
EL COMPLIANCE EN LAS ORGANIZACIONES: ALGUNAS CONSIDERACIONES PRÁCTICAS

JAIME ANEIROS PEREIRA

El término *compliance* tiene su origen en el Derecho norteamericano y su uso, en materia jurídica, lleva implícito el “*cumplimiento legal*”, por lo que, en España, podría denominarse “*programa de cumplimiento legal*”.

En el ámbito anglosajón, las “*directrices*” (*guidelines*) sobre *compliance* dejan claro que el sello distintivo de un programa eficaz estriba en que la organización ejerza la diligencia debida para tratar de prevenir y detectar la conducta criminal de sus empleados y otros agentes. Así pues, los dos pilares fundamentales son la “*diligencia debida*” (*due diligence*), en el funcionamiento operativo de las distintas actividades, y la realización de “*evaluaciones de los riesgos en curso*” (*on going risk assessments*).

La diligencia debida tiene, por objetivo, unir la capacidad de la organización para detectar los delitos y evitar que se cometan o se amparen. Las normas y procedimientos de los programas de *compliance* deben estar orientados a la prevención y eliminación de los que puedan surgir en su seno.

La previsión de un sistema de cumplimiento normativo en una empresa, además de facilitar la exoneración de responsabilidad penal en los términos del artículo 31.2 bis del Código Penal, presenta beneficios para cualquier organización.

En primer lugar, su objetivo principal es lograr una reducción y mitigación del riesgo tributario e, indirectamente, del gasto tributario por riesgo fiscal de la organización y del grupo al que pertenezca.

En segundo lugar, permite incrementar los niveles de seguridad jurídica en las operaciones y la propia entidad pues una de las principales preocupaciones de todo operador es la incerteza, sobre todo en aquellas áreas con mayores cotas de complejidad.

En tercer lugar, se mejoraría la imagen de la empresa ante clientes, proveedores, inversores y ante la Administración puesto que resultará más sencillo articular una relación colaborativa con la administración tributaria, aumentando los niveles de transparencia tanto de su propia gestión tributaria interna, como de las relaciones con la administración lo que podría llegar a permitir reducir, incluso eliminar, el riesgo de inspección tributaria.

Por último, se lograría una mejora de la gestión empresarial, pues los datos e información en materia fiscal pueden ser empleadas a la hora de analizar tanto el perfil financiero o el propio modelo de negocio de la organización, así como a la hora de tomar decisiones empresariales.

Para ello, es preciso articular una serie de actuaciones internas en la empresa, sociedad u organización que, ya sean desarrolladas e implementadas, por la propia estructura interna como por profesionales externos requieren un importante empeño en los momentos iniciales, pero también en el desarrollo continuo de los modelos de cumplimiento. Uno de esos aspectos es la formación interna y la actualización constante del sistema. Trataremos los aspectos esenciales de la implantación de un sistema de cumplimiento normativo.

PRINCIPIOS BÁSICOS DE LA POLÍTICA DE COMPLIANCE TRIBUTARIO

La Política de *Compliance* Tributario debe estar construida sobre la base de unos principios básicos que resulten exigibles a todos los empleados. El punto de partida es el cumplimiento estricto de la normativa tributaria, tal y como se debe exigir en el Código de Conducta Fiscal, pero también sobre una serie de principios sólidos:

- Prohibición de la comisión dolosa de infracciones tributarias.
- Establecimiento de protocolos internos eficientes y proporcionados orientados a minimizar la comisión culpable o negligente de infracciones tributarias y la existencia de riesgos tributarios.
- Compromiso de la alta dirección para cumplir los objetivos de *compliance* tributario y su sistema de gestión, de modo que el Consejo de Administración, quien ocupe el puesto de Consejero delegado o de administrador se comprometa con la efectividad del sistema.
- Establecimiento de un canal ético de comunicaciones de incumplimientos o sospechas de incumplimientos en materia tributaria.
- Compromiso con la mejora continua del sistema de gestión de *compliance* tributario.
- Garantía de independencia del órgano de *compliance* tributario, y de auto-

mía suficiente para el desempeño de sus funciones.

- Penalización de aquellas conductas internas que amenacen una adecuada gestión del sistema de *compliance* tributario.

LA DEFINICIÓN DEL ALCANCE DEL SISTEMA DE GESTIÓN DE COMPLIANCE TRIBUTARIO DEL SUJETO

El sistema de gestión de *Compliance* tributario debe constituir un pilar estratégico de los negocios desarrollados, que se extienda desde la sociedad matriz a las entidades sobre las que la sociedad matriz del Grupo ejerce control o participación.

Las partes interesadas en un adecuado sistema de gestión de *Compliance* tributario son, fundamentalmente, las distintas administraciones tributarias, los clientes del sector público y también del sector privado, los directivos de la empresa y los proveedores. A ello hay que añadir a los socios y resto de empleados, a los inversores, a las entidades bancarias y a otros *partners*.

Las citadas partes no sólo están interesadas en un correcto cumplimiento de las normas tributarias, sino en un comportamiento ejemplar en materia tributaria. Por tal motivo, la Política de *Compliance* tributario no sólo debe pretender prevenir o mitigar riesgos tributarios derivados de un adecuado cumplimiento o interpretación de las normas, sino también riesgos reputacionales que pudieran tener su origen en prácticas tributarias inaceptables de acuerdo con los principios definidos en el Código de Conducta Fiscal.

