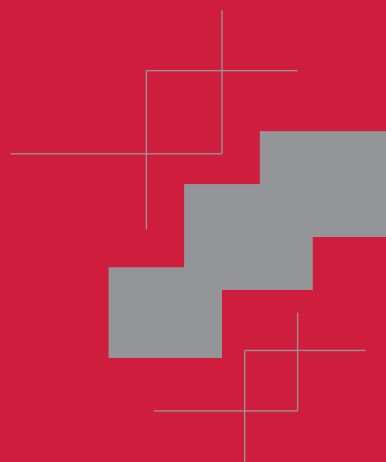


Fundación  
Impuestos y  
Competitividad

---

# GOBERNANZA FISCAL: UNA APROXIMACIÓN EQUILIBRADA



# GOBERNANZA FISCAL: UNA APROXIMACIÓN EQUILIBRADA

*Con la colaboración de:*

**BBVA**

 **Santander**

 **IBERDROLA**

  
**REPSOL**

*Telefonica*

---

# ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	13
<b>PRIMERA PARTE: MARCO GENERAL. BREVE HISTORIA DE LA GOBERNANZA Y GOBERNANZA FISCAL</b>	
<b>Capítulo I. GOBERNANZA FISCAL: DE LAS EMPRESAS A LA ADMINISTRACIÓN .....</b>	<b>25</b>
<i>Pedro Herrera Molina (UNED)</i>	
<b>1. Planteamiento .....</b>	<b>27</b>
1.1. ¿Existe un concepto de “gobernanza fiscal”?.....	27
1.2. Elementos que inciden sobre la noción de gobernanza fiscal	28
1.3. Carácter integrador o fragmentario de la “gobernanza fiscal”	36
<b>2. Gobierno corporativo y buen gobierno de la Administración Tributaria.....</b>	<b>39</b>
2.1. El buen gobierno de la Administración tributaria como correlato de los principios del gobierno corporativo en el ámbito empresarial .....	39
2.2. La reestructuración de la Administración tributaria como exigencia de una buena administración.....	42
2.3. Mecanismos de financiación de la Administración tributaria y criterios retributivos de su personal .....	49
2.4. Papel del Consejo para la Defensa del Contribuyente .....	56
2.5. Transparencia .....	65
<b>3. Responsabilidad Social Corporativa .....</b>	<b>66</b>
3.1. Planteamiento.....	66

3.2. Políticas de responsabilidad social aplicadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.....	67
3.3. Responsabilidad social sobre la actividad económica y el empleo en la concesión de aplazamientos.....	69
3.4. Responsabilidad social en la aplicación de incentivos fiscales	72
<b>4. Servicio a los contribuyentes, relación cooperativa y mecanismos BEPS.....</b>	<b>73</b>
4.1. Calidad en la prestación del servicio .....	73
4.2. Relación cooperativa vs. doctrina BEPS .....	78
<b>5. La ética fiscal como perspectiva integradora.....</b>	<b>84</b>
<b>Capítulo II. ORIGEN Y EVOLUCIÓN DE LA GOBERNANZA, Y EN PARTICULAR DE LA FISCAL. EL MARCO JURÍDICO ACTUAL DE LA GOBERNANZA FISCAL EN ESPAÑA Y DESARROLLO EN DERECHO COMPARADO .....</b>	<b>89</b>
<i>Luis Canelo Alvarez y Catalina Cubillo Pérez de Ayala (BAKER MCKENZIE)</i>	
<b>1. Origen y evolución de la gobernanza, y en particular de la fiscal</b>	<b>91</b>
1.1. La gobernanza corporativa como punto de partida: desde el Código Olivenza hasta el Código de Buenas Prácticas Tributarias .....	93
1.2. Los orígenes internacionales. Los principios de gobernanza corporativa desde el punto de vista de la UE y la OCDE....	97
<b>2. Marco Jurídico actual.....</b>	<b>99</b>
2.1. La Ley de Sociedades de Capital como base de la gobernanza fiscal.....	99
2.2. La reforma del Código Penal de 2015 y los programas de prevención de riesgos.....	102
2.3. La Ley General Tributaria y el avance en la relación cooperativa	104
2.4. Otras medidas no legislativas.....	104
<b>3. Desarrollo en Derecho Comparado .....</b>	<b>112</b>
3.1. Las tendencias de la OCDE en materia de gobernanza fiscal	112
3.2. La Unión Europea.....	115
3.3. El liderazgo de los países anglosajones .....	116
3.4. Otras jurisdicciones .....	120
<b>4. Valoraciones .....</b>	<b>121</b>

<b>SEGUNDA PARTE: LOS DISTINTOS ASPECTOS DE LA GOBERNANZA FISCAL</b>	
<b>Capítulo III. LA REGULACIÓN DE LOS TRIBUTOS. SU INCIDENCIA EN EL CUMPLIMIENTO DEL OBLIGADO TRIBUTARIO.....</b>	
	125
<i>José Vicente Iglesias Gómez e Irene Solera Morales (GARRIGUES)</i>	
<b>1. Introducción. Relación entre el cumplimiento fiscal, la seguridad jurídica y la técnica legislativa en materia tributaria.....</b>	127
<b>2. Diagnóstico: Principales fuentes de la inseguridad jurídica causada por las leyes tributarias .....</b>	130
2.1. Proliferación legislativa.....	131
2.2. Inestabilidad normativa.....	133
2.3. Dispersión de las normas con contenido tributario .....	134
2.4. Sobre la técnica legislativa.....	136
2.5. Uso de la figura del Real Decreto-ley .....	138
2.6. Incorporación y adecuación del Derecho interno al Derecho de la Unión Europea .....	140
2.7. Sobre el control de la actividad legislativa .....	142
<b>3. Propuestas de cambio o mejora .....</b>	146
3.1. Medidas a implantar o reforzar en el proceso “pre-legislativo” y “post-legislativo” .....	146
3.2. En el proceso de elaboración de las normas .....	153
3.3. En el proceso de control de la producción normativa .....	157
3.4. En el ámbito de la responsabilidad del Estado legislador....	165
<b>4. Conclusión .....</b>	168
 <b>Capítulo IV. EL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO EN TÉRMINOS DE ESTRUCTURA LEGALIDAD. FACTORES Y SUJETOS RELEVANTES EN LA INTERPRETACIÓN DE LA NORMA</b>	
	169
<i>Miguel Cremades Schulz, y Darya Budova (URÍA MENÉNDEZ)</i>	
<b>1. El contexto actual para el cumplimiento tributario en el sistema de autoliquidación: los retos del principio de legalidad y los deberes de asistencia de la Administración .....</b>	171
<b>2. El necesario carácter jurídico de la interpretación de la norma tributaria y de la calificación del hecho imponible .....</b>	176

<b>3. La interpretación administrativa .....</b>	<b>178</b>
3.1. La información tributaria en general .....	178
3.2. La consulta tributaria vinculante .....	179
<b>4. Otras fuentes de criterio .....</b>	<b>181</b>
4.1. Resoluciones del TEAC .....	182
4.2. El papel jurisdiccional .....	182
<b>5. La interpretación razonable por parte del contribuyente .....</b>	<b>184</b>
<b>6. Aplicación de la norma por parte de la Administración y las regularizaciones por parte del contribuyente .....</b>	<b>187</b>
<b>7. Las normas antiabuso tributarias .....</b>	<b>189</b>
<b>8. Conclusiones .....</b>	<b>192</b>
<b>Capítulo V. LA TRANSPARENCIA COMO EXIGENCIA DEL “BUEN GOBIERNO”. DEFINICIÓN Y ALCANCE DE LA TRANSPARENCIA PARA EL CONTRIBUYENTE Y PARA LA ADMINISTRACIÓN. LA REPUTACIÓN LIGADA AL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO Y A LA TRANSPARENCIA .....</b>	<b>195</b>
<i>Santiago Barrenechea Elorrieta, Francisco González Fernández-Mellado y María del Carmen González de Luis (PwC Tax &amp; Legal Services)</i>	
<b>1. Introducción: delimitación del concepto de transparencia fiscal en el marco del buen gobierno fiscal .....</b>	<b>198</b>
<b>2. Transparencia fiscal obligatoria.....</b>	<b>201</b>
2.1. Marco normativo comunitario .....	201
2.2. Marco normativo español. ....	207
<b>3. Transparencia fiscal voluntaria.....</b>	<b>213</b>
3.1. Transparencia fiscal y reputación corporativa .....	215
3.2. Análisis de los grupos de interés: internos y externos.....	218
3.3. Principales metodologías e indicadores de transparencia fiscal voluntaria .....	227
<b>4. Transparencia fiscal y buen gobierno por parte de la Administración tributaria.....</b>	<b>235</b>

