



COMPLIANCE: PERSPECTIVA PLURAL Y FISCAL

Sección editada en colaboración con: IVAP

El compliance (o cumplimiento normativo) hace referencia a la necesidad de las empresas de establecer procedimientos adecuados para garantizar que todos sus empleados cumplan con la normativa actual, cada vez más abundante y compleja, sobre todo en determinados sectores y países.

Esto implica la previa identificación y clasificación de los riesgos legales a los que se enfrentan para posteriormente poder desarrollar mecanismos de prevención, gestión, control y reacción.

Cuando se habla de compliance en las organizaciones puede diferenciarse entre las obligaciones de carácter fundamentalmente imperativo por imposiciones legales: protección de datos, normas sectoriales, código penal...y los compromisos asumidos de forma voluntaria asociados a estándares de actuación, buenas prácticas, ética, etc. ya que en muchos casos una actuación empresarial puede ser legal pero no ética.

El compliance abarca diferentes ámbitos: el penal, para evitar que las empresas o algunos de sus miembros sean penalmente responsables por la comisión de delitos, el fiscal, para evitar las sanciones fiscales que puedan derivarse de determinadas actuaciones o el laboral, donde se pretende que todos los empleados se identifiquen con los valores éticos y morales así como con los principios que la compañía desea proyectar.

En esta nueva sección se van a abordar las cuestiones más interesantes o controvertidas de la gestión del compliance en las empresas que afectan a los diferentes ámbitos legales, analizando aspectos como la responsabilidad penal, el código de buenas prácticas o las obligaciones de información.

I. INTRODUCCIÓN

La eclosión de la responsabilidad social, a finales de la década de los noventa, especialmente en el ámbito empresarial, como consecuencia de la consolidación de un sistema eminentemente capitalista caracterizado por la búsqueda exclusiva del beneficio económico (1), ha dado paso, en los últimos años, a instrumentos basados en la no imposición, cuyo objetivo es la asunción voluntaria de responsabilidades económicas, sociales y medioambientales. Estas actuaciones superan las obligaciones legales y reglamentarias, pues la responsabilidad social supone la implementación de medidas de forma voluntaria por los sujetos y organizaciones, vinculándose así con la creación de valor.

La responsabilidad social, como compromiso que tienen los ciudadanos, las empresas, las instituciones y las organizaciones sociales para contribuir al aumento del bienestar de la sociedad (2), ha impulsado también nuevas técnicas de estimulación voluntaria del cumplimiento de las obligaciones tributarias. Así, cada vez son más recurrentes los instrumentos de *soft law*, que han llegado, en la actualidad, al análisis del comportamiento social y psicológico del contribuyente a través de la psicología económica, como base para el establecimiento de medidas de información y asistencia que contribuyan al cumplimiento voluntario de las obligaciones (3).

Entre estas nuevas técnicas, pueden destacarse los denominados *nudges*, como medidas de impulso para modificar (suavemente) el comportamiento de los ciudadanos (4). Estos, como señala el Comité Económico y Social, son complementarios a los sistemas tradicionales de información y sensibilización, incentivo económico, legislación y ejemplaridad, y se enmarcan en las teorías sobre la economía del comportamiento. En su caracterización destaca ZAMORA ROSELLÓ que «elementos como el deseo de emulación y la fuerza de la norma social se encuentran detrás de la eficacia de estos "estímulos suaves", que son mejor aceptados por la ciudadanía que otro tipo de iniciativas, a la vez que resultan menos costosos y más eficaces» (5).

Los *nudges* han sido utilizados en países de nuestro entorno como Reino Unido (*Behavioural Insights Team*, creado en 2010 para la aplicación de las ciencias del comportamiento a las políticas públicas británicas), Francia (a través de la Secretaría General para la Modernización de la Acción Pública, que desde 2013 realiza ensayos con *nudges*) o Estados Unidos (en 2014 se puso en marcha un *Nudge Squad*, como equipo experto de estudio de la economía del comportamiento).

Sin embargo, este tipo de instrumentos tienen todavía, y aún más en el ámbito tributario, una aplicación muy incipiente en nuestro país. Nuestra Administración ha optado, fundamentalmente, por las técnicas de *compliance*, como la elaboración, en concierto con las partes interesadas, de Códigos de Buenas Prácticas, que no solo tienen como objetivo el cumplimiento voluntario de las obligaciones por los ciudadanos, sino que auto-vinculan a la Administración a los compromisos establecidos en tales Códigos.

Esta técnica bilateral se ha implementado en el ámbito tributario a través de tres Códigos de Buenas Prácticas, que aportan, al menos en parte, una mayor seguridad jurídica para los contribuyentes en relación a las expectativas de cumplimiento, por parte de la Administración, de los pactos o compromisos adquiridos. El primero de ellos, aprobado en el año 2010, se puso en marcha dentro del Foro de Grandes Empresas, y contiene recomendaciones, voluntariamente asumidas por la Administración Tributaria y las empresas para fortalecer su cooperación recíproca. Los otros dos, aprobados recientemente, incluyen una serie de principios y compromisos para avanzar en el desarrollo del modelo de relación cooperativa entre la Agencia Tributaria y los representantes de los intermediarios fiscales, así como con los propios profesionales tributarios, y para fomentar la generalización de las buenas prácticas tributarias por parte de los contribuyentes.

En este trabajo se analizarán los señalados instrumentos y se determinarán los beneficios, o posibles inconvenientes, que la adhesión a los mismos conlleva para los sujetos implicados, así como su utilidad en el establecimiento de una cultura ético-tributaria en el cumplimiento de las obligaciones por los contribuyentes.

II. LA COOPERACIÓN RECÍPROCA ENTRE LA AGENCIA TRIBUTARIA Y LAS EMPRESAS: EL CÓDIGO DE BUENAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS

1. El desarrollo de la relación cooperativa en el ámbito tributario

Aunque pudiera parecer una idea básica, no es necesario, para entender en qué consiste la relación cooperativa, buscar definiciones o conceptualizaciones complejas, pues la relación cooperativa es aquella que surge (o debiera surgir) por la propia naturaleza del Derecho Financiero, que regula la obtención de ingresos para hacer frente a los gastos públicos necesarios para crear y mantener servicios públicos.

Como se expone en la *Declaración de Granada* « Los países más desarrollados y democráticos del mundo se caracterizan, entre otras cosas, por tener un sistema tributario consolidado, una Administración tributaria eficiente y, sobre todo, una ciudadanía convencida de que el cumplimiento de las obligaciones tributarias constituye la mejor arma para alcanzar los objetivos sociales y políticos que debe perseguir una sociedad avanzada, además de constituir la mejor defensa frente a políticas populistas» (6) .

Así, la cooperación recíproca entre la administración tributaria y el contribuyente, ya sea persona física o jurídica, basada en la transparencia, la buena fe y la confianza legítima, es la que debiera darse en todo caso, teniendo en cuenta la importancia de los servicios sufragados por los recursos financieros (7) . Sin embargo, huelga decir que esta afirmación, en la práctica, es poco más que una utopía.

En efecto, la implantación en nuestra sociedad de una cultura ético-tributaria, en la que pudieran reducirse los instrumentos coercitivos, está todavía lejos de ser una realidad. Sin embargo, esto no quiere decir que, en todos los casos en los que se produce alguna omisión o error en materia tributaria, el objetivo sea la elusión fiscal. Como señalan DE MIGUEL y GONZÁLEZ «en determinados casos, los obligados tributarios que incurren en discrepancias u errores de naturaleza fiscal, no siempre se encuentran en una situación de ánimo fraudulento o elusorio, sino que, simplemente, a veces existe una diferencia de criterio perfectamente razonable que los lleva a concluir (y declarar sus impuestos) de forma diferente a la que habría determinado un inspector» (8) .

En este sentido, se hace imprescindible la cooperación entre la Administración tributaria y los contribuyentes y sus representantes, a través de la cual se produzca un aumento de la seguridad jurídica mediante la implantación de actuaciones que permitan, entre otras cosas, conocer a estos últimos, y de forma fehaciente, los criterios de interpretación utilizados por la Agencia Tributaria.

La importancia de la técnica cooperativa ha sido puesta de manifiesto por el Foro de Administraciones Tributarias de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), que incide en la necesidad de la mejora de la educación financiera de la ciudadanía, que se basa tanto en el propio conocimiento de las obligaciones tributarias como en la importancia que los tributos, como ingresos públicos, tienen en nuestra sociedad (9) .

La OCDE define la relación cooperativa como una relación del contribuyente con la administración tributaria basada en la cooperación y en la confianza mutua, que supone una voluntad de ir más allá del mero cumplimiento de sus obligaciones legales (10) . Se trata, realmente, de una permuta entre la Administración y los contribuyentes, a través de la cual la primera aporta seguridad jurídica a cambio de la transparencia de los segundos (11) .

Esta idea se basa en una serie de principios, que han sido señalados por la Comisión Europea en su modelo *Orientaciones para un modelo de Código del contribuyente europeo* (12) :

- Principio de legalidad.
- Principio de seguridad jurídica.
- Trato no discriminatorio y equitativo de los contribuyentes.
- Presunción de honestidad.
- Cortesía y consideración.
- Respeto a la Ley.
- Independencia e imparcialidad.
- Confidencialidad fiscal y protección de datos.
- Privacidad
- Representación

A la vista de los principios señalados, el cumplimiento cooperativo es un mecanismo que encaja dentro de nuestro

ordenamiento, incluso aunque la Administración asuma o fortalezca sus potestades de control. Así lo afirma SANZ GÓMEZ: «La existencia de potestades de control es necesaria, como incentivo negativo y también para que la reacción administrativa contra las operaciones agresivas o abusivas demuestre a las empresas cumplidoras que es ventajoso adoptar conductas de riesgo fiscal bajo» (13) .

La relación cooperativa supone la asunción voluntaria, por los sujetos implicados, de actitudes y compromisos para una mejor aplicación del sistema tributario, que redunde en la mejora económica y social.

Esta relación cooperativa implica un aumento del nivel de cumplimiento tributario y de transparencia por parte del contribuyente, pero también el compromiso, por parte de la Administración tributaria, de una mayor equidad y eficiencia, así como de una mayor disposición para atender a las necesidades de información de los contribuyentes y los intermediarios fiscales.

Estos compromisos tienen como objetivo el establecimiento de relaciones de confianza recíproca entre la Agencia Tributaria y las empresas, más allá de las posibles suspicacias que pudieran generarse en un marco relacional opaco. Y es que, como afirma PAREJA GARCÍA «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» (14) .

Este tipo de relaciones con la Administración no son solo predicables de las empresas, pues pese a que el Código de Buenas Prácticas Tributarias del año 2010 establece compromisos para las mismas, estamos de acuerdo con MARTÍN FERNÁNDEZ en que «este modelo relacional debe extenderse a la totalidad de obligados tributarios, con las oportunas matizaciones, claro está. Ello lo demanda tanto el principio de buena Administración, como la necesidad de reducir la litigiosidad e incrementar la seguridad jurídica» (15) .

2. El Código de Buenas Prácticas Tributarias para empresas: Las ventajas de su voluntariedad

En la última década, el interés de las empresas por la responsabilidad social ha sido creciente. En la actualidad, son muchas las empresas y organizaciones que comienzan, o que incluso han consolidado, su interés por objetivos sociales y medioambientales, más allá de la exclusiva finalidad económica. La implementación de prácticas éticas y responsables incluye también un interés creciente por el riesgo asociado, es decir, por el grado de cumplimiento de las obligaciones tributarias, no solo por las consecuencias económicas que el incumplimiento de tales obligaciones puede suponer para la empresa, sino por la imagen que la misma puede proyectar e, incluso, por la disposición voluntaria al mantenimiento de servicios públicos que redundan en la mejora de la sociedad. Como señala MENÉNDEZ FERNÁNDEZ «La aplicación de una estrategia fiscal responsable debe considerarse como un eje fundamental de la responsabilidad social de las empresas (responsabilidad fiscal corporativa), en el sentido de entenderse como la responsabilidad de las empresas por su impacto en la sociedad» (16) .

Sin embargo, pese a que una empresa u organización muestre interés en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, se necesita disponer de instrumentos que permitan una puesta en común con la Administración de los problemas que pueden plantearse en la aplicación del sistema tributario. La relación cooperativa entre empresa y Administración tributaria, como señala PAREJA GARCÍA «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» (17) .

