, 2017.
- I. LLEDÓ, *Corporate Compliance*, Editorial Dykinson, Madrid, 2018.
- A. ROMANI, “La nueva relación Hacienda-contribuyente auspiciada por la OCDE: la relación cooperativa. El Foro de Grandes Empresas y el Código de Buenas Prácticas Tributarias”, *Instituto de Estudios Fiscales*, 2010.
- J.A. ROZAS, *Modelos de relaciones tributarias en la Unión Europea*, Programa Nacional de Proyectos de Investigación Fundamental, Universidad de Barcelona, Barcelona, 2012.
- M.A. SÁNCHEZ, “Cuestiones tributarias y economía colaborativa”, *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2017.
- M. TEIJEIRA, *Estudios sobre el futuro Código Mercantil*, editorial Universidad Carlos III, Madrid, 2015.