**Capítulo VI. RESPONSABILIDAD FISCAL Y ADMINISTRACION**

**TRIBUTARIA EN TIEMPOS DE CAMBIO ..... 241**

*Juan Antonio Garde (Economista, Inspector de Hacienda del Estado, jubilado)*

<b>1. Introducción .....</b>	<b>243</b>
<b>2. Guía marco TADAT de evaluación.....</b>	<b>246</b>
2.1. Area dos: gestión eficaz de riesgos.....	247
2.2. Area siete: resolución efectiva de los litigios tributarios.....	248
2.3. Area nueve: rendición de cuentas y transparencia .....	248
<b>3. Declaraciones sobre promoción de la ética en las Administraciones Tributarias .....</b>	<b>250</b>
3.1. Declaración Ética del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).....	251
3.2. Plan estratégico AEAT 2020-2023 .....	251
<b>4. El marco de control de riesgos fiscales.....</b>	<b>253</b>
4.1. Introducción: control de riesgos y gobierno corporativo. Los informes COSO .....	253
4.2. El control de riesgos fiscales según la OCDE.....	255
4.3. El control de riesgos fiscales, su repercusión en las empresas y en las Administraciones tributarias .....	256
<b>5. Opinión pública y percepción fiscal en España .....</b>	<b>261</b>
5.1. Desde el campo de la Hacienda Pública y el Derecho Tributario.....	261
5.2. Percepción social y opinión pública. El comportamiento de los contribuyentes.....	263
5.3. El pago de impuestos entre las grandes empresas.....	270
5.4. La opinión publicada por la Asociación de Inspectores de Hacienda (APIFE) y los Técnicos Fiscales (GESTHA).....	275
5.5. La percepción del sistema tributario por las grandes empresas (Fundación impuestos y competitividad).....	276
5.6. Informe 2019 de transparencia en la gestión de la responsabilidad fiscal de las empresas del IBEX-35, de la Fundación compromiso y transparencia.....	278
<b>6. Áreas posibles de mejora en la colaboración de la Administración tributaria con los contribuyentes. Oportunidades en el contexto de posibles cambios normativos y operativos actuales .....</b>	<b>282</b>
<b>Bibliografía .....</b>	<b>287</b>

**Capítulo VII. LA RESPUESTA DE LA EMPRESA EN TÉRMINOS DE ESTRUCTURA DE ADOPCIÓN DE DECISIONES Y PROCESOS DE “CUMPLIMIENTO”. LA FUNCIÓN DE GESTIÓN Y CONTROL DEL RIESGO TRIBUTARIO EN CADA ORGANIZACIÓN..... 291**

*Óscar Bertrán Rocabert, Pol Cots Mir y Beatriz Díez Núñez (CUATRECASAS)*

<b>1. Definición de los modelos de organización y gestión de cumplimiento .....</b>	<b>293</b>
<b>2. Requisitos de los modelos de organización .....</b>	<b>295</b>
<b>3. Contenido indispensable del modelo de <i>tax compliance</i> .....</b>	<b>297</b>
<b>4. Los 4 pilares del programa de <i>tax compliance</i>. Base de su desarrollo .....</b>	<b>299</b>
4.1. Toma de decisiones .....	299
4.2. Asignación de recursos .....	300
4.3. Trazabilidad de operaciones .....	301
4.4. Operaciones especiales y mapa de riesgos .....	301
4.5. Base del desarrollo del <i>tax compliance</i> .....	302
<b>5. Roles y responsabilidades asumidos por los principales agentes intervinientes en el modelo de organización.....</b>	<b>303</b>
5.1. Especial atención a las funciones asumidas por el consejo de administración y órgano de control del riesgo tributario	303
5.2. <i>Tax compliance officer</i> .....	306
5.3. Capilaridad del programa de <i>tax compliance</i> .....	308
<b>6. Mecanismos y herramientas adoptados por las empresas en el marco de políticas de cumplimiento .....</b>	<b>310</b>
6.1. Política fiscal corporativa y política de <i>tax compliance</i> .....	310
6.2. Medidas de control: toma de decisiones .....	313
6.3. Medidas de control: asignación de recursos.....	314
6.4. Medidas de control: trazabilidad de operaciones.....	315
6.5. Medidas de control: operaciones especiales y mapa de riesgos	316

**TERCERA PARTE: EL CASO PARTICULAR DE LA RELACIÓN COOPERATIVA**  
**Capítulo VIII. SITUACIÓN ACTUAL DE LA RELACIÓN COOPERATIVA EN ESPAÑA Y EN PAÍSES DE NUESTRO ENTORNO... 321**

*Alberto García Valera y Clara Rodríguez Prieto (EY ABOGADOS)*

<b>1. La certidumbre fiscal.....</b>	<b>323</b>
--------------------------------------	------------



<b>2. Marco general de la relación cooperativa. De la relación cooperativa a la segmentación de contribuyentes .....</b>	<b>329</b>
<b>3. Situación en nuestro entorno. La segmentación de contribuyentes por perfil de riesgo fiscal. Los análisis del caso en la OCDE, Unión Europea, Australia, EEUU, Reino Unido, Bélgica y China</b>	<b>334</b>
3.1. OCDE: International Compliance Assurance Programme (ICAP) .....	335
3.2. Unión Europea .....	340
3.3. Estados Unidos .....	341
3.4. Australia .....	343
3.5. Reino Unido .....	345
3.6. Bélgica .....	347
3.7. China .....	348
<b>4. España: Evolución de la relación cooperativa y situación actual. Código de Buenas prácticas tributarias e informe de transparencia.....</b>	<b>349</b>
4.1. Código de buenas prácticas tributarias.....	351
4.2. Informe de transparencia fiscal .....	356
<b>Bibliografía .....</b>	<b>362</b>

**Capítulo IX. LA RELACIÓN COOPERATIVA. VENTAJAS E INCONVENIENTES PARA LOS CONTRIBUYENTES. OBLIGACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA** 363

*Jorge Martín Girola Mariño, Susana Romero Steensma y Alejandra Medina Arencibia (DELOITTE LEGAL)*

<b>1. Ventajas e inconvenientes para los contribuyentes.....</b>	<b>365</b>
1.1. Introducción .....	365
1.2. Principales ventajas que derivan del establecimiento de una adecuada relación cooperativa con la Administración .....	366
1.3. Principales inconvenientes que derivan del establecimiento de una relación cooperativa con la Administración.....	380
<b>2. Obligaciones por parte de la Administración .....</b>	<b>384</b>
2.1. Introducción .....	384
2.2. Obligaciones actuales de la Administración tributaria.....	385
2.3. Obligaciones futuras de la Administración tributaria.....	389
<b>3. Conclusión .....</b>	<b>393</b>

**CUARTA PARTE: CONCLUSIONES GENERALES**

**Capítulo X. GOBERNANZA FISCAL: UNA APROXIMACIÓN EQUILIBRADA. CONCLUSIONES GENERALES** ..... 397  
*Itziar Galindo Jiménez y José Matas Espejo (KPMG Abogados)*

**1. Gobernanza fiscal** ..... 399

**2. La gobernanza fiscal en el ordenamiento jurídico español**..... 401

**3. La regulación de los tributos** ..... 406

**4. El principio de legalidad como base y delimitación del cumplimiento tributario. Factores y sujetos relevantes en la interpretación de la norma**..... 408

**5. Transparencia fiscal y gobernanza fiscal** ..... 414

**6. La relación cooperativa / el cumplimiento cooperativo** ..... 421

**7. La gestión y control del riesgo tributario en las empresas**..... 432

**8. Autoevaluación y control en la Administración y otros aspectos a considerar** ..... 435

**9. Reflexión final** ..... 438

## **CAPÍTULO VII**

### **LA RESPUESTA DE LA EMPRESA EN TÉRMINOS DE ESTRUCTURA DE ADOPCIÓN DE DECISIONES Y PROCESOS DE “CUMPLIMIENTO”. LA FUNCIÓN DE GESTIÓN Y CONTROL DEL RIESGO TRIBUTARIO EN CADA ORGANIZACIÓN**

*Óscar Bertrán Rocabert, Pol Cots Mir y Beatriz Díez Núñez*

*(CUATRECASAS)*



## 1. DEFINICIÓN DE LOS MODELOS DE ORGANIZACIÓN Y GESTIÓN DE CUMPLIMIENTO

Los riesgos tributarios, entendidos como el riesgo de que se produzca una contingencia tributaria, constituyen hoy en día una de las amenazas legales más notables y comunes a las que se enfrenta cualquier empresa desde una perspectiva administrativa, independientemente de su tamaño, sector de actividad o ámbito geográfico de actuación.