Con la finalidad de un mayor acercamiento entre la Administración y las empresas como obligados tributarios, se aprobó en el año 2010 un Código de Buenas Prácticas Tributarias, que contiene recomendaciones, voluntariamente asumidas por la Administración Tributaria y las empresas, con la finalidad de mejorar la aplicación del sistema tributario a través del incremento de la seguridad jurídica, la cooperación recíproca basada en la buena fe y confianza legítima entre la Agencia Tributaria y las propias empresas, así como mediante la aplicación de políticas fiscales responsables en las empresas.

Las buenas prácticas fiscales que establece el Código pueden dividirse en tres grandes bloques:

— Aquellas que deben ser puestas en marcha por las empresas: Transparencia, buena fe y colaboración con la Agencia Tributaria.

— Aquellas que deben realizar la Agencia Tributaria: Transparencia y seguridad jurídica en la aplicación e interpretación de las normas tributarias.

— Aquellas que deben realizar las empresas y la Agencia Tributaria en aras de reducir la litigiosidad.

Respecto de las primeras, el Código indica, de forma genérica, que son buenas prácticas «todas aquellas que conduzcan a la reducción de riesgos fiscales significativos y a la prevención de aquellas conductas susceptibles de generarlos». A continuación, el Código señala actuaciones concretas que es aconsejable que realicen o, en su caso, eviten las empresas.

Entre las acciones positivas, se prioriza la emisión de información al Consejo de Administración de la empresa sobre las políticas seguidas, por parte del responsable de los asuntos fiscales de la compañía. Asimismo, y en tarea compartida con la Agencia Tributaria, estarán alerta para la detección de prácticas fiscales fraudulentas que puedan desarrollarse en los mercados en los cuales estén presentes.

El Código también indica algunas conductas a evitar por las empresas, sobre todo las relacionadas con la evasión de impuestos o la utilización de sociedades interpuestas para impedir la determinación del obligado o responsable tributario. Así, el texto establece que «Las empresas evitarán la utilización de estructuras de carácter opaco con finalidades tributarias, entendiéndose por tales aquellas en las que, mediante la interposición de sociedades instrumentales a través de paraísos fiscales o territorios no cooperantes con las autoridades fiscales, estén diseñadas con el propósito de impedir el conocimiento, por parte de la Agencia Tributaria, del responsable final de las actividades o el titular últimos de los bienes o derechos implicados».

Respecto de las buenas prácticas por parte de la Agencia Tributaria, los objetivos que se pretenden lograr son la transparencia y la seguridad jurídica, y para ello resulta imprescindible el respeto a la unidad de criterio, tanto en el momento de aplicación como de interpretación de la norma. Con esta finalidad, la Agencia Tributaria hará públicos los criterios que aplica en sus procedimientos de control en tanto sean susceptibles de ser aplicados con carácter general.

En este sentido, el Código indica que «Los Directores de Departamento de la Agencia Tributaria informarán al Comité Permanente de Dirección de la misma de aquellos criterios interpretativos que pretendan aplicar en sus actuaciones, siempre que se refieran a cuestiones de especial trascendencia o que puedan generar controversias significativas con los contribuyentes y en las que no exista criterio establecido por la Dirección General de Tributos, el Tribunal Económico-Administrativo Central o los Tribunales de Justicia». Esta indicación puede resultar, a nuestro juicio, insuficiente, pues la consideración, por parte de la Agencia Tributaria, de «cuestiones de especial trascendencia» puede no coincidir con la de los contribuyentes.

Además, el Código, en su apartado 2.5 puntualiza que «La Agencia Tributaria, en su actividad de aplicación del sistema tributario, garantiza el pleno ejercicio de los derechos de los contribuyentes». Resulta cuanto menos sorprendente que se destaque, como una buena práctica, un proceder que debería estar exento de toda duda y que poco tiene de voluntario, lo que provoca más bien, y haciendo uso de la terminología utilizada por CHICO DE LA CÁMARA y VELASCO FABRA, la idea de que se trata de un «desiderátum cosmético» (18).

La adhesión al Código requiere el acuerdo del Consejo de Administración u órgano equivalente de la empresa, con posterior comunicación a la Agencia Tributaria del documento de acuerdo de adhesión a través del registro de la Delegación Especial de adscripción de la empresa o de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes o a través del envío de un correo electrónico a la dirección correspondiente. Si no hay declaración expresa en contra, las empresas adheridas aparecen en un listado publicado en la propia web de la Agencia Tributaria, lo que facilita que los *stakeholders* puedan conocer qué empresas están adheridas, con los compromisos que esa adhesión conlleva. En la actualidad hay un total de 147 empresas adheridas al Código, entre las que se encuentran muchas de las grandes empresas de nuestro país (19).

Con base en los compromisos señalados, los beneficios de adhesión al Código de Buenas Prácticas por las empresas son múltiples, pudiendo, tras su análisis, concluirse los siguientes:

a) Reducción de las controversias entre las partes implicadas, fomentando la colaboración para un fin común.

b) Mejora de la imagen y reputación de la empresa frente a los *stakeholders*. La adhesión al Código de Buenas Prácticas es también una ventaja competitiva frente a otras empresas del sector, pues mejora la imagen de la empresa y le otorga presunción de honestidad, no solo frente a los clientes y consumidores, sino también ante la propia Administración.

c) Ofrece menores costes de cumplimiento y proporciona instrumentos para la evaluación del riesgo de incumplimiento de las obligaciones tributarias. Los compromisos adoptados por ambas partes ayudan a las empresas a realizar un análisis concreto de los riesgos y consecuencias tributarias a las que se enfrentan.

d) Mejora los canales de conexión entre los contribuyentes y la Administración tributaria, lo que redundará en una mejora de la información, que puede ser más rápida y fluida, así como en una mayor orientación sobre la aplicación de las normas y su interpretación.

Así, las empresas adheridas al Código cuentan con una mayor seguridad y conocimiento de los criterios seguidos por la Administración y la interpretación de los mismos. Como señala SANZ GÓMEZ, este es uno de los principales avances del Código (20), ventaja que también puede observarse de los recientes Códigos de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios Profesionales y de Profesionales Tributarios.

e) Aumento de la transparencia fiscal, mediante la entrega de información más allá de los requerimientos legales. La disposición de una empresa u organización para colaborar voluntariamente disminuye costes, reduce dilaciones en los procedimientos y coadyuva a predecir la actuación de la Administración.

f) Entre los beneficios que la aplicación del Código puede tener para la Agencia Tributaria, puede destacarse la disminución de la litigiosidad, e incluso el incremento de la recaudación.

Ahora bien, como ha sido puesto de manifiesto por el Foro de Grandes Empresas, todavía son muchas las actuaciones que pueden mejorarse: «No obstante, se considera que deben abordarse acciones dirigidas a producir avances significativos y eficaces en la implantación y desarrollo del Código.

Estas acciones, de carácter voluntario, están especialmente orientadas a otorgar una mayor virtualidad y eficacia a la aplicación del Código en dos planos: el propio de la relación bilateral entre la AEAT y las empresas; y el que afecta a la valoración externa y la mejora reputacional, indudablemente asociada al mejor conocimiento por parte de la sociedad de la asunción y la aplicación de los compromisos y recomendaciones contenidas en el Código» (21).

En este sentido, en octubre de 2016, se publicó la *Propuesta para el reforzamiento de las buenas prácticas de transparencia fiscal empresarial de las empresas adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias* (22). Así, se introdujo un segundo Anexo al Código, cuyo objetivo es la entrega de información anticipada a la Agencia Tributaria en relación a la posible presencia en paraísos fiscales, la estructura de financiación de los grupos empresariales, la estrategia fiscal que va a seguir la empresa, el grado de congruencia con los principios de las acciones BEPS o la exposición de ciertas operaciones societarias.

Este informe, que manifiesta el interés de la empresa por la transparencia, es también un instrumento de mejora de la reputación, e incluso de atracción de nuevos inversores, pues otorga seguridad económica y jurídica.

Otro de los obstáculos a los que se enfrenta una verdadera implementación del Código de Buenas Prácticas es la cultura tradicional de cumplimiento obligacional arraigada en nuestro país. Es cierto que en España, a diferencia de otros países como Reino Unido o Países Bajos (23), por señalar algunos cercanos, la implantación de instrumentos de *soft law* y el convencimiento de los beneficios de su aplicación, es una tarea compleja.

En este sentido, la aprobación de la Norma UNE 19602 puede ser un buen sistema para ayudar al convencimiento de los contribuyentes, pues concreta estándares de actuación para la creación de un entorno seguro para el adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales pues, pese a su carácter voluntario y de origen en la iniciativa privada, se asemeja más a una norma tradicional, ya que fija requisitos y pautas que deben cumplirse para el establecimiento de un sistema de gestión de riesgos fiscales (24). Así, fija unos sistemas de control interno más sólidos que los incluidos en el Código, que permiten una mejor identificación de los riesgos tributarios.

III. LOS CÓDIGOS DE BUENAS PRÁCTICAS DE ASOCIACIONES Y COLEGIOS PROFESIONALES Y DE PROFESIONALES TRIBUTARIOS: UN PASO MÁS HACIA EL EQUILIBRIO ENTRE LOS DERECHOS Y LAS OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES Y DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

1. Beneficios de adhesión al Código de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios Profesionales

La reciente aprobación, en julio del presente año, del Código de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios Profesionales, ha supuesto un paso más en el avance de la relación cooperativa entre los representantes de los intermediarios fiscales y la Agencia Tributaria (25). Este Código, también de adhesión voluntaria y que ha tenido

como base la actividad del del Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios, tiene el objetivo de aumentar la transparencia, la responsabilidad y la deontología en el desarrollo de las funciones de los representantes de los contribuyentes.

Aquellas Asociaciones y Colegios profesionales que se adhieran al Código de Buenas Prácticas, serán reconocidos por la propia Agencia Tributaria, lo que redundará en la mejora de la imagen de las mismas.

Al igual que en el caso de las grandes empresas, el Código de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios Profesionales requiere la aceptación bilateral de una serie de compromisos, no solo por los intermediarios fiscales, sino también por la Agencia Tributaria.

Por parte de las Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios pueden destacarse los siguientes:

- Disponer de un Código Deontológico para la actividad de asesoría fiscal que sea de adhesión voluntaria para los asociados.

- Dar publicidad y difundir los criterios adoptados por la Agencia Tributaria entre sus asociados. Esta actividad resulta esencial para coadyuvar al establecimiento de una mayor seguridad jurídica tanto para el desarrollo del trabajo de los profesionales como de los propios contribuyentes.

En este sentido, a través del Código, la Agencia Tributaria se compromete a analizar las solicitudes de unificación de criterio que planteen las Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios, cuando comuniquen actuaciones dispares en procedimientos similares. En concreto el Código establece que «Sin perjuicio de la regulación aplicable en cuanto a la interpretación y calificación de las normas tributarias y aduaneras, y de la labor de información y asistencia a los obligados tributarios, la Agencia Tributaria publicará los criterios que aplica en sus procedimientos de control, en especial cuando se produzcan cambios legislativos significativos, en tanto sean susceptibles de ser aplicados con carácter general».

- Mejorar las relaciones, vía electrónica, entre los asociados y la Agencia Tributaria.

- Proporcionar formación permanente y actualización de conocimientos técnicos a sus asociados.

- Establecer estándares de calidad de los servicios prestados por sus asociados. Este compromiso implica la utilización de instrumentos de Responsabilidad Social de las Organizaciones, pues se trata de la aprobación de verdaderos Códigos de Conducta (26) . Para que la responsabilidad social dentro de una organización sea una realidad, deben ponerse en marcha sistemas de gestión que permitan conocer cuáles son los valores que la organización promueve y cómo va a lograrse el cumplimiento de los mismos. Estos manuales permiten conocer y difundir las actuaciones tanto a las personas que se encuentran dentro del contexto de la Asociación como a los grupos de interés que se encuentran fuera de la misma.

- Trasladar a la Agencia Tributaria incidencias detectadas cuando se promueva un cambio legislativo significativo, así como propuestas de mejora de actuaciones generales de la Agencia Tributaria. El *feedback* por parte de las Asociaciones y Colegios, antes de la aprobación de una norma, puede ser una herramienta idónea para perfilar y adaptar a la realidad económica y empresarial la regulación de ciertos aspectos de las diferentes figuras impositivas.

En este sentido, y en ello redunda también el Código, se hacen imprescindibles las reuniones entre los representantes de los contribuyentes y la Agencia Tributaria, tanto para informar de irregularidades que pudieran ser detectadas por los asociados, como para realizar intercambios de información sobre cuestiones relevantes.

