

# El control de los riesgos fiscales en la empresa a través del compliance tributario

■ CISS



Coordinador  
Isaac Merino



# El control de los riesgos fiscales en la empresa a través del compliance tributario

Coordinador

Isaac Merino

© Varios autores, 2021  
© 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:** clienteslaley@wolterskluwer.es  
<http://www.wolterskluwer.es>

**Primera edición:** Enero 2021

**Depósito Legal:** M-792-2021  
**ISBN versión impresa:** 978-84-9954-693-3  
**ISBN versión electrónica:** 978-84-9954-694-0

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. Dirijase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, [www.cedro.org](http://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.

minado mapa de riesgos fiscales como herramienta de gestión clave en los programas de *compliance* tributario.

## II. EL COMPLIANCE TRIBUTARIO

### 1. El precedente del marco de control fiscal promovido por la OCDE

La definición del concepto de sistema de *compliance* tributario, tiene en su origen una vinculación estrecha con el concepto de relación cooperativa (más tarde acuñado como «cumplimiento cooperativo»<sup>(1)</sup>) entre los contribuyentes y las autoridades fiscales.

La OCDE fue pionera promoviendo la necesidad de desarrollar conceptualmente un marco de referencia que permita a los contribuyentes proveer a las autoridades fiscales evidencia verificable mediante técnicas de auditoría de que la información y las declaraciones tributarias presentadas son completas y correctas.

Con esta finalidad, la OCDE ha definido los componentes básicos que todo marco de control fiscal debe tener y divide los mismos en seis componentes:

1.- **Estrategia fiscal** documentada y asumida por el más alto nivel de la organización —Consejo de administración—.

2.- **Aplicado de forma integral** a toda la organización, de forma que considere todas las actividades de una empresa que potencialmente pueden tener impacto sobre la posición fiscal de la compañía.

3.- **Roles y responsabilidades** adecuadamente asignados. Si bien la responsabilidad sobre el adecuado diseño e implementación de un marco de control fiscal corresponde al consejo de administración, el rol central del departamento fiscal como responsable en la implementación de dicha estrategia fiscal debe quedar adecuadamente delimitado, así como la garantía en la dotación de recursos al mismo para desarrollar adecuadamente su actividad.

4.- **Gobierno documentado**, mediante el desarrollo de un sistema de control interno y de reporting tendentes a gestionar y mitigar los potenciales riesgos de incumplimiento fiscal, que debe estar suficientemente formalizado y documentado.

5.- **Adecuadamente testado**. El cumplimiento de las políticas y procesos incorporados al marco de control fiscal debe ser sometido a una revisión y testeo periódicos en su diseño y su funcionamiento.

6.- **Sujeto a auditoría por parte de terceras partes** bien sean las autoridades fiscales, bien sea auditoría interna u otros grupos de interés, de forma que las mismas puedan tener garantía de que los riesgos fiscales están sujetos a un control adecuado y que las declaraciones fiscales resultantes son correctas.

<sup>(1)</sup> Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), «La relación cooperativa: un marco de referencia. De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo», 2013, página 16, <https://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es>

Debe considerarse que los anteriores componentes son genéricos y por tanto, no se puede afirmar que exista un único diseño de marco de control fiscal que sea adecuado para todas las compañías, sino que los componentes del mismo deben ser adaptados a las circunstancias particulares de cada contribuyente.

A estos efectos, debe tenerse en cuenta que el sector de actividad, la presencia internacional, la organización interna y el apetito al riesgo de cada organización son aspectos relevantes a tener en cuenta a la hora de definir el marco de control fiscal para un grupo empresarial.

Desde nuestro punto de vista, esta referencia al marco de control fiscal representa un precedente sin el cual no cabe entender la evolución posterior que en cada país ha tenido este tema. A diferencia de otros países, en España la evolución normativa del concepto de marco de control fiscal ha sido limitada.

En nuestro país, las guías y recomendaciones para el buen gobierno empresarial en materia tributaria, pasaron a formar parte de nuestro ordenamiento jurídico con la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital (LSC) para la mejora del gobierno corporativo.

Dicha Ley reconfiguró el estatuto jurídico del administrador y el funcionamiento del consejo de administración estableciendo un listado de facultades indelegables que, en el caso de sociedades cotizadas, tiene un contenido propio. Entre estas facultades indelegables para las sociedades cotizadas se han incluido una serie de obligaciones específicamente asociadas al control y supervisión de la gestión fiscal de la compañía, que son las siguientes:

- La determinación de las políticas de control y gestión de los riesgos fiscales.
- La aprobación de inversiones u operaciones de todo tipo que por su elevada cuantía o especiales características tengan un especial riesgo fiscal.
- La aprobación de la creación o adquisición de participaciones en entidades de propósito especial o domiciliadas en países o territorios que tengan la consideración de paraísos fiscales.
- La aprobación de cualquier transacción análoga que por su complejidad pudiera menoscabar la transparencia de la sociedad y su grupo.
- La determinación de la estrategia fiscal de la compañía.