Estos riesgos tributarios pueden clasificarse en dos categorías en atención a la causa generadora<sup>250</sup>: (i) riesgos de procedimiento, entendidos como aquellos que surgen como consecuencia de un inadecuado procedimiento de gestión y control de las obligaciones tributarias de la organización y (ii) riesgos de interpretación, aquellos derivados de una interpretación distinta de la norma o no compartida por la Administración tributaria y, en última instancia, por los Tribunales de Justicia. Muchas veces estos riesgos son inevitables y forman parte de la misma operativa de los negocios.

El temor de las empresas es que los referidos riesgos tributarios puedan derivar en que las Autoridades Fiscales entiendan que se ha producido la comisión de una infracción tributaria, o incluso de un delito fiscal en aquellos casos en los que se aprecie dolo y ocultación y siempre que la cuota defraudada supere los 120.000 euros. Tanto el supuesto de infracción como el de delito suponen a las empresas sustanciales costes administrativos y, en especial la perspectiva de delito fiscal, pone en tensión toda la estructura empresarial por las graves consecuencias económicas, reputacionales y de gestión en caso de que dicha calificación prosperara. Muchas veces la línea que separa ambas figuras es poco clara.

---

(250) Conforme a la clasificación de riesgos incluida en el estándar UNE 19602.

Ante la incertidumbre que comporta la eventual calificación de estos riesgos y, en consecuencia, ante la incertidumbre de las consecuencias, la adopción de procedimientos y protocolos de cumplimiento normativo o *tax compliance* está dirigida a reducir el riesgo de infracción y a eliminar el riesgo de delito mediante la acreditación de la diligencia debida en la toma de decisiones de índole fiscal.

En efecto, el Código Penal en su redacción actual ofrece a las personas jurídicas la posibilidad de quedar exentas de responsabilidad en aquellos casos en los que los órganos de administración hayan adoptado y ejecutado antes de la comisión del delito modelos de organización y gestión que incluyan las medidas de vigilancia y control idóneas para prevenir delitos de la misma naturaleza o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión.

En concreto, los artículos 31.Bis a 31.Quinqués del Código Penal, en su redacción dada por la Ley Orgánica 1/2015, dejan claro que puede tener eficacia eximente la adopción de “modelos de organización y gestión que incluyan medidas de vigilancia y control idóneas para prevenir delitos de la misma naturaleza o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión”<sup>251</sup>.

Como puede apreciarse, los términos empleados por el Código Penal en cuanto a los modelos que deben ser adoptados por las organizaciones son amplios e indefinidos, dada la variedad de medidas que pueden resultar eficaces para prevenir un delito en el marco empresarial<sup>252</sup>. Sin embargo, podemos intuir que existe un paradigma general de buena gestión que sería aplicable de forma transversal a todos los modelos de negocio.

Es clave pues la definición, aprobación y correcta implementación de modelos de gestión o de *tax compliance* que se han erigido en una necesidad de las empresas que, mediante su adopción, pretenden evitar la responsabilidad penal y, en nuestra opinión, mitigar la posibilidad de comisión de infracciones tributarias. Se entiende, por tanto, que este tipo de programas tiene un contenido de prevención, al ser su objetivo ejercer una influencia directa sobre los actores de una organización como medio más

---

(251) Gomez Tomillo, Manuel; *Responsabilidad penal de las personas jurídicas y carga de la prueba de la idoneidad de los programas de cumplimiento*. La Ley 8522 / 2016.

(252) Bachmaier Winter, Lorena; *Responsabilidad penal de las personas jurídicas: definición y elementos de un programa de compliance*. La Ley 16826/2012.

eficaz para evitar factores de riesgo y criminalidad<sup>253</sup>. Concretamente, las organizaciones utilizan los modelos de *tax compliance* como mecanismos de definición de protocolos en la toma de decisiones, la rendición de cuentas y su trazabilidad. De esta manera, se delimitan responsabilidades concretas, aligerando la responsabilidad subsidiaria y general de la propia empresa que ha puesto mecanismos para evitar la asunción de riesgos.

Finalmente, con este tipo de programas se pretende, a menudo también, fortalecer la completa integridad de la empresa, el desarrollo de una cultura empresarial ética y, por supuesto, mejorar su percepción pública<sup>254</sup>.

Así, y si bien se trata de programas voluntarios para la empresa, no debe obviarse la idoneidad de los mismos para incrementar la seguridad jurídica más allá del propio cumplimiento normativo estricto, fundamentándose en la cooperación recíproca con la Administración y el fomento de políticas fiscales responsables.

## 2. REQUISITOS DE LOS MODELOS DE ORGANIZACIÓN

Partamos de la premisa que un modelo de *tax compliance* debe necesariamente adaptarse a las circunstancias propias que afectan a cada organización individualmente considerada, tales como su actividad, tamaño u organización jerárquica y funcional. Lo esencial por lo tanto, para demostrar la debida diligencia en la que se basa todo modelo de *tax compliance* es poder acreditar que se ha desarrollado y se aplica un modelo proporcional a la complejidad y características de la empresa. Esto elimina sistemas, estándares o políticas normalizadas no ajustadas a la realidad de la empresa. De igual manera sería totalmente estéril un modelo perfectamente ajustado a la realidad de la empresa pero que no tiene aplicación práctica y que únicamente es un ejercicio teórico.

---

(253) Bermejo, Mateo et. al.; *La posición jurídica del compliance officer, especialmente su posición de garante y deber de tutela patrimonial. La intervención delictiva del compliance officer. Parte IV.*

(254) Kuhlen, Lothar; *Cuestiones fundamentales de compliance y derecho penal* en “Compliance y teoría del derecho penal”, Marcial Pons, 2013.

Sobre esta cuestión cabe tener en cuenta que una premisa básica para poder implementar cualquier programa de *tax compliance* es la existencia de una estructura organizativa suficiente para la dirección del negocio. La existencia de esta estructura organizativa será indicativa de que la empresa no actúa sin organización, o con una organización manifiestamente defectuosa, incapaz de controlar si sus actuaciones, de una manera básica, se ajustan al marco legal<sup>255</sup>.

En este sentido, se entiende que el requisito esencial de cualquier programa de cumplimiento será, necesariamente, la adecuación y adaptación a las circunstancias de la organización en la que se pretende su implementación.

Señalemos, sin embargo, que las características de los programas de *tax compliance* no vienen necesariamente marcadas por el tamaño de la empresa, aunque en la práctica de las jurisdicciones con mayor tradición en materia de responsabilidad penal de las personas jurídicas se reconoce que una estructura empresarial grande requiere un programa de cumplimiento más elaborado y extenso, así como dedicar más recursos para lograr su efectiva implementación y controlar su cumplimiento<sup>256</sup>. Sin embargo, sí es lógico anticipar que una empresa con una operativa más compleja deberá llevar aparejada un sistema de control más desarrollado.

Así lo reconoce igualmente el estándar UNE 19602, guía que establece los requisitos y facilita directrices para adoptar, implementar, mantener y mejorar continuamente un sistema de *tax compliance*. En efecto, este estándar afirma que la exposición a los riesgos tributarios dependerá de las circunstancias de cada organización y que el desarrollo del sistema de *tax compliance* implementado deberá atender a las mismas.

En idéntico sentido, la Circular 1/2016 de la Fiscalía General del Estado sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas<sup>257</sup> contempla que “(...) *los modelos de organización y gestión deben estar perfectamente adaptados a la empresa y a sus concretos riesgos*”.

---

(255) Bachmaier Winter, Lorena; *Responsabilidad penal de las personas jurídicas: definición y elementos de un programa de compliance*; La Ley 16826/2012.

(256) Bachmaier Winter, Lorena; *Responsabilidad penal de las personas jurídicas: definición y elementos de un programa de compliance*; La Ley 16826/2012.

(257) Circular de la Fiscalía General del Estado 1/2016, de 22 de enero, sobre la responsabilidad de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal efectuada por Ley Orgánica 1/2015



### 3. CONTENIDO INDISPENSABLE DEL MODELO DE *TAX COMPLIANCE*

En cuanto al contenido de dichos programas, señala el artículo 31.Bis.5 del Código Penal que los referidos programas deberán, en primer lugar, identificar las actividades en cuyos ámbitos pueden ser cometidos los delitos e identificar los riesgos asociados. Así, en la pura interpretación literal de la norma, las sociedades deben disponer de un “mapa de riesgos” en el que se fundamentará la política de *tax compliance*.

Sin embargo, en nuestra opinión, este mapa de riesgos debe ser la consecuencia y producto último de un sistema de *tax compliance* ajustado a la realidad de una empresa y no el origen del mismo. En otras palabras, la anticipación de los riesgos y su gestión es el comportamiento esperable de una sociedad que tiene mecanismos de gestión y control de la fiscalidad y recursos suficientes para controlar cualquier aspecto fiscal de forma proactiva. La gestión y control es anterior y premisa necesaria para la gestión del riesgo.