Para ello, el Código establece que la Agencia Tributaria creará un canal de comunicación, que facilite este tipo de reciprocidad. Además, la Agencia Tributaria se compromete a establecer estrategias de comunicación tendentes al cumplimiento del ordenamiento tributario, así como al desarrollo de una cultura educativa en el ámbito fiscal.

Asimismo, y en aras de una mejor coordinación y diálogo directo, se promueve la participación de la Agencia Tributaria en cursos o jornadas de tratamiento de temas de interés para las Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios y Representantes Aduaneros. Este tipo de jornadas propician un acercamiento entre los representantes de los contribuyentes y la Administración, que pueden dar lugar a una mejora de la cooperación recíproca entre los mismos, ya que en algunos casos puede traducirse en una suerte de asistencia fiscal.

La mayor facilidad respecto del cumplimiento de las obligaciones tributarias es otra de las ventajas que ofrece el Código, que dispone que se impulsarán instrumentos para evitar desplazamientos a las oficinas y se mejorarán y facilitarán los trámites electrónicos. En concreto, se señala que la Agencia Tributaria se compromete a «Mejorar la

aplicación del sistema tributario, reduciendo cargas fiscales indirectas e impulsando la utilización de las nuevas tecnologías, así como favorecer el uso de los instrumentos que establece el ordenamiento jurídico tributario tendentes a la minoración de conflictos».

Como ocurre con el Código de Buenas Prácticas para empresas, el Código de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios profesionales redundante en el establecimiento de una garantía que, aunque evidentemente se trata de una buena práctica y es socialmente responsable, no es más que una reiteración del contenido del artículo 34 de la Ley General Tributaria, pues tampoco desarrolla ni dispone para su efectiva aplicación ningún instrumento específico (27) .

2. Beneficios de adhesión al Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios

Los intermediarios fiscales tienen un papel relevante como colaboradores sociales en el mantenimiento del equilibrio entre los derechos y las obligaciones de los contribuyentes y de las Administraciones tributarias. Como se indica en el Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios, publicado en julio de 2019 «su labor no se limita a actuar en calidad de representante del contribuyente, facilitando el conocimiento y comprensión de sus obligaciones fiscales y ayudando a cumplirlas, sino que se erigen, gracias al papel de intermediador y asesor de aquél, como un importante apoyo de la Agencia Tributaria en una de sus funciones más relevantes como es la prevención del fraude fiscal».

Con el mismo objetivo que las buenas prácticas aplicables a Colegios Profesionales y Asociaciones, el Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios es la aplicación del modelo de relación cooperativa y la implantación de buenas prácticas tributarias en el acervo de los contribuyentes.

La figura de los profesionales tributarios adquiere relevancia por la asistencia que los mismos prestan a los obligados tributarios, pues si bien en nuestro país se hace un uso importante de la técnica de la autoliquidación, son muchos los contribuyentes que optan por acudir a un intermediario que les asista, como consecuencia de la complejidad que presenta nuestro sistema. Al respecto, resulta muy ilustrativo el análisis que realiza GRANDE SERRANO sobre quién cumplimenta las declaraciones tributarias en nuestro país, que concluye que con independencia del sector de actividad que se observe, todos los contribuyentes acuden con mayoritariamente a la ayuda profesional onerosa. Por este motivo, a nuestro entender, es un avance positivo que los intermediarios cuenten con un Código que sistematice los compromisos específicos que vinculan a la Administración, lo que aporta seguridad jurídica a los propios intermediarios y a las personas y empresas a las que asesoran. Asimismo, el establecimiento de pautas que deben cumplir los profesionales que se adhieran expresamente, caracterizadas por un mayor suministro de información a la Agencia Tributaria en aras de prevención del fraude, pueden redundar en menores costes de cumplimiento.

Con ánimo de no ser exhaustivos, y por su similitud en algunos puntos con el Código de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios Profesionales, destacamos a continuación los compromisos concretos que establece este Código para los Profesionales Tributarios.

El Código se caracteriza por el establecimiento de compromisos de suministro de información de los profesionales a la Agencia Tributaria, como medida de fortalecimiento de la transparencia. Establece el texto que «En este sentido es interesante que los intermediarios fiscales asuman compromisos como los de transparencia, responsabilidad y deontología profesional en el desarrollo de sus funciones, orientando su actividad al cumplimiento de las obligaciones fiscales por los contribuyentes como un aspecto más en el diseño y representación contable de las operaciones económicas y rechazando planteamientos de minimización del coste fiscal por parte de sus clientes que resulten artificiosos o claramente contrarios a las normas tributarias».

Así, pueden destacarse los siguientes compromisos para los profesionales:

a) Poner en conocimiento de la Asociación o Colegio, respetando los límites que impone el deber de secreto profesional, las irregularidades que detecte él o sus clientes respecto de presuntas conductas fraudulentas generalizadas en un sector que puedan afectar al normal funcionamiento del sistema tributario o a la competencia en el mercado.

b) El intermediario fiscal colaborará con la Agencia Tributaria para clarificar, lo antes posible, las cuestiones controvertidas que sean puestas de manifiesto en el marco del procedimiento inspector, atendiendo a los requerimientos de información y documentación que le sean solicitados con la mayor agilidad posible, y aportando toda aquella información que pueda ser relevante para el desarrollo del procedimiento de la forma más rápida y

completa posible.

Por parte de la Agencia Tributaria se ofrecen ventajas de impulso y establecimiento de mayores facilidades en la realización de los procedimientos tributarios, la participación en cursos y jornadas, la personalización en la atención a los profesionales adheridos al Código o el establecimiento de un canal de comunicación para que se puedan plantear cuestiones a la Agencia Tributaria, entre otros que ya se señalaron respecto de las Asociaciones y Colegios Profesionales. De nuevo, se reitera como compromiso por parte de la Administración, la garantía del ejercicio de los derechos de los contribuyentes. Insistimos en que este particular no es un nuevo compromiso voluntario que se adopta como un plus por la Agencia Tributaria, sino que es una obligación impuesta en nuestra Ley.

Es cierto que, en un ámbito profesional con prácticas heterogéneas de asesoramiento y gestión, un Código de Buenas Prácticas puede ser un buen punto de partida para el establecimiento de ciertas reglas de conducta en un contexto escasamente regulado, lo que puede proporcionar ventajas reputacionales y una mayor confianza de los clientes. Pero también es cierto que, precisamente por esa estructura informal, que no asegura el cumplimiento por la Administración, y que no se ajusta a nuestra cultura jurídica tradicional, los profesionales pueden presentar ciertas reticencias para su adhesión.

IV. REFLEXIONES FINALES

Si bien es cierto que en España tenemos una tradición jurídica basada en la obligatoriedad, y que la transición a una relación cooperativa proactiva resulta muy difícil, es necesario que poco a poco se vaya implantando una cultura ético-tributaria, que logre que los ciudadanos, al menos en parte, tengan la voluntad de coadyuvar al sostenimiento de los gastos públicos y que la Administración deje de ver al contribuyente como un «presunto culpable» para verlo como un colaborador.

En este sentido, nos parecen muy acertadas las palabras de ROZAS VALDÉS, cuando, al definir la relación cooperativa expresa que «Una premisa esencial del modelo cooperativo consiste en asumir que la relación está presidida por la sujeción, únicamente, a la ley y al Derecho. O, dicho de otro modo, que no ha de primar en la misma ni el interés de la Administración en maximizar la recaudación ni el del contribuyente en reducirla a su mínima expresión, sino el común de lograr un punto de acuerdo en lo razonablemente aceptable» (28) .

Así, la introducción de los Códigos de Buenas Prácticas puede ser un buen punto de partida hacia el equilibrio entre los derechos y obligaciones de los contribuyentes y de la Administración Tributaria. Estos ofrecen ventajas para los sujetos adheridos, y sin duda aportan una mayor seguridad jurídica y una mayor transparencia en la aplicación del sistema tributario.

Ahora bien, como acertadamente señala SANZ GÓMEZ, para lograr una verdadera relación cooperativa, que sea sostenible y que redunde en beneficio de la sociedad, es necesario que las partes implicadas tengan una voluntad constructiva y que se cree un clima de confianza en el que cada parte cumpla sus compromisos (29) . Sin embargo, creemos que, a día de hoy y habiendo transcurrido casi diez años desde la aprobación del Código de Buenas Prácticas para empresas, este estado no se ha logrado.

Quizás, más allá de la adhesión al Código de Buenas Prácticas se hace necesaria la implantación de verdaderos estándares, como la norma UNE 19062, que por su mayor similitud al *hard law* puede lograr la consolidación de una relación entre la Administración y los contribuyentes basada en la transparencia, la buena fe y la confianza legítima.

Entendemos que estos compromisos no pueden ser predicables solo de las empresas, pues pese a que la base del concepto de responsabilidad social se encuentra en las empresas y organizaciones, y el propio Código de Buenas Prácticas Tributarias se creó para su aplicación por las empresas, es necesario incluir a las personas físicas, como obligados tributarios, en la atmósfera ético-tributaria.

A tal efecto, sería interesante la introducción progresiva en nuestro país, de *nudges* en el ámbito del Derecho Financiero y Tributario, dedicar esfuerzos a las actuaciones de prevención y colaboración para el logro de un sistema tributario cooperativo, más allá del mero interés en la localización de incumplimientos.

V. BIBLIOGRAFÍA

AAVV: *Declaración de Granada*, mayo 2018. Disponible en: [https://www.aedaf.es/Plataforma/DOC20180521_Documento%20Granada%20\(18%20mayo%202018\).pdf](https://www.aedaf.es/Plataforma/DOC20180521_Documento%20Granada%20(18%20mayo%202018).pdf)

AGENCIA TRIBUTARIA: *Propuesta para el reforzamiento de las buenas prácticas de transparencia fiscal*

empresarial de las empresas adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias, 2016.

CALVO VÉRGEZ, J.: «El alcance de la norma UNE 19602 en el diseño de los futuros sistemas de gestión de "compliance" tributario», en CALVO VÉRGEZ, J.: *El delito fiscal en las personas jurídicas*, Aranzadi, 2019.

CHICO DE LA CÁMARA, P. y VELASCO FABRA, G.: «La norma "UNE 19.602": ¿"desideratum" cosmético, o un paso más en aras de implantar una cultura ético-tributaria empresarial?», *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, N.º 11, 2019.

COMISIÓN EUROPEA: *Orientaciones para un modelo de Código del contribuyente europeo*, 2016.

DE MIGUEL, D. y GONZÁLEZ, M.: «Presente y futuro del compliance fiscal: la oportunidad (o casi necesidad) de contar con una norma estándar nacional que lo regule», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, N.º 947, 2018.

FERNÁNDEZ AMOR, J.A.: «La compatibilidad entre la responsabilidad social empresarial y la norma tributaria», *Nueva Fiscalidad*, N.º 1, 2017.

FORO DE GRANDES EMPRESAS: *Conclusiones relativas al desarrollo y seguimiento de la aplicación del «Código de Buenas Prácticas Tributarias» en el marco del modelo de relación cooperativa entre la Agencia Tributaria y las empresas*, 2015.

GRANDE SERRANO, P.: «La psicología económica como herramienta para incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, N.º 439, 2019.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Cumplimiento cooperativo en materia tributaria. Claves para la implantación de un manual de buenas prácticas (Compliance)*, Lefevre, 2018.

MENÉNDEZ FERNÁNDEZ, J.: «El Compliance tributario: un escalón más hacia la transparencia fiscal» *Diario La Ley*, N.º 9369, 2019, p. 5.

OCDE: *Tax Administration 2019: Comparative information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, 2019.

— *La relación cooperativa: un marco de referencia. De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*, OCDE Publishing, 2013.

PAREJA GARCÍA, B.: «El tax compliance y el cumplimiento tributario: nuevos retos empresariales», *Revista de Derecho, Empresa y Sociedad*, N.º 12, 2018.

ROZAS VALDÉS, J.A.: «Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva de Derecho comparado desde el sistema tributario español», *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, N.º 6, 2016.

— «El Derecho sancionador tributario en un marco de relaciones cooperativas», *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, N.º 12, 2015.

SANZ GÓMEZ, R.: «Cumplimiento cooperativo tributario y grandes empresas en España», *Crónica Tributaria*, N.º 161, 2016.

ZAMORA ROSELLÓ, M.R.: «La energía de los residuos: un paso más en la economía circular», en GONZÁLEZ RÍOS, I. (Dir.): *Servicios de interés general y protección de los usuarios (educación, sanidad, servicios sociales, vivienda, energía, transportes y comunicaciones electrónicas)*, Dykinson, 2018.

