



Compliance en el Derecho Administrativo

Políticas de cumplimiento en el sector público
y en el sector privado

Coordinadores

Cristina Pérez-Piaya Moreno
Luis Ángel Gollonet Teruel

■ BOSCH



Compliance en el Derecho Administrativo

Políticas de cumplimiento en el sector público
y en el sector privado

Coordinadores

Cristina Pérez-Piaya Moreno
Luis Ángel Gollonet Teruel

© De los autores, 2020
© Wolters Kluwer España, S.A.

Wolters Kluwer

C/ Collado Mediano, 9
28231 Las Rozas (Madrid)
Tel: 902 250 500 – Fax: 902 250 502
e-mail: clientes@wolterskluwer.com
<http://www.wolterskluwer.es>

Primera edición: Mayo 2020

Depósito Legal: M-11366-2020

ISBN versión impresa: 978-84-9090-403-9

ISBN versión electrónica: 978-84-9090-404-6

Diseño, Preimpresión e Impresión: Wolters Kluwer España, S.A.
Printed in Spain

© **Wolters Kluwer España, S.A.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, Wolters Kluwer España, S.A., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **Wolters Kluwer España, S.A.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

Cristina Pérez-Piaya Moreno
Letrada del Gabinete Técnico del Tribunal Supremo
Doctora en derecho

Luis Gollonet Teruel
Magistrado Especialista en el Orden Jurisdiccional Contencioso-Administrativo del
Tribunal Superior de Justicia de Andalucía

Con la colaboración de:

Concepción Campos Acuña
Doctora en Derecho
Secretaria de Administración Local, categoría Superior

Manuel Lucas Durán
Letrado del Gabinete Técnico del Tribunal Supremo
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Alcalá

indudable valor para el accionista, al evitarse riesgos e ineficiencias fiscales en la ejecución de decisiones de negocio.

La transparencia, que es lo que en definitiva se fomenta, se traduce en una mejora de la gestión de riesgos fiscales, para lo cual se considera especialmente útil la información fiscal de las multinacionales, segmentada país por país, a lo que hacen referencias las Acciones 12 y 13 del Plan BEPS.

En este marco, la sociedad se ve obligada a promover una actuación fiscal responsable en las comunidades en las que se integra, velando por la adecuada aplicación de buenas prácticas tributarias, teniendo en cuenta tanto las recomendaciones emitidas por la OCDE como la normativa emanada los diferentes organismos internacionales.

Las sociedades o grupos con presencia internacional deben cumplir con los requisitos de cada una de las categorías de contingencias fiscales que pueden surgir, al hilo del proyecto BEPS, y de las que puede derivar una responsabilidad incluso penal para las mismas si no se realiza una prevención adecuada. Se trata en fin de evitar conflictos con las autoridades tributarias de las jurisdicciones en las que actúe el grupo.

Las empresas no solo deberán evaluar las implicaciones de las recomendaciones del proyecto BEPS en relación con sus modelos de negocio y los desarrollos fiscales administrativos en los países en los que operan o en los que pretenden invertir, sino que además deberán centrarse en los nuevos requerimientos de información con el fin de asegurarse de que los datos necesarios están disponibles, de saber qué debe hacerse para tener acceso a dichos datos en la forma requerida y cómo pueden las Administraciones tributarias interpretar esa información.

La necesidad de transparencia se evidencia asimismo en la exigencia de comunicación previa a las administraciones fiscales de las estrategias fiscales de las empresas. En desarrollo de los principios fijados por la Acción 12 del plan BEPS⁸¹ se aprobó la Directiva 2018/822, de 25 de mayo de 2018 (DAC 6 o Directiva de intermediarios), que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, en vigor desde el 25 de junio de 2018, introduce una obligación de comunicación previa de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva que recae sobre los intermediarios y, en su defecto, sobre