Se prevé igualmente que será la comisión de auditoría quien tendrá la función de supervisar la eficacia de los sistemas de control de riesgos fiscales.

En esta línea la reciente aprobación de la Ley 11/2019, de 20 de diciembre, de Cooperativas de Euskadi, tiene como objeto adaptar y modernizar el marco normativo de las sociedades cooperativas vascas. Esta Ley incorpora los elementos sustanciales del gobierno corporativo previstos en la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo, suscitando un impulso del modelo de gobierno corporativo de las cooperativas vascas.

Las novedades más significativas en materia de gobierno corporativo estriban en la regulación de los deberes de diligencia y lealtad de los administradores, así como su régimen de responsabilidad equiparado al de las sociedades de capital.

Asimismo, al igual que la LSC, dicha norma adopta el principio de protección de la discrecionalidad empresarial (*business judgment rule*), cuya delimitación se recoge en el artículo 49, estableciendo que el estándar de diligencia de un ordenado empresario en el ámbito de las decisiones estratégicas y de negocio se producirá «cuando el administrador haya actuado de buena fe, sin interés personal en el asunto objeto de decisión, con información suficiente y en el marco de un funcionamiento adecuado».

Trasladado al ámbito tributario, el adecuado establecimiento de un sistema de *compliance* tributario es una herramienta fundamental para evidenciar el cumplimiento del referido principio de protección de la discrecionalidad empresarial.

No cabe duda de la importancia que la LSC ha tenido en nuestro país a la hora de propiciar en las empresas un cambio cultural en la gestión de los asuntos fiscales. Este cambio se materializa en que muchas de ellas han aprobado y publicado documentos de estrategia fiscal que establecen las directrices de actuación a nivel estratégico de las empresas y que son aprobados por el consejo de administración.

No obstante, más allá de aprobar un documento de este tipo, se hace necesario implementar en la operativa diaria de la compañía mecanismos que garanticen el cumplimiento de dichas facultades indelegables en materia de fiscalidad por parte de las empresas.

Ante la ausencia de desarrollo normativo sobre cuáles son los componentes organizativos necesarios para hacer operativas las facultades indelegables en materia tributaria, en España se desarrolló la Norma UNE 19602. Sistemas de gestión de *compliance* tributario. Guías de orientación para su uso (febrero de 2019).

La UNE 19602 es fruto de una iniciativa impulsada por los principales actores interesados en la existencia de un marco de referencia para hacer operativo de forma práctica un sistema de *compliance* tributario (o marco de control fiscal), principalmente las empresas y las firmas de servicios profesionales del asesoramiento tributario.

## **2. UNE 19602: Sistemas de gestión de *compliance* tributario como marco de referencia**

### **Componentes del sistema de *compliance* tributario.**

Según establece la introducción a la Norma UNE 19602, el diseño de la misma está basado en los estándares ya definidos por otras Normas estandarizadas para sistemas de *compliance* normativo. Específicamente, se establece:

*«Esta norma incluye la estructura de alto nivel desarrollada por ISO para sus normas de sistemas de gestión e incorpora buenas prácticas de *compliance* ya establecidas en la Norma UNE-ISO 19600:2015 Sistemas de Gestión de*

*Compliance, en la Norma UNE 19601:2017 Sistemas de gestión de compliance penal. Requisitos de orientación para su uso y la Norma UNE-ISO 37001:2017, Sistemas de gestión antisoborno, Requisitos de orientación para su uso. Puede utilizarse de manera conjunta con dichas normas así como con la Norma UNE-ISO 31000:2018 Gestión del riesgo. Directrices y otras normas internacionales sobre modelos de gestión.»*

Por tanto, los componentes del sistema de *compliance* tributario que vamos a detallar a continuación son coherentes con otros sistemas de gestión de *compliance*, como puede ser el normativo o el penal, de modo que si una organización ha implantado ya cualquier de estos modelos debe considerar las sinergias derivadas de esta similar estructura y en su caso aprovechar los componentes que puedan ser utilizados para dar respuesta a los distintos sistemas de *compliance*.