Notas

(1)

Fundamentalmente, fueron los organismos internacionales y algunos estados los que, a raíz de la quiebra de importantes empresas, pusieron de manifiesto los inconvenientes de una práctica empresarial extendida, caracterizada por la desconfianza y el único objetivo del enriquecimiento económico, y comenzaron a plantear la necesidad de la asunción de un nuevo modelo de convivencia y de gestión que permitiera dar solución y respuesta a una nueva realidad globalizada.

Ver Texto

- (2) Tal y como señala FERNÁNDEZ AMOR: «Se trata, en síntesis, de ir superando tradicionales esquemas de imposición por parte de las autoridades públicas y sometimiento por los privados, para ir caminando hacia esquemas de relaciones entre ambos basados en la cooperación y la reducción de conflictos. En esta línea, cuando las empresas adquieren de forma voluntaria el compromiso de cooperar con el sector público en la sostenibilidad del desarrollo económico se constituye el concepto de la Responsabilidad Social Empresarial (en adelante RSE)», FERNÁNDEZ AMOR, J.A.: «La compatibilidad entre la responsabilidad social empresarial y la norma tributaria», *Nueva Fiscalidad*, N.º 1, 2017, p. 97.
- Ver Texto
- (3) Sobre el estudio de la psicología económica (*behavioural economics*) y el análisis de las políticas públicas que la desarrollan en otros países, véase GRANDE SERRANO, P.: «La psicología económica como herramienta para incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, N.º 439, 2019, pp. 5-36.
- Ver Texto
- (4) COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL: Dictamen: «Integrar los nudges en las políticas europeas», 2016.
- Ver Texto
- (5) ZAMORA ROSELLÓ, M.R.: «La energía de los residuos: un paso más en la economía circular», en GONZÁLEZ RÍOS, I. (Dir.): *Servicios de interés general y protección de los usuarios (educación, sanidad, servicios sociales, vivienda, energía, transportes y comunicaciones electrónicas)*, Dykinson, 2018, p. 400.
- Ver Texto
- (6) AAVV: *Declaración de Granada*, mayo 2018, p. 3. Disponible en: [https://www.aedaf.es/Plataforma/DOC20180521_Documento%20Granada%20\(18%20mayo%202018\).pdf](https://www.aedaf.es/Plataforma/DOC20180521_Documento%20Granada%20(18%20mayo%202018).pdf)
- Ver Texto
- (7) Sobre la necesidad de implantación de una verdadera relación de colaboración entre el obligado tributario y la Administración se ha pronunciado ROZAS VALDÉS: «La complejidad que han adquirido las relaciones sociales y económicas, los cauces jurídicos por los que discurren, su acelerada dimensión internacional e inmaterial —intangibles— ha transformado por completo el escenario en el que se desenvuelven las relaciones tributarias. El mantenimiento de un ordenamiento tributario complejo en un mundo cambiante es imposible sin la información y la cooperación del conjunto de la sociedad», en ROZAS VALDÉS, J.A.: «El Derecho sancionador tributario en un marco de relaciones cooperativas», *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, N.º 12, 2015, p. 48.
- Ver Texto
- (8) DE MIGUEL, D. y GONZÁLEZ, M.: «Presente y futuro del compliance fiscal: la oportunidad (o casi necesidad) de contar con una norma estándar nacional que lo regule», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, N.º 947, 2018, p. 8.
- Ver Texto
- (9) OCDE: *Tax Administration 2019: Comparative information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, 2019, p. 36.
- Ver Texto
- (10) OCDE: *La relación cooperativa: un marco de referencia. De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*, OCDE Publishing, 2013. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es>.
- Ver Texto
- (11) SANZ GÓMEZ, R.: «Cumplimiento cooperativo tributario y grandes empresas en España», *Crónica Tributaria*, N.º 161, 2016, p. 210.
- Ver Texto
- (12) COMISIÓN EUROPEA: *Orientaciones para un modelo de Código del contribuyente europeo*, 2016. Disponible en: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines_for_a_model_for_a_european_taxpayers_code_es.pdf.
- Ver Texto
- (13) Para que la potestad de control se convierta en un incentivo, es necesario que la intensidad de esas potestades de control sea equilibrada respecto del riesgo fiscal. SANZ GÓMEZ, R.: «Cumplimiento cooperativo tributario...», ob.cit. p.213.
- Ver Texto
- (14) PAREJA GARCÍA, B.: «El tax compliance y el cumplimiento tributario: nuevos retos empresariales», *Revista de Derecho, Empresa y Sociedad*, N.º 12, 2018, p. 154.
- Ver Texto
- (15) MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Cumplimiento cooperativo en materia tributaria. Claves para la implantación de un manual de buenas prácticas (Compliance)*, Lefevre, 2018, p.9.

- (16) MENÉNDEZ FERNÁNDEZ, J.: «El Compliance tributario: un escalón más hacia la transparencia fiscal» *Diario La Ley*, N.º 9369, 2019, p. 5.
- Ver Texto
- (17) PAREJA GARCÍA, B.: «El tax compliance y el cumplimiento tributario...», ob.cit. p. 158.
- Ver Texto
- (18) CHICO DE LA CÁMARA, P. y VELASCO FABRA, G.: «La norma "UNE 19602": ¿"desideratum" cosmético, o un paso más en aras de implantar una cultura ético-tributaria empresarial?», *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, N.º 11, 2019.
- Ver Texto
- (19) El listado de las empresas adheridas, actualizado a 19 de septiembre de 2019, puede consultarse en: 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
- Ver Texto
- (20) SANZ GÓMEZ, R.: «Cumplimiento cooperativo tributario...», ob.cit. p. 223.
- Ver Texto
- (21) FORO DE GRANDES EMPRESAS: *Conclusiones relativas al desarrollo y seguimiento de la aplicación del «Código de Buenas Prácticas Tributarias» en el marco del modelo de relación cooperativa entre la Agencia Tributaria y las empresas*, 2015. Disponible en: https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Grupos_Trabajo/Conclusiones_GTRC.pdf
- Ver Texto
- (22) AGENCIA TRIBUTARIA: *Propuesta para el reforzamiento de las buenas prácticas de transparencia fiscal empresarial de las empresas adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias*, 2016. Disponible en: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Foro_Grandes_Empresas/Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias/Propuesta_para_el_reforzamiento_de_las_buenas_practicas_de_transparencia_fiscal_empresarial_de_las_empresas_adheridas_al_Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias_2016.shtml.
- Ver Texto
- (23) En Reino Unido toma especial relevancia el *Client Relationship Manager*, como instrumento de prevención en fase previa a la presentación de una declaración tributaria. En los Países Bajos se establece el mecanismo de la supervisión horizontal (Horizontal Monitoring), que cambia el proceso de supervisión *ex post* a consultas anticipadas, basándose en la confianza mutua, la comprensión y la transparencia. Para ello se utiliza la figura del proveedor de servicios tributarios que, a través de un sistema de garantía de calidad, garantiza la calidad de las declaraciones de impuestos presentadas. La guía sobre «Horizontal Monitoring» puede consultarse en: <https://www.dr.v.nl/workspace/uploads/guide-horizon-monitoring.pdf>
- Ver Texto
- (24) Sobre las características de esta norma, *vid.* CALVO VÉRGEZ, J.: «El alcance de la norma UNE 19602 en el diseño de los futuros sistemas de gestión de "compliance" tributario», en CALVO VÉRGEZ, J.: *El delito fiscal en las personas jurídicas*, Aranzadi, 2019.
- Ver Texto
- (25) Pese a que el Código finalmente quedó aprobado, es necesario apuntar que no lo fue por unanimidad, excepcionándose la regla de la unanimidad como criterio de aprobación de los Códigos de Buenas Prácticas. En concreto, votaron a favor siete de las asociaciones y colegios, por su parte, el Consejo General de la Abogacía votó en contra y la AEDAF se abstuvo.
- Ver Texto
- (26) En concreto, se establece que las Asociaciones y los Colegios Profesionales «Deberán disponer de manuales de cumplimiento voluntario que determinen los criterios de trabajo y las recomendaciones de los asociados a sus clientes oponiéndose a conductas contrarias al ordenamiento jurídico, entre otras: llevanza de una doble contabilidad, interposición de personas jurídicas, opacidad de estructuras societarias, utilización de *software* de doble uso, realización de pagos en efectivo que superen los límites legales, operaciones de deslocalización fiscal ficticias, utilización fraudulenta de los procesos concursales, uso de estructuras de planificación fiscal agresiva que tiendan ilegalmente a la elusión o minoración de tributación en España, como la utilización impropia de instrumentos híbridos o la deducción de gastos por compra de valores con apalancamiento cuando quede acreditado que la operación tiene como finalidad principal generar gastos financieros que sean fiscalmente deducibles».

(27) Establece el Código que uno de los compromisos adoptados consiste en «Garantizar, en la actividad de aplicación del sistema tributario, el pleno ejercicio de los derechos de los contribuyentes, así como el de los profesionales y demás colaboradores sociales en el ejercicio de su profesión y de sus normas reguladoras legalmente aprobadas».

Ver Texto

(28) ROZAS VALDÉS, J.A.: «Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva de Derecho comparado desde el sistema tributario español», *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, N.º 6, 2016, p. 30.

Ver Texto

(29) SANZ GÓMEZ, R.: «Cumplimiento cooperativo tributario...», ob.cit. p. 233.

Ver Texto

LA CULTURA COMPLIANCE EN GENERAL EN LA EMPRESA. LA LLEGADA DEL TAX COMPLIANCE

Jon Lacunza

Abogado del Área Societario Mercantil. LKS Next Legal

Izaro Zarraonandia

Abogada del Área Fiscal. LKS Next Legal

I. APROXIMACIÓN AL COMPLIANCE COMO SISTEMA DE GESTIÓN DE RIESGOS Y CONTROL INTERNO NORMATIVO

1. El Compliance más allá de la prevención de delitos

Como premisa, es importante no identificar el Compliance únicamente con la prevención de delitos, a pesar de que su implantación en las empresas ha sido impulsada en buena medida por las reformas del Código Penal español de los años 2010 y 2015.

El Compliance como concepto y sistema va más allá del ámbito estrictamente penal. Se trata de un sistema de gestión de riesgos y control interno normativo general, cuyos elementos sirven para garantizar el cumplimiento de cualquier normativa. Es muy significativa la Circular 1/2016, de 22 de enero, de la Fiscalía General del Estado (en adelante, la «**Circular 1/2016 de la FGE**»), a la que nos referiremos reiteradamente, cuando afirma que «*Lo que no resulta tan plausible es que sea el Legislador penal quien, mediante una regulación necesariamente insuficiente de los requisitos que han de cumplir los programas normativos, haya asumido una tarea más propia del ámbito administrativo. Los programas comportan exigencias de naturaleza societaria, propia estructura orgánica corporativa, requieren un alto grado de desarrollo y tienen una evidente finalidad preventiva, razones que deberían haber llevado esta regulación a la correspondiente legislación mercantil, a la que el juez pudiera acudir para valorar la existencia en la empresa de una organización adecuada para prevenir delitos, de modo similar a como ocurre con la normativa de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo (Ley 10/2010 y Real Decreto 304/2014).*» De hecho, hay países muy cercanos al nuestro donde las bases legales del Compliance no las han introducido a través de la legislación penal, sino de la civil o mercantil.

Con todo lo anterior, no debe sorprender que de estar sumergidos de lleno en los últimos años en el «Compliance penal», en estos momentos comencemos a tratar otro campo colindante: el «Compliance fiscal». Se trata de aplicar el mismo sistema de riesgos y control interno a un ámbito normativo distinto.

No se trata de un movimiento legislativo que solo afecte al ámbito penal y fiscal. En los últimos años estamos asistiendo a diversas modificaciones legislativas relacionadas con el Compliance:

— El Reglamento (UE) 2016/679 de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de datos personales (RGPD)

que entró en vigor en mayo del 2018 ha introducido una manera distinta de gestionar los datos personales a través de elementos propios del Compliance como son los análisis de riesgos y las evaluaciones de impacto.

Como derivada, se aprobó posteriormente la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales (LOPD), que, entre otros aspectos, regula el contenido del canal ético o de denuncias, que es un elemento esencial de cualquier sistema Compliance.

— La Ley 11/2018, de 28 de diciembre, en materia de información no financiera y diversidad, ha exigido que en la formulación de las cuentas anuales de las empresas de interés público o de cualquier empresa de más de 500 trabajadores que alcancen ciertos parámetros económicos, se aporte determinada información no financiera (derechos humanos, corrupción, personas, medio ambiente etc.) que coincide con la que se puede obtener a través del Compliance.