81. La acción 12 del Plan BEPS de la OCDE/G20, sobre revelación obligatoria por parte de los contribuyentes de mecanismos de planificación fiscal agresiva (*Mandatory Disclosure Rules* —MDR—) reseña que uno de los principales retos a los que se enfrentan las administraciones tributarias es la falta de información exhaustiva y pertinente sobre las estrategias empresariales de planificación fiscal agresiva, que permita responder con prontitud a eventuales riesgos fiscales. Para dar solución a este problema hace un llamamiento a los países que no cuenten todavía con este tipo de reglas para que establezcan normas de declaración temprana y obligatoria de operaciones o estructuras potencialmente agresivas o abusivas que permitan a las administraciones tributarias tener conocimiento de las mismas con antelación suficiente y reaccionar debidamente, disuadiendo a los intermediarios y a los contribuyentes que implementan este tipo de mecanismos. Igualmente, se formulan recomendaciones sobre el diseño de normas de declaración obligatoria de operaciones o estructuras agresivas o abusivas basándose en las mejores prácticas de los países que ya cuentan con ellas.

los contribuyentes⁸². Esta Directiva debe ser objeto de transposición en la legislación de los Estados miembros, lo que, en el caso de España, debe implicar una nueva modificación de la Ley General Tributaria y en su caso, la modificación o aprobación de la normativa reglamentaria procedente⁸³. Las disposiciones de la Directiva 2018/822 comenzarán a aplicarse por las autoridades competentes de los Estados miembros a partir del 1 de julio de 2020.

El 20 de junio de 2019 se hizo público un Anteproyecto de Ley de transposición de la Directiva, que implica la modificación de la Ley General Tributaria a través de la incorporación de dos nuevas disposiciones adicionales (vigésimo cuarta y vigésimo quinta). Esta regulación básica se complementa y desarrolla por medio de un Proyecto de Real Decreto que modifica el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (Real Decreto 1065/2007,), introduciendo una nueva Subsección 5.ª, dentro de la Sección 2.ª del Capítulo V del Título II del citado Reglamento.

Es precisamente la referida transparencia la que sustenta o justifica la obligación de revelación impuesta por la DAC 6 tanto al obligado, que puede ser el intermediario o el propio contribuyente, que debe suministrar información a la Administración, como a las Administraciones Tributarias, que tienen la obligación de intercambiar la misma.

Los objetivos concretos a que sirve la pretensión de la obtención de información son dos: En primer lugar, conseguir una mejor planificación de las actuaciones inspectoras y la realización de los cambios normativos necesarios para evitar que los contribuyentes aprovechen lagunas en la regulación para reducir su carga tributaria en contra de lo querido por el legislador tributario, así como una lucha más eficaz contra los mecanismos concebidos para eludir la comunicación de información en el marco del Estándar Común de Reporte (*Common Reporting Standard* —CRS—); en segundo lugar, disuadir tanto a los intermediarios como a los propios contribuyentes de la utilización de este tipo de esquemas⁸⁴.

Se trata en todo caso de deberes que requieren el reconocimiento previo de la potencial existencia de una planificación fiscal agresiva y que afectan a mecanismos transfronterizos, situaciones en las que resulte afectado más de un Estado miembro de la Unión Europea, o un Estado miembro y un tercer país cuando concurren determinadas situaciones, pero no a operaciones internas. Se exige además la concurrencia de una serie de circunstancias que el legislador ha considerado pueden revelar una potencial elusión o evasión fiscal, tales como que no todos los participantes en el esquema sean

82. Esta Directiva obedece al desarrollo de la propuesta de 13 de marzo de 2018, del Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la Unión Europea (ECOFIN) de quinta modificación de la precitada Directiva 2011/16/UE, del Consejo, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.