Así, en primer lugar, deberán desarrollarse una serie de medidas tendentes a demostrar que la empresa actúa de manera diligente en la gestión impositiva. Eso pasa por acreditar los siguientes aspectos básicos de la gestión fiscal: (a) quién toma las decisiones y con qué información, (b) con qué recursos y (c) con qué trazabilidad. Una vez estos aspectos están definidos en la organización y se le ha dotado a la misma de medios proporcionales a la complejidad y volumen de la gestión fiscal es natural y necesario plantearse una detección anticipada de los riesgos fiscales en los que incurre la sociedad y, en su caso, implementar medidas de mitigación.

A la hora de enfocar el diseño organizativo debemos tener en cuenta que el Código Penal exige también que los programas de prevención prevean mecanismos específicos de gestión de recursos (financieros) adecuados para impedir la comisión de delitos y que la compañía deberá adoptar mecanismos de verificación periódica del modelo y de su eventual modificación cuando los cambios en la organización o las circunstancias lo aconsejen. En resumen, debe ser realmente un sistema vivo con aplicación real y para eso hacen falta recursos (financieros y humanos) y dedicación.

En este sentido, el modelo organizativo de *tax compliance* debe concretarse en medidas que persigan la eficacia y la eficiencia del sistema para conseguir la meta final de la buena gestión impositiva y dejar prueba de la debida diligencia en materia fiscal, buscando la exención penal de respon-

sabilidad para la persona jurídica y disminuir el riesgo de ajuste y sanción administrativa.

El modelo de *tax compliance* aprobado y las medidas concretas adoptadas deben ser realistas, atendiendo, como se ha visto, a las características y circunstancias de cada organización. Con este objetivo, las medidas adoptadas deben ser medibles o contener indicadores cuantificables que permitan su monitorización asequible, la oportuna escalabilidad entre los distintos agentes de la organización y la detección de incumplimientos a los efectos de adoptar las medidas correctivas oportunas y, en su caso, el régimen sancionador previsto a tales efectos. Un sistema excesivamente complejo está condenado a no ser aplicado por los agentes encargados de la gestión fiscal. Por este motivo, para garantizar su aplicabilidad, las medidas deben ser relevantes. Es decir, deben tener impacto real y práctico.

Finalmente, entendemos que las medidas adoptadas deben contar con plazos y responsables concretos en cada caso. Así, deberá establecerse una línea temporal en la que cada medida habrá de estar definida en el tiempo, permitiendo de esta forma a la organización superar las distintas etapas para finalmente llegar a la meta propuesta. Así, supervisor y supervisado contarán con medidas claras y objetivos perfilados en los que basar y evaluar su efectividad. En el mismo sentido, los responsables de implementar, supervisar y ejecutar las medidas deben ser conocidos y contar con plazos claros para realizar la tarea que les ha sido asignada.

En todo caso, y como establece la Fiscalía General del Estado en la Circular 1/2016, resulta requisito indispensable que los programas adoptados y sus medidas sean redactados por escrito y aprobados por los órganos competentes en cada caso. Se trata este de un requisito indispensable a los efectos de poder acreditar la existencia de un programa de cumplimiento, así como para facilitar su conocimiento, difusión, ejecución y actualización<sup>258</sup>.

No obstante, en todo caso, la disposición del modelo de cumplimiento por escrito debe considerarse como un elemento mínimo, pues en última instancia resultará clave, más que la existencia de un programa de prevención, los criterios que guíen la toma de decisiones de su personal<sup>259</sup>.

---

(258) Bachmaier Winter, Lorena; *Responsabilidad penal de las personas jurídicas: definición y elementos de un programa de compliance*; La Ley 16826/2012

(259) Calvo Vérguez, Juan; *La responsabilidad penal de las personas jurídicas por delito fiscal*, Revista Quincena Fiscal núm. 1 / 2017.

#### **4. LOS 4 PILARES DEL PROGRAMA DE TAX COMPLIANCE BASE DE SU DESARROLLO**

Con el fin de implementar este esquema organizativo, nuestra propuesta pasa por articular la gestión fiscal en torno a cuatro pilares esenciales que determinarán el adecuado cumplimiento con carácter transversal para toda la organización y sus miembros: (i) toma de decisiones; (ii) asignación de recursos; (iii) supervisión y rendición de cuentas; y (iv) operaciones especiales y mapa de riesgos<sup>260,261</sup>.

##### **4.1. TOMA DE DECISIONES**

En primer lugar, la adopción de un modelo de cumplimiento deberá fundamentarse en la adecuada definición de la toma de decisiones con trascendencia tributaria por parte de los diferentes actores de una organización.

Concretamente, un correcto sistema de gestión fiscal dará un papel protagonista en la toma de decisiones al órgano de administración. Invariablemente, las principales decisiones en materia tributaria deben ser adoptadas por el órgano de administración por supuesto con la asistencia y guía de los responsables del departamento Financiero. Un correcto sistema de gestión tendrá estandarizado quién debe tomar las decisiones de índole fiscal en atención a la relevancia de la decisión adoptada y sus riesgos y, en todo caso, en aplicación de un criterio de responsabilidad. De este modo, habrá decisiones de tipo ordinario que no requerirán validación alguna pero muchas otras precisarán, en atención a criterios objetivos (cuantía, naturaleza, etc.), de la intervención preceptiva de un responsable concreto.

Así, el modelo de *tax compliance* deberá establecer con precisión y claridad las decisiones que corresponden a cada uno de los miembros de la organización. Con este objetivo, será necesario incluir en las descripciones de puestos de trabajo ("*job description*") las funciones y responsabilidades inherentes a cada miembro, conforme a las obligaciones que le corresponden en base a su cargo.

---

(260) De Ros Raventós, Íñigo; Delito fiscal y *Tax Compliance*; Aranzadi 2019.

(261) El esquema de organización propuesto es plenamente compatible con el modelo previsto en el estándar UNE 19602 y los informes COSO ("*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*"), ambos objeto de análisis en otros capítulos del presente estudio.

Esta actualización de la descripción del puesto de trabajo de los responsables de la fiscalidad deberá servir también para delimitar de forma exhaustiva a quién corresponde la supervisión y responsabilidad última de cada una de las áreas de la fiscalidad y, en su caso, a quién corresponde la supervisión de la fiscalidad de las sociedades del grupo sean estas nacionales o extranjeras. Esto obedece al principio de que aquello que no tiene dueño nadie cuida.

En un ejercicio de excelencia entendemos que la correcta definición de la toma de decisiones deberá abarcar la fase de definición de criterio, ejecución y supervisión.

#### **4.2. ASIGNACIÓN DE RECURSOS**

En segundo lugar, los modelos de *tax compliance* deberán fundamentarse en una adecuada asignación de recursos a los agentes con responsabilidades en el ámbito tributario.

En efecto, las personas responsables de la toma de decisiones y de la ejecución de las mismas deben disponer de recursos adecuados y suficientes proporcionales a la complejidad de la tarea. A tales efectos, será necesario en primer lugar garantizar una correcta organización y gestión de recursos personales, de tal forma que la sociedad cuente con personas capacitadas para el desempeño de las funciones que son propias de sus cargos. Igualmente, deberán establecerse planes y recursos específicos para garantizar el reciclaje y formación de los empleados.

Con igual importancia, deberá garantizarse una correcta y adecuada asignación de recursos materiales. En este aspecto no solo es importante contar con un presupuesto adecuado sino que debería garantizarse que las personas con roles claves en la gestión fiscal tengan en todo momento acceso a información relevante y actualizada y, en caso de que se estime oportuno, el acceso a asesoramiento externo.

Una faceta no tan obvia de dicha ordenación de recursos implica la necesidad de adoptar un régimen disciplinario apropiado que incluya, en función de los casos, sanciones en supuestos de incumplimiento de las obligaciones impuestas y un canal de denuncias interno adecuado<sup>262</sup>.

---

(262) Gallego Soler, José Ignacio; *Criminal compliance y proceso penal: reflexiones iniciales*. en "Responsabilidad de la empresa y compliance: programas de prevención, detección y reacción penal", Edisofer, 2014.

### **4.3. TRAZABILIDAD DE OPERACIONES**

En tercer lugar, la implementación de un modelo de cumplimiento normativo deberá contener necesariamente mecanismos de supervisión y rendición de cuentas.

Así, deberán adoptarse medidas que permitan dejar constancia del proceso de toma de decisiones en materia tributaria entre los distintos agentes de la organización, para garantizar que la información y detección de riesgos con trascendencia tributaria sea conocida por los miembros de la organización en el futuro y, en última instancia, por su consejo de administración. Esto responde a la necesidad de cualquier asesor diligente de dejar constancia de la adopción de decisiones clave y su alcance, las personas responsables e intervinientes en su adopción y las medidas adoptadas al respecto.