— La nueva Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público extiende la prohibición de contratar a aquellas organizaciones que sean condenadas en firme por la comisión de un delito y también a las que sean sancionadas con carácter firme por infracción grave, pero también prevé el levantamiento de la prohibición cuando la empresa pague la multa y adopte *«medidas técnicas, organizativas y de personal apropiadas para evitar la comisión de futuras infracciones administrativas»*, o dicho en otros términos, implantar el Compliance.

— Otro elemento concreto del Compliance que está siendo replicado en distintos ámbitos normativos es el canal ético o de denuncias.

Por un lado, a partir del Real-Decreto ley 11/2018, de 31 de agosto, la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo establece en su art. 26 bis que *«Los sujetos obligados establecerán procedimientos internos para que sus empleados, directivos o agentes puedan comunicar, incluso anónimamente, información relevante sobre posibles incumplimientos de esta ley, su normativa de desarrollo o las políticas y procedimientos implantados para darles cumplimiento, cometidos en el seno del sujeto obligado.»*

Esta obligación no es para todas las empresas, sino para aquellas que tengan la consideración de «sujetos obligados». Si tienen tal consideración, deberán establecer un canal ético o de denuncias en los términos señalados.

Por otro lado, el Consejo de la Unión Europea ha aprobado una propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo relativa a la protección de las personas que informen sobre infracciones del Derecho de la Unión. Se trata de la Directiva «whistleblowing» que se prevé deberá ser transpuesta en los Estados miembros en dos años y que obligará a incorporar canales de denuncia relativa a actuaciones corruptas en cualquier empresa de 50 o más trabajadores.

2. Elementos básicos de los sistemas Compliance

Los sistemas Compliance tienen una estructura reconocible con independencia del ámbito normativo que se trate. Se componen de una serie de elementos comunes, que principalmente vienen recogidos en el propio Código Penal (arts. 31.bis 2º y 5º) y que también sirven de referencia para el Compliance fiscal:

a) El órgano de administración debe adoptar y ejecutar, con eficacia, antes de la infracción, un «Modelo de Organización y Gestión» (Compliance Program), esencialmente con la siguiente estructura:

i. Identificar las actividades en cuyo ámbito puedan ser cometidos las infracciones que deben ser prevenidas.

ii. Establecer protocolos o procedimientos que concreten el proceso de formación de la voluntad, de adopción de decisiones y su ejecución.

iii. Disponer de modelos de gestión de los recursos financieros.

iv. Imponer la obligación de informar de posibles riesgos e incumplimientos al encargado de vigilar el Compliance Program, estableciendo un canal o procedimiento al efecto.

v. Establecer un sistema disciplinario.

vi. Verificar de forma periódica el Compliance Program.

b) Dicho Compliance Program debe incluir medidas de vigilancia y control idóneas para prevenir infracciones o

para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión.

c) El funcionamiento y cumplimiento del Compliance Program debe ser supervisado por un órgano con poderes autónomos de iniciativa o control.

En relación con lo anterior, un requisito fundamental y transversal que afecta a todo sistema Compliance y sobre el cual es inequívoco el Código Penal, es la eficacia, o dicho en otros términos utilizados por el propio Código Penal, el Programa de Cumplimiento *«debe incluir medidas de vigilancia y control idóneas»*. No sirve cualquier medida. Debe ser idónea.

Ello significa que debe evitarse la tentación de elaborar un *fake compliance* o *make-up compliance*, es decir, un Programa de Cumplimiento que sea pura apariencia pero que no tenga una aplicación efectiva. Esto ya lo anticipó en su momento la Circular 1/2011 de la FGE al sospechar de *«cualquier vacua formulación corporativa contra el delito o la más sofisticada operación de maquillaje articulada, en su caso, por medio de las denominadas compliance guide.»*

En el mismo sentido, la Circular 1/2016 de la FGE establece que *«Los programas deben ser claros, precisos y eficaces y, desde luego, redactados por escrito. No basta la existencia de un programa, por completo que sea, sino que deberá acreditarse su adecuación para prevenir el concreto delito que se ha cometido, debiendo realizarse a tal fin un juicio de idoneidad entre el contenido del programa y la infracción.»*

Además de dicho requisito de la eficacia, que es una característica que deberá impregnar todo el sistema Compliance, a continuación procedemos a detallar algunos elementos principales del Compliance.

A. Diagnóstico de riesgos

El diagnóstico o análisis de riesgos es uno de los elementos principales de un sistema Compliance, sea penal, fiscal o referido a otro ámbito normativo.

Como en cualquier diagnóstico de riesgos, sea o no de carácter normativo, debe definirse el alcance. En los años de recorrido que llevamos en el Compliance penal es habitual que éste quede claramente circunscrito a los delitos que formalmente son imputables a las personas jurídicas, pudiendo aumentar este alcance a otros delitos, como por ejemplo, aquellos que sin ser formalmente imputables a la persona jurídica, pueden conllevar consecuencias accesorias a la persona jurídica por aplicación del art. 129 del Código Penal

Por tanto, los riesgos penales se centran en no incurrir en los supuestos tipificados en el Código Penal, con la excepción de delito de contrabando, que se regula específicamente en la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando.

En el mismo sentido, si lo que se pretende desarrollar es el Compliance fiscal, en primer lugar será necesario identificar correctamente todas aquellas normas tributarias que afectan a nuestra organización, lo cual nos permitirá realizar el diagnóstico de riesgos fiscales correspondiente.

La Ley no detalla cómo debe hacerse el diagnóstico de riesgos. No lo aclara el Código Penal para el Compliance penal ni tampoco hay ninguna mención respecto del Compliance fiscal. Sin embargo, en el ámbito de la gestión existen metodologías para poder efectuar análisis y evaluaciones de riesgos a través de parámetros de «probabilidad u ocurrencia» y el «impacto».

Estas metodologías son útiles para cualquier diagnóstico de riesgos, si bien debe tenerse en cuenta que las conclusiones no pueden quedarse en un aspecto meramente cuantitativo, sino que es preciso realizar una estimación cualitativa sobre los resultados obtenidos.

El mapa o la matriz de riesgos es el resultado gráfico del diagnóstico en un determinado momento. Al igual que el balance de situación de una empresa, el mapa de riesgos es una foto fija sobre cómo está la organización en un momento dado, pero va a ser objeto de actualizaciones debido a que los riesgos a los que se enfrenta la empresa son dinámicos dependiendo de numerosos factores, internos y externos.

El objetivo de la empresa debe ser reducir el nivel de riesgo en la medida en que se vayan aplicando medidas y controles sobre el mismo, pero siendo consciente de que el mapa de riesgos no solo varía en la medida en que se van aplicando los controles que mitigan los riesgos que fueron identificados, sino que además, evoluciona por otros factores, tales como la propia actividad de la empresa, sus cambios organizativos o factores externos como puede ser un determinado cambio legislativo.

Tampoco debe olvidarse que un diagnóstico de riesgos requiere necesariamente de un plan de acciones, es decir,

una previsión de medidas que la organización vaya a adoptar, a corto, medio o largo plazo, en función de la urgencia y de la dificultad de la situación planteada.

B. Monitorización

Como decimos, los riesgos quedan sujetos permanentemente a cambios, sean riesgos de carácter penal, fiscal o de cualquier otra índole. Ello nos lleva a otro elemento esencial de cualquier sistema Compliance: la monitorización, o en términos del art. 31.bis.5º del Código Penal, realizar «*una verificación periódica del modelo y de su eventual modificación cuando se pongan de manifiesto infracciones relevantes de sus disposiciones, o cuando se produzcan cambios en la organización, en la estructura de control o en la actividad desarrollada que los hagan necesarios.*»

La Ley tampoco concreta cómo debe hacerse dicha verificación periódica ni cada cuánto tiempo. En esto también tenemos que acudir a la metodología generalizada del Compliance, si bien en relación con las Normas UNE 19601 y 19602, a las que nos referiremos más adelante, se establece un horizonte temporal concreto. Las entidades certificadoras realizan una auditoría inicial que da lugar a un certificado de vigencia de tres años, y tras la auditoría inicial, se realizan auditorías anuales de seguimiento.

No obstante lo anterior, ello no quiere decir que el Compliance penal o fiscal deba consistir en limitarse a revisar una vez al año a través de una entidad certificadora. El Compliance que implementemos debe ser capaz de detectar y reaccionar ante situaciones de manera eficaz, lo cual quiere decir, responder en tiempo y forma, sin esperar a una auditoría externa de carácter anual.

Por otra parte, en el ámbito de la monitorización es muy importante el apartado de la formación y sensibilización. Si bien las acciones que se establezcan con el objeto de mitigar los riesgos pueden ser de lo más variado, formar y sensibilizar a las personas de nuestra organización es un apartado muy destacable.

Entre otras medidas, deben publicarse y darse a conocer los documentos relativos al Compliance, estando disponibles para que sean consultados, difundir elementos informativos para concienciar, u organizar sesiones de formación generales o más específicas dirigidas a colectivos concretos de la empresa.

También hay que tener en cuenta que deben crearse pruebas continuadas para poder acreditar todo el esfuerzo de divulgación realizado por la empresa. La trazabilidad es un elemento clave para poder acreditar, llegado el caso, que la empresa contaba con medidas de vigilancia y control idóneas.

Por lo anterior, suele referirse al repositorio de evidencias (*defense file*), es decir, un archivo en el que se conservan de manera sistemática y están disponibles las pruebas de cumplimiento generadas, con la finalidad de poder acreditar, cuando sea necesario, que las medidas de control fueron aplicadas de forma eficaz con anterioridad a la comisión del incumplimiento. En este ámbito tiene especial relevancia el *software* como herramienta, a la que nos referiremos más adelante.

C. Órgano de control

Otro de los elementos clave del Sistema Compliance es el órgano de control, que tiene por objeto realizar la función compliance, tanto en su vertiente proactiva como en la reactiva. En el Compliance fiscal se hace referencia al llamado *Tax Compliance Officer*, como variante de la figura del Compliance Officer que se ha ido desarrollando en los últimos años, sobre todo en el ámbito de la prevención de delitos.

En las grandes corporaciones existe un *Chief Compliance officer*, con su soporte en todo un Departamento Compliance, con dedicación completa, y que se pone en relación con otros Compliance Officer de las sociedades participadas de la misma organización. También hay organizaciones que distinguen entre el *Comité de Compliance*, que se encarga de realizar la función proactiva y un *Comité de Ética*, para realizar la función reactiva.

Sin embargo, este planteamiento no tiene fácil encaje en la práctica para las empresas medianas y pequeñas. La mayoría de las empresas no pueden permitirse tener a una sola persona con dedicación exclusiva al Compliance. Así que tampoco es fácilmente planteable constituir más de un órgano relacionado exclusivamente con el Compliance.

Una cuestión ampliamente tratada es si el órgano de control debe ser individual o colegiado. Ambos planteamientos son perfectamente posibles. Que sea unipersonal puede implicar que toda la responsabilidad de la función compliance se concentre en una única persona. Si el órgano de control es de carácter colegiado, se comparte la responsabilidad, además de poder aportar conocimientos de distintas áreas.

Otra de las cuestiones planteadas es si el órgano de control debe ser interno o externo; es decir, si debe formar parte de este órgano una persona de la propia o empresa o si debe ser confiado en personas ajenas a la organización.

Sobre esta cuestión hay quienes defienden que externalizar el órgano de control podría dar una visión más neutral, independiente y creíble del sistema Compliance de la organización. Sin embargo, son numerosas las razones prácticas y operativas que explican que el órgano de control sea interno. Es el personal interno de la propia organización quienes mejor conoce la actividad, el negocio, los riesgos y la cultura de la organización. Es una persona de la propia organización la que puede solicitar y exigir con mayor naturalidad información y reacciones a personas de distintos departamentos y áreas de la empresa, sin perjuicio de que pueda existir además un soporte externo que oriente y enfoque el desarrollo del Compliance en la empresa.

En el desarrollo del Compliance penal, por la propia transversalidad de los delitos, que abarcan ámbitos de la empresa de lo más diverso, el perfil del Compliance Officer también tiene esa función transversal. Respecto de la función del Tax Compliance Officer, éste podría quedar subsumido en el Compliance Officer anterior o ser una figura más específica, debiendo existir una coordinación entre ambos órganos.

Otra cuestión especialmente relevante del órgano de control se refiere a su estatus; es decir, dónde se sitúa en el organigrama de la empresa, cómo se relaciona con el resto de áreas y departamentos, y ante quién rinde cuentas. Esto se traduce en la llamada independencia, o siendo quizá algo más realistas, la autonomía del órgano de control.