83. El plazo previsto era el 31 de diciembre de 2019.

84. *Vid.* MORENO GONZÁLEZ, S., en «La Directiva de intermediarios fiscales», capítulo de la obra colectiva *Practicum Compliance Tributario 2020*. SANTANA LORENZO, M., y otros. Ed. Aranzadi. 2020.

residentes a efectos fiscales en la misma jurisdicción (país o territorio de un país), que uno o varios de los participantes en la estructura sean simultáneamente residentes a efectos fiscales en más de una jurisdicción, que uno o varios de los participantes en la operación diseñada desarrollen una actividad económica en otra jurisdicción mediante un establecimiento permanente ubicado en esa jurisdicción y el mecanismo constituya una parte o la totalidad de la actividad económica de tal establecimiento permanente, que uno o más participantes en el mecanismo realicen una actividad en otra jurisdicción sin ser residente fiscalmente o sin crear un establecimiento permanente situado en esta jurisdicción o que la estructura elaborada que se quiera ejecutar produzca posibles consecuencias sobre el intercambio automático de información o sobre la identificación de la titularidad real.⁸⁵

El deber de información comprende la identificación de los intermediarios y los contribuyentes interesados, información pormenorizada sobre las señas distintivas que han obligado a comunicar el mecanismo transfronterizo⁸⁶, el resumen del mecanismo transfronterizo de que se trate, la fecha de realización de la primera fase de la ejecución del mecanismo transfronterizo sujeto a obligación de comunicación de información, información de las normas estatales aplicables a la estructura diseñada, el valor de todas las operaciones del mecanismo transfronterizo de que se trate, la determinación del Estado miembro del contribuyente o contribuyentes interesados, así como de aquellos otros Estados miembros a los que afecte la estructura elaborada, y la determinación de aquellas personas de uno o varios Estados miembros a las que pueda afectar el mecanismo transfronterizo que se comunica.

El incumplimiento será sancionable de acuerdo con lo que establezca la legislación de cada Estado miembro con criterios de proporcionalidad, tal y como contempla la Directiva. Ahora bien, la realidad es que los efectos del cumplimiento no están determinados y ni siquiera previstos en la norma, lo que puede provocar un serio problema de seguridad jurídica⁸⁷, así como el surgimiento de oportunidades para el arbitraje

85. MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M., ve en este sistema la existencia de una presunción de culpabilidad contra quien pretenda responsablemente planificar los efectos fiscales de sus operaciones en el exterior. «La Directiva UE 2018/822 y la nueva obligación de informar de los intermediarios fiscales», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 3/2019, parte Estudios. Ed. Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2019.

86. El Proyecto de Real Decreto por el que se modifica el RGGI incluye, asimismo, el número de referencia asignado al mecanismo por la Administración tributaria ante la que se haya declarado por primera vez, —nuevo art. 46.1 RGGI—.

87. *Vid.* en este punto a SOLER ROCH, M.T., en «Conferencia inaugural del Seminario Nueva economía, nueva fiscalidad», Universidad Internacional Menéndez Pelayo e Instituto de Estudios Fiscales. Sevilla, 29 de mayo de 2019. *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 183/2019, parte Tribuna. Ed. Civitas, SA, Pamplona. 2019. Sostiene la autora respecto de esta cuestión lo siguiente: «La configuración singular de esta obligación podría explicar una de las cuestiones que, personalmente, me produjo mayor perplejidad tras la lectura de la Directiva y que afecta a los efectos jurídicos del cumplimiento de dicha obligación; dicho de otro modo: sabemos que el incumplimiento será sancionable de acuerdo con la legislación de cada Estado miembro con criterios de proporcionalidad(único requisito de la Directiva a este respecto), pero los efectos del cumplimiento sencillamente no están

normativo y competencia fiscal, favoreciendo la obligación de comunicación de información hacia aquellos Estados que cuenten con un sistema sancionador más laxo⁸⁸.

Examinado el Anteproyecto de Ley de transposición de la Directiva publicado por el Ministerio de Hacienda, disposición adicional vigésima cuarta, apartado 4, y disposición adicional vigésima quinta, apartado 3, LGT, puede comprobarse que se contempla un régimen sancionador específico y más gravoso que el régimen sancionador general contenido en los arts. 198 y 199 LGT para el incumplimiento de obligaciones de información.