Como se ha visto, si bien la adopción de un programa de cumplimiento es relevante, el elemento clave para su éxito será poder demostrar su implementación en la toma de decisiones concreta en cada caso. Por ello, se entiende que la trazabilidad respecto de la adopción de decisiones, incluso mediante la adopción de medidas de copias redundantes, constituye un elemento clave de cualquier programa.

No escapa a nuestro razonamiento que el sistema de *tax compliance* para ser efectivo y realista no ha de burocratizar de forma innecesaria las organizaciones que cada día luchan por ser flexibles y rápidas. Sin embargo, en la misma clave del escalado de decisiones del primer pilar (cuantía o naturaleza relevante), hay determinadas decisiones que, en aras a demostrar la debida diligencia de la sociedad, deben ser tomadas por personas con la autoridad suficiente y dejando constancia del porqué y en base a qué se tomó esa decisión.

### **4.4. OPERACIONES ESPECIALES Y MAPA DE RIESGOS**

Finalmente, en cuarto lugar, constituye un pilar clave de cualquier programa la identificación y definición de las operaciones especiales. Bajo este pilar deben establecerse principalmente dos procedimientos: listado de operaciones sensibles y un mapa de riesgos.

Por un lado, un listado de operaciones sensibles desde la óptica fiscal para la sociedad debido a su modelo de negocio, su pasado reciente en ins-

pecciones o requerimientos, por experiencias sectoriales, etc. Estas operaciones tendrán asociada una diligencia adicional en la toma de decisiones y en la trazabilidad de la misma.

Así, la organización deberá identificar aquellas situaciones de carácter más relevante, dada su importancia o complejidad, y elaborar normas específicas en cuanto a la gestión de las mismas.

En este sentido, y a modo de ejemplo, si bien dependerá de las circunstancias específicas en cada caso, podría incluirse en este apartado la definición de una política de actuación específica para operaciones de reestructuración o en el tratamiento de embargos o posibles derivaciones de responsabilidad.

Por otro, en el mapa de riesgos deberán identificarse los riesgos actuales detectados que afectan a la sociedad, sus consecuencias y la probabilidad de su acaecimiento. Dichos riesgos pueden derivar de varias fuentes: (a) de prácticas voluntariamente apartadas de la doctrina autorizada, (b) de prácticas de interpretación equívoca, o de (c) prácticas correctas pero claves que deben ser monitorizadas para evitar que un cambio en la doctrina pueda impactar. A partir de dicho “mapa”, deberá la organización, y sus miembros, adoptar las medidas necesarias para su seguimiento periódico y, en su caso, mitigación.

Una vez los riesgos que afectan a la organización hayan sido detectados, deberán adoptarse protocolos o procedimientos en relación con la adopción de decisiones, su ejecución y la rendición de cuentas tanto de los riesgos como de los incumplimientos a los órganos designados a tales efectos. En este mismo sentido, será necesario establecer sistemas disciplinarios que sancionen adecuadamente el incumplimiento de las medidas adoptadas.

Sobre esta cuestión, entendemos que deberá tenerse en cuenta toda clase de riesgos que pudieran llegar a afectar a la sociedad, ya fueren riesgos tributarios (regularización de cuotas o imposición de sanciones), pero también riesgos de carácter reputacional u operativos que pudieran llegar a afectar a la actividad ordinaria de la sociedad.

#### **4.5. BASE DEL DESARROLLO DEL TAX COMPLIANCE**

Finalmente, y por lo que se refiere al contenido y características de los programas de cumplimiento, constituye un elemento clave y esencial el establecimiento de mecanismos de revisión del mismo.

Así, no bastará con la aprobación y correcta implementación de un programa de *tax compliance*, sino que la organización debe prever mecanismos específicos que permitan su revisión y mejora. Es decir, deberá analizarse si los controles de prevención y detección han fallado, si pueden mejorarse o si, por el contrario, han sido eficaces al permitir una temprana detección o minimización de daños<sup>263</sup>.

En este sentido, deben establecerse mecanismos de información a los órganos de gobierno de la sociedad sobre el propio funcionamiento del programa de *tax compliance*. Así, dichos órganos deberán estar informados de la implementación y eficacia de los programas de cumplimiento, al menos, una vez al año, salvo que se produzca alguna circunstancia que aconseje un plazo distinto<sup>264</sup>.

## **5. ROLES Y RESPONSABILIDADES ASUMIDOS POR LOS PRINCIPALES AGENTES INTERVINIENTES EN EL MODELO DE ORGANIZACIÓN**

### **5.1. ESPECIAL ATENCIÓN A LAS FUNCIONES ASUMIDAS POR EL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN Y ÓRGANO DE CONTROL DEL RIESGO TRIBUTARIO**

Sin duda alguna, a raíz de la implementación de los programas de *tax compliance*, el agente que debe asumir una mayor implicación en la definición, implementación y supervisión de los programas de cumplimiento es el órgano de administración de las organizaciones<sup>265</sup>.

En efecto, el establecimiento de programas y procesos de cumplimiento penal no son sino concreciones del deber de diligencia de los administra-

---

(263) Bachmaier Winter, Lorena; *Responsabilidad penal de las personas jurídicas: definición y elementos de un programa de compliance*; La Ley 16826/2012.

(264) Gallego Soler, José Ignacio; *Criminal compliance y proceso penal: reflexiones iniciales*, en "Responsabilidad de la empresa y compliance: programas de prevención, detección y reacción penal", Edisofer, 2014.

(265) Se considera que la referencia a un órgano equivalente se refiere a los supuestos de entidades que no disponen formalmente de un órgano de administración (p.ej. fundaciones en los que la administración corresponde a un patronato).



dores sociales, manifestado en el adecuado control y supervisión de la organización societaria en su conjunto<sup>266</sup>.

Por ello, tanto el Código Penal como la Ley de Sociedades de Capital (LSC) otorgan a los administradores sociales una responsabilidad reforzada en materia tributaria y los programas de *tax compliance* son la respuesta a dicha responsabilidad.

Así, para el caso de las sociedades cotizadas, la LSC establece que el consejo de administración no podrá delegar, salvo urgencia debidamente justificada, las facultades de decisión relativas a las siguientes cuestiones: (i) determinación de la política de control y gestión de riesgos, incluidos los fiscales, y la supervisión de los sistemas internos de información y control; (ii) la aprobación de las inversiones u operaciones que por su elevada cuantía o especiales características tengan especial riesgo fiscal, salvo que su aprobación corresponda a la junta general; (iii) la adquisición de participaciones en entidades de propósito especial o domiciliadas en países o territorios que tengan la consideración de paraísos fiscales u operaciones que pudieran menoscabar la transparencia de la sociedad y su grupo; y (iv) la determinación de la estrategia fiscal de la sociedad.

De igual forma, la LSC establece, para el caso de sociedades no cotizadas, la competencia indelegable del consejo de administración al respecto de la determinación de las políticas y estrategias generales de la sociedad, así como la formulación de las cuentas anuales y su presentación a la junta general.

Estos sistemas de gestión de riesgos tributarios, cuyo impulso en la implementación corresponderá al órgano de administración, pretenden sustentarse en principios de transparencia y gestión responsable que van más allá de la mera prevención del delito fiscal, generando una cultura organizativa propia de lo que se conoce como buen comportamiento tributario. De esta manera, la sociedad puede explicar a los agentes de interés de su actividad o *stakeholders* (clientes, proveedores, consumidores, autoridades fiscales, etc.) cómo ha asumido diligentemente la gestión fiscal.

Es por ello que los sistemas de *tax compliance* deben atender, además de a los requisitos establecidos por el Código Penal, a las recomendaciones de

---

(266) Cazorla González-Serrano, Luis, *El deber de diligencia del administrador social y los programas de cumplimiento o compliance penal*, Revista Lex Mercatoria, nº 1, año 2015.



buena práctica fiscal que la Agencia Tributaria recoge en el Código de Buenas Prácticas Tributarias (en adelante, CBPT), y documentos de desarrollo, mediante las cuales se pretende reforzar el autocontrol, la transparencia y la trazabilidad.

La asunción de las recomendaciones contenidas en dicho documento es voluntaria para la Administración tributaria y las empresas, y tiene como objetivo mejorar la aplicación del sistema tributario, incrementar la seguridad jurídica, reforzar la cooperación recíproca entre ambos y fomentar la aplicación de políticas fiscales responsables en las empresas.

Si bien, como se ha visto, la adopción de dichas recomendaciones resulta voluntaria por parte de las empresas, la doctrina entiende que su contenido puede erigirse una buena base de los modelos de prevención de comisión de delitos tributarios<sup>267</sup>.