La Ley actualmente no regula el estatus del órgano de control. No se establecen los derechos y obligaciones que asisten a las personas que asumen la función compliance. Por ello, es conveniente regular internamente esta figura, respecto de su composición, funcionamiento, funciones, así como derechos y obligaciones, entre otros aspectos.

En cualquier caso, siguiendo las mejores prácticas de Compliance, el órgano de control suele situarse cerca de la alta dirección y los administradores, con comunicación directa con estas posiciones de la empresa y acceso directo a la información de la empresa en general. También es importante también garantizar que el Compliance Officer no sufra represalias por realizar su función. A su vez, asumirá también una serie de deberes y obligaciones, entre los cuales es destacable la confidencialidad en relación con todo lo que conozca en el ejercicio de su función y también el de abstenerse en situaciones de conflictos de interés.

D. La comunicación de irregularidades y sistema disciplinario

La implantación del canal ético o de denuncias (*whistleblowing*) es un elemento que siempre genera cierta polémica en las organizaciones. Se trata de un elemento que requiere cierto esfuerzo de sensibilización, debiendo darse a conocer como un medio necesario. La denuncia no debe ser vista como una deslealtad entre compañeros, sino como la expresión de un compromiso de las personas con los valores y principios de la empresa, lo cual no siempre es sencillo.

De una manera sistemática dentro del Compliance, o bien como elemento separado, el canal ético o de denuncias es algo de lo que cada vez va a ser más difícil que cualquier empresa se desentienda, con independencia de su tamaño, ya que como se ha dicho, distintas normativas —las mencionadas del blanqueo de capitales, directiva anticorrupción...— apuntan hacia la implantación de este procedimiento interno.

Se suele plantear la cuestión de si el canal ético puede estar gestionado externamente, para mayor seguridad o imparcialidad. En las pymes habitualmente lo gestionan directamente las empresas, para no aumentar costes.

Por otra parte, las empresas suelen tener dudas de abrir este canal, por si pueden llegar comunicaciones que no tiene nada que ver con la prevención de delitos, un volumen de denuncias difícil de gestionar, incluso por si pudieran producirse comunicaciones de mala fe a compañeros o mandos superiores. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que la vocación del canal de denuncias es que sea abierto a todos los grupos de interés (*stakeholders*) y apunta en ese sentido la misma Norma UNE 1901.

Otra cuestión es si las denuncias pueden o no ser anónimas. Inicialmente se produjo un posicionamiento de la Agencia Española de Protección de Datos (AEPD) de no admitir las denuncias anónimas, pero la tendencia de la práctica del Compliance que nos viene del extranjero apuntaba en sentido contrario. La nueva LOPD, al regular el procedimiento de canal de denuncias, recoge expresamente la posibilidad de que las denuncias sean anónimas, por lo que este debate entendemos que está superado.

Por último, debe tenerse en cuenta que la imposición de una sanción es la expresión final y la prueba de la eficacia del Compliance Program. De modo que si se establece un canal donde se tramitan las denuncias pero no

tiene como resultado posible una sanción efectiva, el Compliance quedará en entredicho.

El sistema disciplinario consiste en la aplicación de la legislación laboral y, en especial, con el Estatuto de los Trabajadores y los convenios colectivos de aplicación. No implica generar o constituir un nuevo sistema disciplinario. En consecuencia, habrá que poner en relación las conductas irregulares que se pretenden sancionar con las posibilidades que otorga la normativa laboral vigente. En este sentido, será importante que la persona que se pretende sancionar hubiera sido debidamente informada sobre el Compliance antes de la infracción y que se cuente con medios para acreditarlo.

3. El software de compliance, como herramienta imprescindible

El art. 31 bis del Código Penal no establece como requisito la gestión documental ni la utilización de aplicaciones informáticas. No obstante, la Circular 1/2016 de la FGE establece lo siguiente:

«En las empresas de cierto tamaño, es importante la existencia de aplicaciones informáticas que controlen con la máxima exhaustividad los procesos internos de negocio de la empresa. En general, pues depende del tamaño de la empresa, ningún programa de compliance puede considerarse efectivo si la aplicación central de la compañía no es mínimamente robusta y ha sido debidamente auditada.»

Evidentemente la implantación del «Compliance» en una empresa no puede traducirse simplemente en introducir una aplicación informática. El Compliance es mucho más que una aplicación informática.

Ahora bien, la aplicación informática puede ser una herramienta muy útil para hacer eficaz el Compliance Program, al tratarse el Compliance de un sistema de gestión, algo «vivo» que requiere de una actualización, un seguimiento y una verificación, además de generar un listado inacabable de documentos que preconstituyen prueba y dan trazabilidad de lo que se está haciendo en la empresa. Esto es así tanto en Compliance penal y Compliance fiscal, como en los programas de cumplimiento referidos a cualquier otro ámbito normativo.

Quienes tienen experiencia en el uso de un *software* de compliance son las grandes empresas. Sin embargo, algunas de las herramientas en el mercado pueden resultar complejas y excesivamente sofisticadas para las pymes.

Un *software* de compliance excesivamente complejo tiene el riesgo de que no se llegue a utilizar en la empresa, ni siquiera por el propio órgano de control que tiene encomendada la función compliance. Hay que asumir con realismo que en las pymes es difícil que la función compliance sea ejercida de forma tan permanente, ya que quien la ejerza lo hará coincidiendo con el desempeño de otras tareas más preferenciales que tiene en la empresa.

Por otra parte, también es un aspecto interesante que el *software* de compliance no se conciba como una herramienta de uso exclusivo del Compliance Officer, y que sea extensible en la organización, ya que la supervisión de la función Compliance sin duda es del órgano de control, pero para que el Compliance sea realmente eficaz todos debemos comprometernos y aportar de forma activa, incluso realizando tareas específicas a través del uso del *software*.

4. La importancia de las normas UNE

La cuestión de las normas UNE da lugar a menudo a mensajes contradictorios que se lanzan desde los distintos despachos de abogados y consultoras especializados en el ámbito del Compliance.

Por un lado, puede haber despachos de abogados que resten credibilidad a las normas UNE, poniendo en valor el «Corporate Compliance» que puede diseñar un abogado especializado en Derecho Penal y que no podría ofrecer una consultora. Por otro lado, tampoco es deseable la tentación de poner el acento únicamente en la obtención de la correspondiente certificación de la UNE 19601 *Sistemas de gestión de compliance penal. Requisitos con orientación para su uso*, o la UNE 19602 *Sistemas de gestión de compliance tributario. Requisitos con orientación para su uso*, dándose por enteramente satisfechos si la entidad evaluadora correspondiente da el visto bueno al modelo implementado en la empresa.

Hay una perspectiva profesional distinta del ámbito del Compliance, y para qué negarlo, también una lucha comercial por unos servicios profesionales que están en auge y que todo hace pensar que van a permanecer y desarrollarse en los próximos años. Ambos ámbitos son importantes y complementarios. Tanto la perspectiva legal como la consultora. Si algo se repite insistentemente es que el Compliance es una materia transversal, que requiere conocimientos diversos y la implicación de la organización comenzando desde su cúspide, por lo que no es

recomendable desdeñar el ámbito legal ni el de consultoría.

Así, en concreto sobre la UNE 19601, la Circular 1/2016 precisa lo siguiente:

«Las certificaciones sobre la idoneidad del modelo expedidas por empresas, corporaciones o asociaciones evaluadoras y certificadoras de cumplimiento de obligaciones, mediante las que se manifiesta que un modelo cumple las condiciones y requisitos legales, podrán apreciarse como un elemento adicional más de su observancia pero en modo alguno acreditan la eficacia del programa, ni sustituyen la valoración que de manera exclusiva compete al órgano judicial.»

Por tanto, la UNE 19601 no puede suplantar la valoración judicial ni va a servir automáticamente de eximente, pero la existencia de un certificado estandarizado puede ser tenida en cuenta por los jueces, sirviendo como elemento probatorio.

Además, la UNE 19601 puede permitir dotar de seguridad jurídica a muchas empresas, en particular en el ámbito internacional, teniendo en cuenta que su predecesora es la ISO 19600, *de Sistemas de Gestión de Compliance*, aprobada por la International Organization for Standardization (ISO), organización que desarrolla estándares internacionales voluntarios comunes entre países con el objeto de facilitar el comercio mundial.

En definitiva, por un lado, es importante que la metodología Compliance que se implante en las empresas se acerque a un estándar reconocible nacional e internacionalmente, pero por otro, el Compliance es un ámbito donde no basta con contentarse con obtener el visto bueno de la correspondiente entidad certificadora. Especialmente en ámbitos sensibles como el penal o el fiscal, habida cuenta el fatal impacto que puede tener cualquier incidencia relacionada con estos ámbitos. Ello hace recomendable que además de los profesionales de las entidades certificadoras, la robustez del Compliance de nuestra organización cuente además con el respaldo de abogados de empresa especializados en la rama jurídica correspondiente.

II. COMPLIANCE TRIBUTARIO: RELACIÓN DE CONFIANZA Y TRANSPARENCIA

1. Antecedentes

Tal y como se ha venido exponiendo, el *Compliance* se refiere en esencia al **correcto cumplimiento de las normas**. En un entorno empresarial cada vez más complejo, con tantas exigencias y necesidades en distintos ámbitos y requisitos específicos para cada proceso, función y actividad, el correcto cumplimiento de las normas no puede darse por sentado dentro de la empresa, sino que debe velarse porque efectivamente se esté cumpliendo.

En este contexto de correcto cumplimiento de las normas, durante los últimos meses estamos recibiendo continuas noticias y referencias relacionadas con el Compliance Tributario o Tax Compliance. Concretamente, el 27 de febrero de 2019 vio la luz la Norma UNE 19602 *Sistemas de gestión de Compliance tributario. Requisitos con orientación para su uso*, publicada por la Asociación Española de Normalización y Certificación (AENOR). Pero ¿qué es esto? ¿de qué estamos hablando?

Esta norma es el primer paso para modificar la actual posición «inquisitiva» que las Administraciones tributarias tienen sobre los contribuyentes sustituyendo, poco a poco, esta posición por unas relaciones de cooperación, transparencia y confianza mutua en las relaciones tributarias.

El cumplimiento y desarrollo de esta norma es voluntario (*soft law*); esto es, la UNE 19602 se traduce en un conjunto de directrices que carecen de rango normativo, si bien su adecuado cumplimiento y voluntad de cumplir con las obligaciones tributarias debería, en cierto modo, condicionar a la Administración tributaria en la imposición de las sanciones.

Así pues, con esta norma se pretende dar un paso hacia delante en el concepto de responsabilidad social y cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias. En este sentido, el antecedente principal del Compliance Tributario es el Código de Buenas Prácticas Tributarias (CBPT), cuyos objetivos principales se traducen en:

1. Promover una relación recíprocamente cooperativa entre la Administración tributaria y las empresas que lo suscriban (ya que es una norma *soft law*).
2. Fomentar la relación de transparencia y confianza mutua en las relaciones jurídico-tributarias.
3. Mejorar la eficacia de los controles de la Administración tributaria en el cumplimiento de la normativa fiscal.

4. Reducir la inseguridad jurídica y la litigiosidad respecto de las operaciones a realizar por parte de los contribuyentes.

Esta norma de cumplimiento voluntario se integra dentro de una serie de medidas adoptadas tanto en el plano nacional como internacional tendientes al fomento de la cultura de cumplimiento por parte de las organizaciones.

Un rasgo relevante de la UNE 19602 es su alcance subjetivo; cuando hablamos de «organización», tal y como indica su propio apartado 1, se refiere a:

«Esta norma UNE es aplicable a cualquier organización (3.22), con independencia de su tipo, tamaño, naturaleza o actividad en los sectores privado, público, con o sin ánimo de lucro, y en las actividades desarrolladas, tanto por los miembros de la organización (3.18), como por socios de negocio (3.35), siempre que ello sea posible respecto de estos últimos, que actúen, tanto unos como otros, siguiendo instrucciones de la organización (3.22), representándola o en su beneficio.»

El término «organización», viene desarrollado en la propia norma como la *persona o grupo de personas que tienen sus propias funciones, con responsabilidades, autoridades y relaciones para el logro de sus objetivos*. Así, dentro del término «organización», se incluye cualquier tipo de entidad, trabajadores independientes, compañías, corporaciones, firmas, empresas, autoridades, sociedades, instituciones benéficas o una combinación de éstas, que constituyan una unidad operativa y de negocio, ya estén constituidas o no, tanto públicas como privadas, con ánimo de lucro o sin él.