La importancia de contar con planes de cumplimiento por parte de las empresas ha aumentado asimismo desde que España se ha comprometido, dentro del plan de acción BEPS, a intercambiar automáticamente informes fiscales país por país, con aquellos otros países que hubiesen suscrito declaraciones similares, a partir del año 2018. Este compromiso tiene su base en un acuerdo de 2016 que se apoya en las disposiciones del Convenio Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal y tiene por objeto permitir el intercambio automático de los informes fiscales país por país, sin necesidad de suscribir acuerdos bilaterales entre las jurisdicciones firmantes. España firmó en el año 2017 en París este acuerdo, junto a otros 30 Estados, que permitirá saber lo que pagan las multinacionales en todos los países.

Esto implica que las multinacionales estarán obligadas a presentar un informe país por país, con información desagregada de los impuestos que pagan en todos los Estados donde tienen actividad. Las multinacionales residentes en España con una cifra de negocios superior a 750 millones y que tengan la condición de dominantes en un grupo están obligadas a suministrar información a la Agencia Tributaria de los impuestos que pagan «país por país» a partir de 2016. También deben aportar información país por país las filiales de empresas que residan en un territorio con el que no exista acuerdo de intercambio automático de información⁸⁹.

En definitiva, este nuevo escenario está llevando a las empresas a la adopción de medidas de asesoramiento preventivo y compliance de riesgos con el objetivo de asegurar una posición segura tanto de la propia compañía como de sus equipos directivos.

Por lo tanto, se hace imprescindible para determinadas empresas llevar a cabo un control exhaustivo de la Política Fiscal Corporativa y establecer diferentes medidas y procedimientos para el control de las obligaciones tributarias en cada uno de los países donde la sociedad o el grupo desarrollen operaciones, con la realización de los pertinentes informes y estableciendo un calendario anual del cumplimiento de cada una de

previstos en la norma. Se puede sin duda argumentar que esta no previsión en relación con los efectos del cumplimiento de la obligación de informar es lógica si se tiene en cuenta que se trata de una obligación autónoma que, por así decirlo, se agota en sí misma; pero la lógica es distinta si lo contemplamos desde la perspectiva de la seguridad jurídica que es, en este caso, el principio desplazado por el estándar de la transparencia; ahora bien, ésta no puede ni debe ser un fin, sino un instrumento para hacer posible el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias».

88. MORENO GONZÁLEZ, S., en «La Directiva de intermediarios fiscales», capítulo de la obra colectiva *Practicum Compliance Tributario 2020*. Op. Cit.

89. Entre la información a remitir se indicará por cada país los ingresos, los resultados brutos, los impuestos devengados y satisfechos, los fondos propios, el valor neto contable de los activos materiales y la plantilla.



Uno de los indicadores más importantes para medir la prosperidad de una nación se encuentra en la fortaleza de sus instituciones públicas. Una Administración transparente, eficaz, sometida al imperio de la ley y a intensos controles contribuye de forma decidida a mejorar el nivel de vida de sus ciudadanos. Y esto, que es cierto en cualquier momento, adquiere una especial relevancia en tiempos de crisis, como la vivida en 2008, o la más reciente como consecuencia del coronavirus.

La presente obra, consciente de la necesidad de mejorar la transparencia y la calidad de las instituciones públicas y de la conveniencia de fomentar la integridad en las empresas, aborda un completo estudio del compliance desde una doble perspectiva: ad intra, esto es la proyección del compliance en el interior de la Administración pública, y ad extra, el estudio de las técnicas de cumplimiento normativo en las relaciones de particulares con la Administración. La primera ofrece al lector una amplia visión de la importancia de la adopción de políticas de cumplimiento dentro del sector público, así como un análisis riguroso de los medios de los que dispone la Administración para mantener la rectitud y la eficiencia en su actuación. La segunda contiene una descripción detallada de los distintos campos de esta rama del Derecho en que el compliance muestra una mayor utilidad a las empresas, prestando especial atención a ámbitos como el derecho sancionador, el derecho de la competencia, la protección de datos, el derecho tributario y la nueva Norma UNE 19602, el derecho ambiental o la contratación pública.

Contiene un análisis profundo y exhaustivo de los sistemas de cumplimiento normativo, y en concreto de toda la normativa vigente y de la doctrina más reciente, que pretende ser de utilidad tanto a las empresas y sus administradores, como al propio sector público.