Conforme a lo previsto en la normativa penal, y en concordancia con el CBPT, entre las responsabilidades que corresponderán necesariamente al órgano de administración se encuentra la definición de la política fiscal de la sociedad. Como se verá, se trata de la norma básica en la que se recoge la estrategia de la entidad en materia fiscal y su compromiso de cumplimiento que debe ser objeto de difusión entre todos los agentes, trabajadores y colaboradores de la entidad.

Asimismo, corresponde a los órganos de administración la aprobación de las operaciones e inversiones de especial riesgo fiscal. Se trata, en efecto, de la asunción del “dominio del hecho” en la adopción de decisiones de importancia y que podrían llegar a generar contingencias para la compañía y sus propios administradores<sup>268</sup>.

También corresponde a los órganos de administración la adopción del propio programa de cumplimiento. Es decir, será el órgano de administración quien deberá adoptar el modelo de *tax compliance* y las medidas que, en el marco del mismo, se decidan adoptar por la organización.

Corresponderán asimismo al órgano de administración otras responsabilidades como evitar el uso de determinadas estructuras opacas que tengan

---

(267) De Ros Raventós, Íñigo; *Delito fiscal y Tax Compliance*; Aranzadi 2019.

(268) Ídem.

por finalidad la ocultación de fondos u operaciones o el establecimiento de mecanismos de colaboración con la Administración tributaria.

Sin perjuicio de que la responsabilidad de la adopción de las mencionadas decisiones y medidas corresponda al órgano de administración, cabe tener en cuenta que, en la práctica, muchas de ellas, y siempre y cuando la legislación lo permita, serán efectivamente adoptadas por órganos o posiciones a las que se hayan delegado las mismas (p.ej. comisión de auditoría).

En todo caso, entendemos que la responsabilidad recaerá igualmente en los órganos de administración, por lo que será necesario disponer de mecanismos de trazabilidad y rendición de cuentas que permitan a sus miembros conocer su alcance y de los que no puedan aducir ignorancia.

Entre los órganos a los que el consejo puede delegar parte de sus funciones en materia de cumplimiento normativo se encuentra el *tax compliance officer*.

## 5.2. TAX COMPLIANCE OFFICER

En efecto, el *tax compliance officer* constituye uno de los agentes clave en la aplicación práctica de los programas de cumplimiento. La primera problemática es asignar quién debe desempeñar ese rol. Si una persona o un órgano colegiado. El automatismo llevaría a asignar la función al órgano homólogo de supervisión del *Corporate Compliance* pero muchas veces el desconocimiento de la norma tributaria por parte de sus integrantes lleva a desaconsejar esa opción.

En algunas organizaciones se ha optado por hacer coincidir dicha figura en el secretario del consejo de administración de la entidad, quien conforme a la normativa mercantil tiene encomendada la función de garantizar la corrección de los procedimientos y el cumplimiento de la normativa establecida. En todo caso, si ambas figuras no coinciden en la misma persona, deberán establecerse protocolos de comunicación específicos para garantizar la adecuada fluidez en la transmisión de cualquier información<sup>269</sup>.

---

(269) Esteban Rivero, José Salvador; *El secretario del consejo de administración y el compliance officer: Filias y fobias en el cumplimiento normativo*, en "Revista de Derecho Mercantil", el 1 de abril de 2016

Alternativamente, seleccionar al director de impuestos o director financiero para desempeñar el rol lleva a la duda de si está capacitado para evaluar y supervisar sus propias decisiones. Una variante es diseñar un órgano colegiado formado por el *Corporate compliance officer*, el director financiero y el director de impuestos. Cada alternativa será válida en función de las características propias de la sociedad.

Entre las funciones esenciales que corresponden a dicha figura se encuentra la de informar al órgano de administración con periodicidad mínima anual de las principales decisiones con relevancia fiscal adoptadas durante el ejercicio; las operaciones especiales realizadas, el tratamiento fiscal otorgado y las medidas que, en su caso, se hayan adoptado para mitigar riesgos; o el reporte de información tributaria básica relativa al ejercicio (p.ej. Impuesto sobre Sociedades pagado y tipo impositivo efectivo o Impuesto sobre el Valor Añadido ingresado).

En efecto, corresponderá a dicho órgano ser el interlocutor y facilitar el acceso entre los miembros del departamento encargado de la gestión impositiva con responsabilidades en el ámbito tributario y el órgano de administración.

Asimismo, corresponderá también a dicho órgano llevar a cabo un seguimiento, control y comunicación de la implementación y aplicación de las normas de *tax compliance* adoptadas.

Además, y si bien dependerá de las características de cada organización, podrá corresponder a dicho órgano la gestión del mapa de riesgos: esto es, la identificación de riesgos tributarios, su calificación y la adopción de medidas de mitigación concretas.

Finalmente, corresponderá a dicho órgano la función de apoyo, coordinación y formación a los distintos actores de la organización, tengan o no tengan expresamente obligaciones tributarias asignadas, cuando sea necesario para garantizar la correcta aplicación de la política de *tax compliance*.

En cuanto a su composición, y como ocurre, con carácter general, en todas las cuestiones relativas a este tipo de programas, entendemos que deberá adaptarse a las características y circunstancias de cada organización. Así, dicho órgano podrá organizarse en un comité integrado por responsables de distintas áreas de la compañía, en aquellas entidades más grandes, o bien sus funciones podrán ser atribuidas a una única persona.

Asimismo, y en función de la organización, podrá optarse por otorgar a dicho órgano funciones ejecutivas o meramente funciones de coordinación y supervisión<sup>270</sup>.

Cabe tener en cuenta que, como anticipábamos, la existencia de un *compliance officer* no exime a los órganos de gobierno de las empresas de su obligación de ejercer un control general sobre la implementación del programa de cumplimiento, por lo que deberán aprobarse mecanismos de información periódica acerca del desarrollo y ejecución de los mismos<sup>271</sup>.

### 5.3. CAPILARIDAD DEL PROGRAMA DE TAX COMPLIANCE

Asimismo, y como es obvio, otros agentes clave en el programa de cumplimiento serán los miembros del departamento o área específica dentro de la empresa encargada de la gestión de los tributos.

En efecto, los integrantes del departamento tributario de cada empresa serán quienes, en última instancia, deberán adoptar y ejecutar decisiones con trascendencia tributaria. Así, se entiende que serán ellos quienes directamente serán objeto de la política de *tax compliance* adoptada por la organización.

En efecto serán los integrantes de dicho departamento quienes se verán afectados por las normas sobre toma de decisiones, asignación de recursos, supervisión y rendición de cuentas y operaciones especiales.

A tales efectos, y para garantizar la correcta aplicación del programa y su adecuado funcionamiento, será necesario que el mismo sea conocido en todo momento por los integrantes de dicho departamento.

Asimismo, y teniendo en cuenta que serán estos los principales destinatarios del programa, entendemos que será necesario contar con su implicación no únicamente en la ejecución, sino también en la fase previa de definición del programa y sobre todo en la posterior fase de revisión e introducción de mejoras y modificaciones.

---

(270) Gallego Soler, José Ignacio; *Criminal compliance y proceso penal: reflexiones iniciales*, en “Responsabilidad de la empresa y compliance: programas de prevención, detección y reacción penal”, Edisofer, 2014.

(271) Bachmaier Winter, Lorena; *Responsabilidad penal de las personas jurídicas: definición y elementos de un programa de compliance*; La Ley 16826/2012.

En cuanto a los roles específicos, sin duda alguna, cabe destacar la función del responsable del departamento dedicado a la gestión de impuestos de la organización. En efecto, será este quien en la práctica devendrá responsable en todo lo relacionado con los tributos de la sociedad, sin perjuicio de que existan ulteriores mecanismos de reporte y escalado de decisiones.

No en vano corresponde en la mayoría de casos a dicha figura la toma de decisiones en materia tributaria en materias recurrentes, la adopción de procedimientos dentro de la compañía para la correcta gestión de tributos y la ejecución de decisiones adoptadas o el oportuno reporte de información a órganos superiores.

Por ello, resultará clave identificar formalmente cuáles son sus funciones y las de su equipo, qué tipo de decisiones puede tomar dentro de la organización y cómo y cuándo debe reportar al órgano de administración u otros órganos responsables. En este sentido, esta información podría incluirse en el “*job description*” del responsable<sup>272</sup>.

Asimismo, y dadas las responsabilidades que se atribuyen a dicho cargo, es habitual que se le exija la formalización de una “declaración responsable” en la que, como se verá, asuma la responsabilidad de la gestión fiscal que le ha sido encomendada.

En otras jurisdicciones, esta figura se denomina “*senior account officer*”, quien deberá responder de las obligaciones tributarias de la compañía ante las autoridades fiscales<sup>273</sup>.

Finalmente, no cabe obviar tampoco la importancia que otros agentes de la organización, ajenos a la gestión habitual de las obligaciones impositivas, puedan tener en la aplicación de la política de *tax compliance*.