Por lo tanto, no pensemos que el Compliance Tributario está pensado sólo para las grandes compañías. Al contrario. Éstas ya tienen, por la propia dimensión y alcance del riesgo tributario, establecidos sus propios modelos de gestión de riesgo así como los controles pertinentes para evitar la comisión de infracciones tributarias; cuestión que a día de hoy gran parte del resto de las compañías no han valorado su implementación y que poco a poco deberán ir implantando.

2. Compliance tributario y responsabilidad tributaria

La cultura de cumplimiento en el ámbito penal tiene su propia normativa; el Código Penal, ya establece entre los delitos que pueden cometer las personas jurídicas, el delito fiscal. Así el artículo 305 establece que:

«El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta, o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo.»

El propio Código Penal regula la posibilidad de eximir o atenuar la responsabilidad penal de las personas jurídicas, articulando dicho mecanismo según el artículo 31.bis) mediante la posibilidad de que las organizaciones adopten y ejecuten antes de la comisión del delito *«modelos de organización y gestión que incluyen medidas de vigilancia y control idóneas para prevenir los delitos de la misma naturaleza o para prevenir de forma significativa el riesgo de su comisión»*.

En consecuencia, el Código Penal regula la posibilidad de eximir o atenuar la responsabilidad penal a las organizaciones, siempre y cuando adopten medidas encaminadas a detectar y prevenir la comisión de delitos contra la Hacienda Pública.

En este contexto, en el que una organización que comete delito fiscal pueda quedar eximida de responsabilidad penal, la primera cuestión que debemos plantearnos es: el hecho de tener medidas de control, prevención y detección de comisión de delitos fiscales ¿nos protege también de la responsabilidad respecto de las infracciones tributarias?

Lo lógico es pensar que si con dichas medidas podemos atenuar o eximir de responsabilidad penal a la organización, las mismas medidas deben servir para eximir o atenuar la responsabilidad frente a la comisión de infracciones tributarias. No parece razonable que las medidas de prevención nos eximan de responsabilidad penal en

supuestos de delito fiscal y sin embargo no nos eximan de responsabilidad administrativa en supuestos de infracciones tributarias. Pues por paradójico que parezca, así es como se ha pronunciado la Administración tributaria ya que la Ley General Tributaria (en adelante LGT) a diferencia del Código Penal no ha introducido expresamente la eximente o atenuante de la responsabilidad administrativa.

Por ello, el riesgo tributario que el Tax Compliance y la UNE 19602 quieren evitar debe entenderse en un sentido amplio. Así, se pretende evitar que las organizaciones:

1. Cometan delitos contra la Hacienda Pública.
2. Cometan infracciones tributarias que darían lugar a la generación de sanciones de acuerdo con el correspondiente procedimiento sancionador.
3. Generen deudas inesperadas derivadas de una regularización tributaria, por realizar operaciones que aun sin ser objeto de sanción den lugar a la liquidación de una cuota tributaria más los correspondientes intereses de demora.
4. Asuman deudas tributarias de terceros, como consecuencia de alguno de los supuestos de responsabilidad tributaria.

Así pues, podemos decir que la norma UNE 19602 establece pautas para implantar un sistema de cumplimiento tributario y, además en caso de potenciales riesgos, facilita la creación de mecanismos de detección y corrección, así como pautas de prevención y pautas de aprendizaje para evitar dichos riesgos en el futuro.

Prevención = No infracción tributaria = No sanción.

Tal y como la propia norma UNE 19602 indica, la implantación de un sistema de Compliance Tributario no supone *per se* que no se vayan a cometer infracciones tributarias. Que una organización cumpla con todos los requisitos recogidos en la UNE no asegura, completamente, que no se produzcan, en su seno, riesgos tributarios, ni que no vayan a producirse riesgos o infracciones administrativas en el futuro.

Ahora bien, el hecho de tener implantado un sistema de gestión de Compliance Tributario es un mecanismo de prevención de comisión de infracciones tributarias, pero ante todo, se trata de poner en relieve la **voluntad** en el cumplimiento de la norma y el fomento de una **cultura de cooperación** y **transparencia** con la Administración tributaria.

No cabe duda de que la Administración tributaria va en línea con esto ya que la LGT regula expresamente la colaboración social en la aplicación de los tributos. En particular, la LGT permite que dicha colaboración pueda 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.

Ello hace prueba de que el Tax Compliance y la Administración tributaria van en la misma línea. El Compliance Tributario es el primer gran paso para adaptarse al cambio que están sufriendo las relaciones entre los contribuyentes y la Hacienda Pública.

El fomento de esta nueva relación jurídico-tributaria basada en la transparencia, confianza mutua, prevención y colaboración, debe predicarse en todo tipo de organizaciones, independientemente de su tamaño y actividad. Por ello, resulta de vital importancia, la difusión y formación de los miembros de las organizaciones en la correcta implantación de sistemas de Compliance Tributario para el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Por su parte, hay que tener en cuenta el Principio de Responsabilidad en materia de infracciones tributarias. La LGT, en su art. 179 establece que las organizaciones podrán ser sancionadas por la comisión de infracciones tributarias, pero igualmente establece que «2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes **no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria**», entre otros, el siguiente supuesto:

«d) Cuando se haya puesto la **diligencia necesaria** en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria ...»

¿Y qué debemos entender que es diligencia necesaria? Cuando la LGT indica expresamente los criterios o supuestos en los que considera se ha puesto la necesaria diligencia, deja abierta la puerta a la posibilidad de otros supuestos, es decir, no lo define con una lista cerrada sino al contrario, permite cualquier otro supuesto.

En este contexto, cuando la UNE 19602 trata la diligencia necesaria referida a los miembros de la organización y la diligencia necesaria relativa a las personas que ocupan posiciones especialmente expuestas ¿Podríamos entender que tener implantado un sistema de gestión de Compliance Tributario es poner la diligencia necesaria? Desde luego, argumentos para entenderlo así los hay. Pero no debemos olvidar que es la Administración tributaria quien debe entenderlo de la misma manera. Pero desde luego, tener implantado un sistema de gestión de Compliance Tributario va a complicar a la Administración tributaria a la hora de examinar el elemento de «culpabilidad» —el elemento subjetivo necesario para la comisión de una infracción tributaria—.

La LGT dispone que *«Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley»*, A sensu contrario, no son infracciones tributarias aquellas acciones u omisiones tipificadas como tal, pero que sean cometidas sin dolo ni culpa de ningún tipo, en cuyo caso no darán lugar a responsabilidad.

De ahí que uno de los aspectos más importantes en el procedimiento sancionador tributario es la correcta motivación de la existencia de culpabilidad del obligado tributario, imprescindible para la imposición de la sanción.

¿Y a quién corresponde la carga de la prueba? ¿Quién debe probar la actuación diligente o negligente del obligado tributario? Entre otras, mencionamos la Sentencia de 5 de noviembre de 2015 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (recurso Contencioso-Administrativo número 211/2013), en cuyo Fundamento Jurídico Quinto señala:

«Es sabido que la culpabilidad es un elemento fundamental de toda infracción administrativa, y también, por tanto, de toda infracción tributaria. ...

Quiere ello decir que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que el precepto da por supuesta la exigencia de responsabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, excluyéndose la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta del contribuyente.

Además, en la medida en que la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe (como expresaba claramente el artículo 33 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente), corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones.

...

Conviene insistir al respecto en que el artículo 33 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente, estableció que "1. La actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe", señalándose a renglón seguido que "2. Corresponde a la Administración tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias". Por eso, y teniendo en cuenta esa presunción de buena fe, debe ser el acuerdo correspondiente el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador, ya que tal proceder impide el control jurisdiccional sobre el modo en que la Administración ha hecho uso de su potestad, al desconocer las razones o valoraciones que ha tenido en cuenta para imponer una determinada sanción.»

En definitiva, resulta imprescindible que la Administración lleve a cabo una adecuada motivación de la culpabilidad en la conducta del contribuyente para la imposición de sanciones tributarias.

Y en este contexto, la cuestión que se nos plantea es ¿podemos defender ante un procedimiento sancionador que cuando la organización dispone de un plan de cumplimiento en materia contable y tributaria, ésta ha actuado con la diligencia necesaria?

Elaborar un plan de prevención, implantarlo en nuestra organización y exigir su cumplimiento, con controles y

vigilancia suficientes, deberían ser **prueba para acreditar una actuación diligente ante un procedimiento sancionador**. Por tanto, argumentos y posibilidad de defensa existen. Será la Administración tributaria quien deba motivar y probar que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del obligado tributario infractor.

3. Compliance tributario: Norma UNE 19602

La Norma UNE 19602 otorga la oportunidad a las empresas de contar con una herramienta que les ayude a adoptar medidas o protocolos para la implantación, mantenimiento y mejora de los programas de cumplimiento de las normas de ámbito tributario.

Efectivamente, hablamos de **oportunidad**. Oportunidad única para la tranquilidad fiscal de las empresas. Oportunidad para el contribuyente y para la propia Administración tributaria ya que con el fomento del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, se pretende disminuir el fraude fiscal, al mismo tiempo que se aumenta la seguridad jurídica de las organizaciones, se mejora la reputación de las mismas y se reducen las sanciones aparejadas al incumplimiento de la normativa tributaria.

Las empresas cada vez tienen más consciencia de los riesgos relativos al potencial incumplimiento de las obligaciones tributarias. Toda empresa conoce que si se comete una infracción tributaria, como por ejemplo, no ingresar una cuota tributaria o no presentar declaraciones de impuestos o solicitar indebidamente devoluciones, se enfrenta a una sanción mínima del 50% y hasta el 150% — o incluso hasta un 250% en función del territorio— de la cantidad dejada de ingresar, del importe de la devolución indebidamente obtenida etc.

La finalidad primordial de la UNE 19602 es ayudar al diseño o al diagnóstico de los sistemas de gestión de Compliance Tributario, todo ello, con la finalidad de obtener un modelo de **prevención, detección, gestión y mitigación de contingencias y riesgos tributarios**.

La UNE 19602 identifica dos categorías generales de **riesgos**:

1. Riesgo de procedimiento, definido como la existencia de una contingencia tributaria consecuencia de un inadecuado procedimiento de gestión y control de las obligaciones tributarias de la organización; y
2. Riesgo de interpretación, que comprende la existencia de una interpretación de la norma, seguida por la organización que no sea compartida por la Administración tributaria y, en última instancia, por los Tribunales de Justicia.

En definitiva, para la implantación de un adecuado sistema de Compliance se debe partir de un previo análisis general de la organización, identificando los factores externos e internos relevantes: tamaño, estructura, sectores en los que trabaja, miembros de la organización, organizaciones vinculadas a la misma y las relaciones más relevantes que ostenta con terceras personas.

Una vez analizados los factores externos e internos es necesario estudiar y conocer cuáles son las obligaciones tributarias que debe cumplir la organización. Para ello, lo más recomendable es someter a la organización a una auditoría fiscal o un proceso de revisión realizado de manera objetiva, preferentemente por un experto fiscalista ajeno a la organización, que realice dicho análisis con criterios objetivos, y en el que:

1. Detecte todas las obligaciones fiscales a las que debe hacer frente la organización, y
2. Lleve a cabo una cuantificación de las contingencias tributarias derivadas de ejercicios no prescritos.

Este análisis nos permitirá confeccionar un sistema de Compliance Tributario «*ad hoc*» para cada organización, sistema de **prevención, detección, gestión y mitigación de contingencias y riesgos tributarios**.

Por su parte, los **controles** que la UNE 19602 establece pueden ser: controles financieros y controles no financieros sobre los procesos internos de la compañía o incluso controles sobre otras entidades.

1. Respecto a los controles financieros, la organización debe disponer de controles en los procesos de gestión de sus recursos financieros que contribuyan a evitar, detectar o gestionar riesgos tributarios de manera temprana. Así dependiendo del tamaño de la organización podrían ser: políticas de asignación y segregación de funciones, circuitos de aprobación, auditorías, etc.

2. En cuanto a los controles no financieros, la organización debe implementar los adecuados controles para impedir la aparición de contingencias tributarias en el seno de su actividad. Así dependiendo del tamaño y naturaleza de la actividad se deben implementar controles sobre compras, operaciones, comercialización y otros

procesos no financieros, que resulten adecuados para evitar, detectar o gestionar riesgos tributarios de manera temprana y que aseguren que dichos procesos están siendo gestionados adecuadamente.

3. Controles sobre otras entidades: a) Entidades bajo control — implantando procedimientos que garanticen el sistema de gestión de Compliance Tributario de la organización y b) Entidades no controladas por la Organización pero que tienen algún tipo de vinculación.