### **A. El contexto de la organización**

El sistema de *compliance* tributario tiene por objeto generar o mejorar una adecuada cultura organizativa sensible a la prevención, detección, gestión y mitigación del riesgo tributario y opuesta a las malas prácticas que toleran conductas ilícitas o abusivas en el seno de la organización.

Como se ha mencionado, el sistema debe adecuarse a las particulares circunstancias de cada organización en función del tamaño de la misma, sector de actividad en el que opera, la tipología de transacciones que realiza, el modelo de negocio, la estructura societaria, presencia internacional, modelo de gestión interno, etc.

De esta forma, el diseño del sistema de gestión del *compliance* tributario no será igual para una entidad bancaria cotizada en bolsa que opera en 50 países y que desarrolla actividades de banca mayorista, banca minorista, y actividades aseguradoras, que el de otra entidad con un único accionista cuya actividad consista en la venta minorista de dispositivos electrónicos en una única jurisdicción.

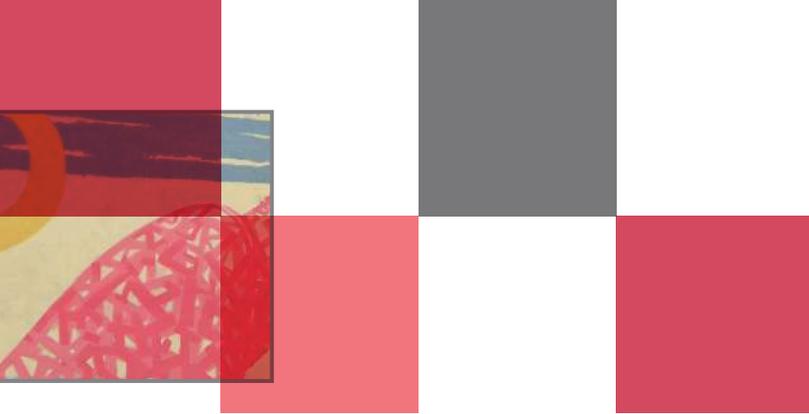
Una vez que se ha entendido adecuadamente cuál es el contexto de la organización, debe considerarse y documentarse cuáles son las expectativas de los grupos de interés.

Así en el ejemplo anterior, la entidad bancaria tendrá como grupos de interés, al menos los siguientes:

**Grupos de interés externos:** (i) Autoridades fiscales de los 50 países en los que opera; (ii) el regulador bancario de cada región (UE) o jurisdicción en la que opera; (iii) Auditores de cuentas; (iv) Accionistas; (v) Inversores; (vi) clientes; (vii) proveedores, etc.

**Grupos de interés internos:** (i) Los órganos de gobierno (consejo de administración y sus comisiones delegadas); (ii) El consejero delegado y equipo directivo en cada país, especialmente el director financiero y el director de asuntos legales; (iii) la función de auditoría interna (iv) los empleados; (v) la función de cumplimiento normativo; (vi) el departamento fiscal; etc.





Desde hace unos años los modelos de organización y gestión o *corporate compliance programs* están muy presentes en el campo empresarial. La internacionalización de la economía ha contribuido a su rápida expansión. Acorde con ello, en diversos ámbitos del derecho (mercantil, laboral, penal, tributario...), se están introduciendo cambios para responder a los problemas que suscita esta novedosa materia.

En gran medida, la implantación del *compliance* se ha visto impulsada por la finalidad de prevenir la comisión de delitos, a pesar de que ese no es su único objetivo. En realidad, se pretende ir mucho más allá y contribuir a propiciar una verdadera cultura ética empresarial.

Wolters Kluwer siempre a la vanguardia de la difusión y divulgación de los cambios que afectan a los empresarios y profesionales, publica la obra «*El control de los riesgos fiscales en la empresa a través del compliance tributario*» que aúna numerosos análisis procedentes de ámbitos tan diversos como complementarios (la Universidad, los Profesionales y la Administración).

Las diferentes aportaciones que se contienen en el libro, abordan un amplio abanico de temas, tanto generales (la cultura *compliance* en la empresa, fundamentos y acicates de las políticas de *compliance* tributario...), como otros más específicos (el papel del órgano de administración en el cumplimiento tributario, las nuevas obligaciones de información derivadas de la DAC-6, los códigos de buenas prácticas, el *compliance* y la responsabilidad del asesor fiscal...) que conforman una visión actual y rigurosa sobre el *compliance* tributario, en su doble vertiente, penal y administrativa.

ISBN: 978-84-9954-693-3



9

788499

546933



3652K23112

**IVAP**

HERRI ARDURALARITZAREN  
EUSKAL ERAKUNDEA



ER-0280/2005



GA-2005/0100