En efecto, es habitual que determinados roles no asociados a la práctica tributaria tengan implicaciones directas en cuestiones fiscales, como, por ejemplo, los responsables del departamento de recursos humanos, comerciales o de operaciones.

Entendemos que su función en el marco de la política de *tax compliance* es clave para garantizar el adecuado funcionamiento de las medidas adop-

---

(272) De Ros Raventós, Íñigo; *Delito fiscal y Tax Compliance*; Aranzadi 2019.

(273) Ayala de la Torre, José María, *Claves prácticas*, Lefebvre-El Derecho, 2016.

tadas, por cuanto serán estos quienes, en su práctica habitual, puedan llegar a ocasionar los mayores riesgos para la compañía.

En este sentido, será necesario adoptar medidas que permitan garantizar el conocimiento de la política de *tax compliance* también por estos actores, asignando, si es necesario, recursos específicos para su formación en materia fiscal o su coordinación con los responsables de gestión fiscal.

De este modo, en nuestra opinión, deberán establecerse mecanismos de obligada interacción entre dichos miembros y los responsables de la gestión impositiva de la organización, a los efectos de garantizar la adecuada interacción entre todos ellos.

## **6. MECANISMOS Y HERRAMIENTAS ADOPTADOS POR LAS EMPRESAS EN EL MARCO DE POLÍTICAS DE CUMPLIMIENTO**

### **6.1. POLÍTICA FISCAL CORPORATIVA Y POLÍTICA DE TAX COMPLIANCE**

La principal herramienta en la que deberá recaer y fundamentarse la política de *tax compliance* es la política fiscal corporativa de la organización, que constituye el documento básico en el que se recogerá la estrategia fiscal de la organización y su compromiso de cumplimiento, desarrollo e implantación de buenas prácticas en materia tributaria. Con base en esta política fiscal se construirá la base de la política de *tax compliance* que servirá de cimiento a la evolución de la gestión fiscal a un sistema más robusto basado en la diligencia debida.

Así, dichos documentos, que deberán ser aprobados expresamente por el órgano de administración de la entidad, determinarán los principios y directrices básicas que regirán en cualquier asunto de naturaleza fiscal que afecte a la organización.

Con carácter general, y sin perjuicio de que el contenido de la política fiscal y de *tax compliance* deban elaborarse en cada caso atendiendo a las circunstancias de la organización, su misión y sus valores, entendemos que deberá hacerse constar formalmente que la estrategia fiscal pasa por asegurar el cumplimiento de la normativa tributaria y de todas las obligaciones fiscales en cada una de las jurisdicciones en las que se opera, todo ello en

el marco del respeto de los principios corporativos de integridad, transparencia y consecución de interés social.

Adicionalmente, deberán identificarse los principios y buenas prácticas que aplicarán en todo caso en la gestión impositiva de la organización y en la relación con administraciones tributarias. Así, y a modo de ejemplo, entendemos que en dichos principios deberían incluirse referencias a la adopción de medidas para garantizar la reducción de riesgos fiscales significantes; la implementación de sistemas eficaces de información y control interno de riesgos; o el rechazo al uso de estructuras de carácter opaco con finalidades tributarias todo en torno a los cuatro pilares descritos anteriormente.

Como puede advertirse, se tratan de unos documentos esquemáticos en los que se determinan con carácter general los principios que inspiran a la compañía y donde se recogen qué conductas están permitidas y cuáles están prohibidas.

Entendemos que una característica clave de dichos documentos será que el órgano de administración, por sí mismo o mediante un órgano delegado, deberá impulsar su difusión entre todos los agentes internos y externos de la organización.

Respecto a la política fiscal, en ocasiones se ha optado por recoger la política fiscal corporativa en el código ético de las organizaciones, introduciendo a tales efectos un apartado específico sobre la voluntad de la compañía de cumplir con las normas tributarias. No obstante, en empresas de grandes dimensiones se suele optar en la práctica por elaborar un documento específico. En cualquier caso, ambos mecanismos son válidos para evidenciar el compromiso público de la compañía en demostrar su voluntad de cumplir y respetar la norma fiscal<sup>274</sup>.

En este sentido, es práctica habitual entre los principales operadores de nuestra jurisdicción que la política fiscal corporativa sea publicada en las correspondientes páginas web, favoreciendo así su amplia difusión y conocimiento por cualquier persona que mantenga relaciones con la entidad.

Respecto a la política de *tax compliance* dicho documento tiene como objetivo implementar un modelo de organización y gestión tributaria ba-

---

(274) De Ros Raventós, Íñigo; *Delito fiscal y Tax Compliance*; Aranzadi 2019.



sado en el debido control y en el refuerzo de la cultura ética empresarial respecto al cumplimiento de obligaciones tributarias que elimine el riesgo de infracciones tributarias y defraudación fiscal por negligencia o dolo en algún miembro o colaborador de la organización.

En virtud de dicha norma, se implementarán el conjunto de medidas y normas internas encaminadas a la supervisión, vigilancia y control de la actividad de la organización con el objetivo de garantizar y evidenciar la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Así, en dicho documento deberán preverse las medidas que permitan la identificación de las actividades de riesgo, el establecimiento de procedimientos para la adopción y ejecución de decisiones en relación con dichos riesgos, la disposición expresa de recursos adecuados para su gestión, y el establecimiento de un sistema disciplinario en caso de incumplimiento.

Asimismo, y como se ha visto, siendo una característica esencial la revisión y adaptación de la política de *tax compliance* a cualquier modificación que se considere necesaria, deberán establecerse mecanismos de revisión y supervisión periódica respecto de la idoneidad de las medidas adoptadas y su adecuación a las características y circunstancias de la organización.

A nuestro entender, la mencionada política deberá identificar los principios y directrices en los que se base la política de *tax compliance* adoptada, así como los pilares en los que se fundamenta: (i) toma de decisiones; (ii) asignación de recursos; (iii) supervisión y rendición de cuentas; y (iv) operaciones especiales.

Adicionalmente, deberá incluirse una relación de todas las medidas específicas que la organización haya decidido adoptar en el marco de la política de *tax compliance*, identificando en su caso los responsables de su gestión. Estas medidas serán tan precisas como la sofisticación del sistema de gestión pueda asumir sin burocratizar innecesariamente la organización.

Finalmente, deberá incluirse específicamente una referencia al régimen sancionador que podrá resultar aplicable a cualquier trabajador o colaborador de la organización en caso de incumplimiento de las obligaciones que le son propias, siempre con atención a las normas laborales.

Desde un punto de vista jerárquico, y una vez aprobadas la política fiscal y la política de *tax compliance*, las organizaciones deberán adoptar las



normas internas específicas relativas a la gestión fiscal y, posteriormente, analizar la oportunidad de desarrollar procedimientos técnicos fiscales para estandarizar determinados procesos.

Como se ha visto, siendo la política de *tax compliance* el elemento vertebrador del programa de cumplimiento, el mismo se plasma y materializa en la adopción de normas internas de organización que deberán regir la gestión tributaria de la organización.

El contenido, alcance y variedad de dichas normas dependerá, como puede imaginarse, de las características de cada organización, por lo que no puede hablarse de normas estándares que deban ser adoptadas.

Sin perjuicio de lo anterior, a nuestro entender, existen algunas normas de organización internas cuya adopción será altamente recomendada para todas las organizaciones. A continuación, describiremos algunas de las medidas más comunes y esenciales del programa de cada uno de los pilares descritos.

## **6.2. MEDIDAS DE CONTROL: TOMA DE DECISIONES**

En primer lugar, las entidades que adoptan una política de *tax compliance* deberían aprobar una norma interna en la que se regule la intervención de los órganos de administración en la gestión tributaria de la organización. El órgano de administración con esta norma debe poder demostrar ante cualquier tercero su protagonismo, participación y proactividad en la gestión fiscal.

En efecto, como se ha visto la intervención de dichos órganos en los asuntos tributarios resulta ser una cuestión fundamental de cualquier programa y que trae causa de los deberes propiamente impuestos por la legislación mercantil. Por ello, entendemos que dicha norma, en la que se materializará tal intervención, debe resultar fundamental en cualquier programa.

Así, en dicha norma se identificarán las facultades que corresponden al órgano de administración en la organización en materia tributaria, tales como la definición y aprobación de la política fiscal; la aprobación de la política de *tax compliance*; el conocimiento y aprobación de los principales hitos de la fiscalidad de la organización; o el nombramiento del *tax compliance officer*.

Así, conforme a lo analizado en apartados precedentes, deberán hacerse constar los supuestos en los que los órganos de administración deberán

aprobar determinadas operaciones, atendiendo a criterios de cuantía, especial riesgo o naturaleza (p.ej. aprobar la participación en entidades de propósito especial o la presencia en territorios de nula o baja tributación).