La importancia del cumplimiento tributario en las organizaciones en las que existe una vinculación se pone de relieve con la incorporación del Anexo C en la propia norma UNE 19602 en el que se regula la implementación del sistema de gestión de Compliance Tributario en las filiales y socios de negocio de la organización. Así en este anexo se pone de manifiesto que:

«La organización debería considerar y evaluar la conveniencia de hacer extensiva la implementación del sistema de gestión de Compliance tributario en sus filiales sobre las que ejerza el control, así como en sus socios de negocio que representen un riesgo mayor que bajo, en los términos expuestos en la presente norma UNE, ya que sus actividades podrían entrañar un riesgo para la misma.»

El objetivo principal de estos controles es impedir la comisión de las infracciones tributarias y/o contingencias tributarias destacando:

1. La falta de presentación o la presentación de autoliquidaciones tributarias que contengan errores, como consecuencia de cuya corrección, por parte de la propia organización o de la Administración tributaria, generen una cuota tributaria mayor que la contabilizada y/o satisfecha o la minoración de créditos fiscales.

2. La falta de presentación o la presentación de autoliquidaciones elaboradas a partir de una interpretación de la normativa tributaria aplicable que no coincida con la mantenida por la Administración tributaria o por los Tribunales de Justicia, y que conlleve una eventual exigencia de una cuota tributaria mayor que la contabilizada y/o satisfecha por la organización.

3. La generación de una deuda tributaria al realizar operaciones susceptibles de ser regularizadas sobre la base de la correspondiente normativa anti-abuso que resulte aplicable.

4. La asunción por la organización de deudas tributarias de terceros por obligación legal.

5. El impago de deudas tributarias que puedan dar lugar a la comisión de infracciones tributarias, vinculadas o no a cuotas tributarias.

6. La comisión de delitos contra la Hacienda Pública que resulten penalmente atribuibles a la organización.

7. En general, cualquier incumplimiento o cumplimiento defectuoso de un requisito derivado de una relación jurídico-tributaria o asumido por la organización de forma voluntaria.

Adicionalmente a los controles, es necesario implantar **canales de comunicación**, así como la concienciación y **formación** de los miembros de la organización en materia de cumplimiento.

En línea con lo que venimos comentando, las organizaciones deben implantar canales adecuados de comunicación de posibles incumplimientos e irregularidades o debilidades del sistema de gestión de Compliance Tributario, facilitando vías para que tanto los miembros de la organización como terceros puedan comunicar estas irregularidades, bajo los principios de buena fe y sobre la base de existencia de indicios razonables y garantías de confidencialidad y anonimato, con objeto de garantizar un correcto y eficaz funcionamiento del sistema implantado.

Igualmente, los miembros de la organización deben estar concienciados en la importancia de su trabajo para la correcta consecución de los objetivos en materia de cumplimiento. Tanto el área de contabilidad, como el departamento financiero, agentes comerciales, etc., deben estar correctamente formados en materia tributaria y concienciados en el cumplimiento de los procesos o protocolos de actuación.

La implantación de un sistema de Compliance Tributario acorde a la norma UNE 19602 permitiría a la organización la obtención de una **certificación** por parte de una entidad certificadora que demuestre frente a la Administración tributaria la voluntad de cumplimiento y cooperación de la organización y con ello la ausencia del elemento subjetivo de la culpabilidad en la comisión de una determinada infracción tributaria.

Así pues, la certificación será un elemento de prueba para demostrar la voluntad de la organización de cumplir con sus obligaciones y evitar o atenuar la imposición de sanciones, tanto administrativas como penales.

La certificación concedida tiene una validez de tres años y para mantenerla deberán realizarse auditorías anuales.

4. Responsabilidad tributaria de los administradores

A lo largo del presente artículo se hace referencia a la responsabilidad de la organización. Pero ¿qué sucede con la responsabilidad social y/o tributaria de los administradores de la organización?

La responsabilidad de los socios frente a terceros —en sociedades limitadas o anónimas— está limitada a su aportación en el capital social de la empresa. Ahora bien, ¿los administradores tienen limitada su responsabilidad?

En caso de que la entidad no tenga bienes o esté disuelta, la Administración tributaria puede extender la responsabilidad y reclamar al administrador las deudas tributarias de la organización. Es lo que la LGT denomina Responsabilidad Subsidiaria. En primer lugar, la Administración tributaria debe intentar cobrar la deuda del propio obligado principal, pero si éste no responde puede reclamar como responsables subsidiarios de dicha deuda a los administradores. Incluso si considera que estos administradores han transmitido u ocultado bienes con el fin de evitar el pago de las deudas tributarias, puede extender directamente la responsabilidad hacia ellos sin ni siquiera intentar cobrar la deuda del obligado principal, por considerar que existe responsabilidad solidaria de los administradores en este caso.

Por lo tanto ¿los administradores pueden llegar a tener que responder de las deudas tributarias de la organización con su patrimonio personal? La respuesta es afirmativa. Razón suficiente para poner en práctica criterios de prudencia y prevención, e implantar un sistema de gestión de riesgos que evite la comisión de infracciones tributarias o delito fiscal por parte de las organizaciones.

5. Ventajas del Compliance Tributario

Aquellas organizaciones que voluntariamente quieran establecer un sistema de gestión y control del riesgo tributario e implantar una cultura organizativa basada en las buenas prácticas tributarias, es decir, un Compliance Tributario, podrán conseguir las siguientes ventajas:

1. Atenuación o eximente de responsabilidad penal. La implantación de un sistema de Compliance Tributario puede eximir o atenuar la responsabilidad penal de la organización por la comisión del delito fiscal. La responsabilidad penal en este ámbito puede suponer la disolución de la entidad, cierre temporal del negocio, prohibición en la participación de licitaciones, prohibición de obtener ayudas o subvenciones, etc.

2. Prueba de la voluntariedad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y de prevenir la comisión de infracciones tributarias. Esta voluntad podría traducirse en una actuación diligente del obligado tributario y con ello se abre la posibilidad de defender la ausencia de dolo o culpa.

3. Ventajas reputacionales. Ventaja que no es cuantificable pero que puede reportar grandes beneficios. La gestión de la reputación puede proporcionar a las organizaciones, entre otras muchas, un incremento de sus ventas o una mayor atracción y retención del talento de sus profesionales.

4. Aumento de la seguridad jurídica para las organizaciones y disminución de conflictos con la Administración tributaria y del fraude fiscal.

5. Mayor eficiencia en la gestión de los recursos de la organización. La falta de coordinación y de comunicación de los distintos departamentos —financiero, logística, etc—, hace que la gestión fiscal en particular se pueda ver afectada y ralentizada. La implantación del Compliance Tributario contribuiría a evitar dicha descoordinación y conseguir mayor eficiencia interna en la gestión de la organización.

6. Contribuyente Certificado o de perfil de bajo riesgo. Aspecto fundamental y muy relevante es la reciente propuesta de la AEAT de analizar la posibilidad de conceder a las entidades que cumplan con determinados «parámetros de confianza» la calificación de Contribuyente Certificado.

La condición de sujeto pasivo certificado es una de las propuestas de la Comisión Europea que tiene como finalidad una mayor armonización del comercio internacional de bienes, y de puesta en marcha de un sistema definitivo de tributación en destino del IVA de las operaciones intracomunitarias.

En el seno de dichas propuestas se pretende aprobar el estatus de lo que la Comisión Europea denomina como «Certified Taxable Person» (Sujeto Pasivo Certificado o Contribuyente certificado). Se trata, en resumen,

de una especie de Operador Económico reconocido como fiable.

Hasta ahora, los sujetos pasivos se identifican a efectos de IVA a través de un NIF-IVA. Lo que se pretende con el *status* de Sujeto Pasivo Certificado es poder identificar los sujetos pasivos como fiables dentro de la Unión Europea de una forma uniforme y armonizada.

El reconocimiento deberá ser a nivel comunitario y **sólo se otorgará a aquellos sujetos pasivos que cuenten con un buen historial de cumplimiento** ante sus correspondientes administraciones tributarias.

Son tres los requisitos previstos en la propuesta de Directiva para poder acceder a esta Certificación:

A. En primer lugar, no haber cometido infracciones tributarias graves o reiteradas, o delitos relacionados con su actividad económica.

B. En segundo lugar, demostrar solvencia financiera.

C. Finalmente, se exige que el contribuyente tenga implantado un sistema de control de sus operaciones comerciales y del flujo de sus bienes, incluyendo los registros de transporte. Esta exigencia, tratándose de IVA, es tanto como obligar a tener implantado un sistema de gestión de riesgo tributario equivalente al desarrollado por la UNE 19602 y conocido como Compliance Tributario.

Se prevé que la «fórmula» de «contribuyente certificado» esté en vigor para el 1 de julio de 2022.

7. La Certificación. La certificación será un elemento de prueba necesario para demostrar la voluntad de la organización de cumplir con sus obligaciones y contribuir a evitar el elemento subjetivo de la culpabilidad en la comisión de una determinada infracción tributaria. Viene a generar confianza entre las partes implicadas.

8. El Compliance Tributario es integrable en otros sistemas, como la Norma UNE 19601 de Compliance penal o la UNE-ISO 37001 Antisoborno. Para ello se utiliza una estructura denominada de «alto nivel» que pretende la uniformidad de las normas ISO. Mediante esta estructura de «alto nivel» las normas ISO están orientadas a tener coherencia entre ellas, así como compatibilidad, de tal forma que puedan **implementarse en cualquier tipo de empresa con independencia del sector** al que pertenezca.

9. En procesos de venta, puede contribuir a **aumentar el valor de la compañía**, ya que su implantación facilita los análisis de cumplimiento por el comprador y en procesos de compra facilita la operación de llegada, favoreciendo la integración de procesos y el funcionamiento bajo estándares comunes.

10. Su implantación supone una **ventaja competitiva para optar a la licitación pública** y particularmente para la participación en proyectos europeos.

11. Evitar la **responsabilidad** —sobre las deudas tributarias— subsidiaria y/o solidaria **de los administradores**.

En definitiva, razones hay y muchas para valorar la implantación de un sistema de gestión de Compliance Tributario.

III. CONCLUSIÓN

A modo de conclusión, podemos decir que existe una clara tendencia hacia una relación de cooperación, transparencia y confianza mutua en las relaciones tributarias entre contribuyente y Administración tributaria.

Una relación de confianza no se construye de la noche a la mañana. Poco a poco debemos ir dando pasos todas las partes afectadas, y en este sentido la Agencia Tributaria, a lo largo de este año 2019, ha dado grandes muestras de su voluntad para seguir promocionando el cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes —y así se deduce del Plan de Control Tributario—.

El primer requisito para dirigirnos hacia esta dirección es la voluntad. Voluntad en llevar a cabo el cumplimiento de las obligaciones con carácter general y obligaciones fiscales o tributarias con carácter particular.

La convivencia entre Administración tributaria y contribuyente es inevitable por lo que serán necesarios incentivos por parte de la Administración tributaria para fomentar la cooperación y el cumplimiento normativo voluntario de las obligaciones tributarias.

La tendencia es al cambio, sobre todo al cambio en el modo en que la Administración tributaria fiscalizará el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Dispondrá de mucha más información y documentación del

contribuyente que le permitirá adoptar una posición de cooperación.

Y como última idea: la sencillez. No existe un único modelo para establecer un sistema de gestión de Compliance Tributario. Cada organización tendrá su propio modelo *ad hoc* que no tiene por qué ser costoso, sino útil, debiendo ser un modelo que vaya calando e implantando la cultura de cumplimiento en la organización.

IV. BIBLIOGRAFÍA

COMPLIANCE. Cómo gestionar los riesgos normativos en la empresa. Coordinador: D. Carlos Alberto Sáiz Peña, 2015 (1ª ed.).

MANUAL DEL COMPLIANCE OFFICER. Guía práctica para los responsables de Compliance de habla hispana. D.ª Sylvia Enseñat de Carlos, 2016 (1ª ed.).

MANUAL DE CUMPLIMIENTO PENAL DE LA EMPRESA. Director: D. Adán Nieto Martín, 2015.

MEMENTO DE COMPLIANCE TRIBUTARIO. Lefebvre. 2019.

CÓMO DISEÑAR UN SISTEMA DE GESTIÓN DEL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO. D.ª Sandra Ausell Roca, 2019.

ANÁLISIS Y APLICACIÓN PRÁCTICA DE LA NORMA UNE 19602 DE SISTEMAS DE GESTIÓN DE COMPLIANCE TRIBUTARIO. D.ª Laura Campanón Galiana. Carta Tributaria. 2019.