A los efectos de garantizar el adecuado cumplimiento de tales deberes, además de incluir necesariamente en el orden del día de las reuniones del órgano de administración el análisis y toma de decisiones sobre dichas cuestiones, se recomienda el nombramiento de un ponente de asuntos fiscales entre los miembros de dicho órgano o, en su defecto, nombrar a un responsable de la organización para que asuma dicha tarea.

De tal manera, dicha persona sería la encargada de canalizar toda la información tributaria relevante al resto de miembros, y asegurar el debido flujo de información con el resto de agentes de la organización. Como se ha visto, y en función de la estructura y dimensión de cada organización, esta figura podría coincidir con el secretario del consejo de administración quien, a su vez, podría ser el *tax compliance officer*.

Con el mismo objetivo deberá elaborarse también una medida que contenga la cadena de mando y de toma de decisiones en el ámbito fiscal. Así, en dicha norma deberá identificarse quiénes son los responsables en la gestión de asuntos fiscales de la organización, concretando las responsabilidades en cuanto a toma de decisiones, ejecución de las mismas, escalado y *reporting* (*interno, externo, a oficinas centrales, etc.*).

### **6.3. MEDIDAS DE CONTROL: ASIGNACIÓN DE RECURSOS**

En segundo lugar, respecto a la asignación de recursos, será aquí necesario identificar personalmente cada uno de los responsables de la gestión fiscal, incluyendo una descripción de su puesto de trabajo; la responsabilidad funcional, geográfica, societaria y jerárquica asignada; y el equipo asignado para acometer sus funciones. Esto debe incluir a aquellos miembros de la organización que sin ser expresamente miembros de departamentos con responsabilidades fiscales tengan en su trabajo una incidencia directa en la fiscalidad (p.ej. departamento de recursos humanos respecto a las nóminas, departamentos comerciales en la negociación de contratos, etc.). Solo con un claro y pormenorizado mapa se podrá gestionar, motivar, formar, coordinar y disciplinar la gestión fiscal.

Adicionalmente, en dicha norma podrán crearse órganos técnicos que

actúen como comités expertos en materias concretas, a los efectos de debatir y sentar los criterios que deban seguirse para cada uno de los impuestos y materias más relevantes para la organización. Del mismo modo, podrán crearse órganos de gestión interdepartamental, formados por miembros de distintos departamentos de la organización con el objetivo de lograr una correcta coordinación entre ellos.

Asimismo, en dicha norma podría, dependiendo de la complejidad de las organizaciones, aprobarse la creación de un órgano de control de riesgos, independiente del *tax compliance officer*, si bien éste formaría parte del mismo, cuya misión sería la identificación, análisis y valoración de riesgos fiscales y la adopción de medidas que se consideren idóneas para su mitigación.

En suma, como se ve, dicha norma tiene como objetivo fundamental organizar formalmente el modelo de gestión de los asuntos fiscales de la entidad, plasmando con la debida trazabilidad el criterio de organización adoptado por el órgano de administración.

#### **6.4. MEDIDAS DE CONTROL: TRAZABILIDAD DE OPERACIONES**

En tercer lugar, respecto la trazabilidad de las operaciones, los programas de organización deberán incluir también otras normas de carácter práctico, tales como normas relativas a la definición de operaciones especiales y planes de actuación específicos para las mismas; un plan de coordinación aplicable a todos los agentes intervinientes en la gestión directa o indirecta de asuntos tributarios; o el protocolo de seguimiento de criterios u operaciones relevantes para ejercicios futuros (p.ej.: diferimientos, requisitos de mantenimiento, regímenes tributarios con periodos de cumplimiento específicos, etc.).

Adicionalmente, deberá preverse el control y seguimiento de las comunicaciones a los diferentes agentes de interés que tengan o puedan tener interés fiscal. Desde la publicación de las cuentas anuales, estado de información no financiero, informes de gobernanza, comunicaciones al supervisor, etc. Cada organización deberá listar aquellas comunicaciones para las que será preceptivo un control fiscal.

## 6.5. MEDIDAS DE CONTROL: OPERACIONES ESPECIALES Y MAPA DE RIESGOS

En cuarto lugar, respecto a las operaciones especiales, como se ha anticipado en apartados anteriores, el programa de *tax compliance* deberá contener también mecanismos de identificación de riesgos y las actividades con relevancia tributaria que pueden afectar a la organización que deban tener un protocolo específico (p.ej.: pago de bonus relevantes a miembros de la dirección, compraventa de intangibles, apertura de nuevos mercados, etc.).

El desarrollo de esta información dará lugar a un mapa de riesgos, consistente en un listado o catálogo de conductas que podrán tener un impacto en la organización como consecuencia de no cumplir con las obligaciones<sup>275</sup>.

Al respecto, en primer lugar, deberá definirse qué se entiende por riesgo tributario, considerando que se trata de cualquier incertidumbre sobre la posible existencia de una contingencia tributaria, derivada de un inadecuado procedimiento de gestión y control de obligaciones o de la existencia de una interpretación de la normativa que no es compartida por la Administración tributaria o, en última instancia, por los Tribunales de Justicia. Sobre esta cuestión, el estándar UNE 19602 ofrece una extensa y adecuada definición de las clases de riesgo que pueden afectar a una organización.

Una vez se haya definido el concepto de riesgo para la organización, deberá establecerse un protocolo que permita su identificación, análisis y valoración. En este sentido, entendemos que será relevante tener en cuenta la probabilidad de que ocurran las consecuencias posibles, su gravedad y, en caso de que sea posible, incluir una estimación de la contingencia tributaria detectada.

Una vez detectados, deberán adoptarse las medidas que se estimen relevantes y pertinentes para el seguimiento de los riesgos detectados y, en caso de que sea posible, su mitigación, identificando en todo caso las personas responsables para su ejecución. Asimismo, deberán adoptarse medidas de seguimiento y monitorización obligatoria de los riesgos detectados.

A partir de dicha información, el órgano o persona responsable deberá elaborar un mapa de riesgos en el que se incluirán todos los riesgos que afectan a la compañía, su cuantificación, comunicación y medidas adoptadas.

---

(26) De Ros Raventós, Íñigo; *Delito fiscal y Tax Compliance*; Aranzadi 2019.

Entendemos que los mapas de riesgo deberán ser elaborados por cada organización atendiendo, como no puede ser de otra forma, a las características específicas y dimensiones de la misma. De lo contrario, y si por ejemplo se optara por mapas de riesgos estandarizados o realizados por terceras personas, el resultado podría resultar en un mapa muy complejo y sofisticado que en la práctica resultaría difícil de aplicar y gestionar, no resultando por tanto de ninguna utilidad para la organización<sup>276</sup>.

Finalmente, los programas de *tax compliance* deberán implementar un sistema de adopción periódica de declaraciones responsable por parte de las personas con responsabilidades en la ejecución y toma de decisiones en el ámbito tributario.

En dicha norma, de carácter muy sencillo, las personas responsables suscribirán, bajo su propia responsabilidad, que han desarrollado sus funciones conforme a lo establecido en la política de *tax compliance* y demás normas que resulten aplicables, que se ha cumplido con la legislación vigente en materia tributaria y que se cuenta con las medidas, controles y recursos suficientes y razonables para evitar la materialización de riesgos<sup>277</sup>.

Así, a nuestro entender, la declaración de riesgos deberá reconocer expresamente que la gestión realizada se ha fundamentado y ha seguido escrupulosamente con los principios y normas establecidas en cuanto a toma de decisiones; asignación de recursos; supervisión y rendición de cuentas; y operaciones especiales.

Como se ha visto, no resulta suficiente con la adopción de un programa de cumplimiento, sino que resulta indispensable para lograr el fin pretendido con su aprobación que el mismo sea efectivamente y eficazmente implementado por la organización.

A tales efectos, será indispensable aprobar medidas propias encaminadas a la correcta gestión de las normas y procedimientos aprobados en el marco de la política de *tax compliance*.

Así, deberá aprobarse un procedimiento para la aprobación de nuevas normas, identificando los supuestos de aprobación, los órganos y procedi-

---

(276) Ídem.

(277) Ídem.

mientos competentes; mecanismos de revisión y modificación; e incluso mecanismos de derogación.

Asimismo, resultará indispensable prever mecanismos de publicación y comunicación de tales normas entre todos los agentes de la organización. En este sentido, deberán aprobarse mecanismos que garanticen el correcto conocimiento de todas las normas que, en cada caso, resulten de aplicación a los agentes de la organización y a las nuevas incorporaciones a la misma. Sugerimos la implementación de un *“tax compliance welcome pack”* para que todas las incorporaciones conozcan la política fiscal de la organización y las principales medidas que puedan afectarles y así ser conocedor de la cultura corporativa tributaria de la organización que emana de la gestión fiscal.