Los sujetos deben tener en cuenta si desarrollan actividades en un solo país o en distintas jurisdicciones, al igual que el carácter público o privado de sus clientes.

Del mismo modo, la existencia de sociedades filiales o participadas, así como otras formas de personificación tributaria, como Agrupaciones de Interés Económico, Unio-

nes Temporales de Empresas, Establecimientos Permanentes

De ahí la importancia de asegurar sistemas de control interno en materia tributaria que eviten la materialización de riesgos tributarios que pudieran hacer incurrir en responsabilidades legales a la empresa y a sus sociedades participadas, o que puedan dañar su imagen o reputación en el mercado, para incluir en el alcance del sistema de gestión de *compliance* a todo el perímetro del Grupo.

El sistema de gestión de *Compliance* tributario debe abarcar los distintos tipos de impuestos exigibles en España y en las jurisdicciones en las que tiene presencia la empresa. El diseño óptimo del sistema requiere que esté integrado por las siguientes códigos, políticas y procedimientos:

- Código de Conducta Fiscal.
- Norma Marco de Control Fiscal.
- Manuales de Procedimientos Generales.
- Procedimientos tributarios generales y específicos por cada tipo de impuesto.
- La Política de Compliance Tributario del Grupo.
- El Reglamento del Órgano de Compliance Tributario

Este sistema debe asignar funciones concretas a personal determinado, de forma que los empleados deberán cumplir y hacer cumplir los requisitos exigidos por el sistema de gestión de *Compliance* tributario del Grupo, en lo que concierne a las respectivas funciones y tareas que les han sido asignadas dentro de la organización. Esta atribución de funciones tiene, a su vez, dos derivadas. Por un lado, los empleados deberán observar los correspondientes procedimientos tributarios establecidos en relación con los distintos impuestos, con la finalidad de evitar y mitigar riesgos fiscales, dejando evidencias de tal cumplimiento en informes y *reports* periódicos. Por otro, el estricto cumplimiento de la Política de Compliance Tributario por parte de los miembros integrantes del área fiscal de la

empresa debe ser especialmente valorado a la hora de definir la remuneración de estos empleados.

El corolario de la atribución de funciones y del cumplimiento de las mismas es la previsión de sanciones para los casos de incumplimiento del sistema de *compliance*. Así, en los casos de comisión dolosa de una infracción tributaria atribuible a un miembro del área fiscal, y atendiendo a las circunstancias concurrentes, el órgano encargado de verificar el cumplimiento, que puede estar previsto con alcance más amplio en el Manual de Prevención Penal podrá proponer suspender el pago de la retribución fija o variable durante el tiempo que dure la investigación, solicitar del órgano competente que no se pague, se reduzca o se reclame, en su caso, la retribución variable correspondiente al ejercicio o ejercicios en los que se hayan producido los hechos, y la imposición de las correspondientes sanciones laborales, sin perjuicio de las sanciones administrativas o penales que en su caso pudieran resultar de ello.

LA RELEVANCIA DE LAS NORMAS UNE 19601 Y 19602 PARA LA CERTIFICACIÓN DEL SISTEMA DE COMPLIANCE

La implantación de certificaciones externas que corroboren las buenas prácticas, diligencia debida, transparencia y buen gobierno es cada día más necesaria y eficaz a la hora de fortalecer y mejorar el programa de cumplimiento instaurado en las empresas.

Los organismos de normalización son los encargados de coordinar y elaborar este trabajo, desarrollando los sistemas normativos y de gestión. La Asociación Española de Normalización (UNE) es el único organismo de normalización en España. Las normas UNE son un conjunto unificado de normas técnicas creadas por los Comités Técnicos de Normalización (CTN). La Asociación Española de Normalización y Certificación es AENOR, y está acreditada y reconocida por la ENAC.

Las empresas necesitan contar con un programa de *compliance* desarrollado que

cumpla con los requisitos regulados en el artículo 31 bis del Código Penal. En España, la norma UNE-19601 establece los requisitos de un sistema de gestión de *compliance* penal. La norma pretende dar cumplimiento a los requisitos de la norma penal. A ella debe añadirse la Norma UNE-19602 que es la que se refiere, concretamente, al ámbito tributario. Esta norma se integra dentro de una serie de medidas adoptadas en nuestro ámbito nacional y en el plano internacional tendentes al fomento de la cultura de cumplimiento por parte de las organizaciones (*enhanced relationship*).

Se pretende que ellas mismas sean capaces de detectar los riesgos tributarios, prevenirlos, corregirlos o evitarlos. La regulación en materia de *compliance* se adapta, pues, al cambio que están sufriendo las relaciones entre los contribuyentes y la Hacienda Pública, avanzando hacia el cumplimiento colaborativo. La norma UNE 19602 es consecuencia de la evolución en el estudio de las normas tributarias y de los mecanismos que los Estados tienen a su disposición para fomentar el cumplimiento por parte de los contribuyentes.

La Norma incluye la “*estructura de alto nivel*”, desarrollada por ISO, para sus normas de sistemas de gestión, e incorpora buenas prácticas de cumplimiento ya establecidas en la Norma UNE-ISO 19600:2015 *Sistemas de gestión de compliance. Directrices*, en la Norma UNE 19601:2017 *Sistemas de gestión de compliance penal. Requisitos con orientación para su uso* y UNE-ISO 37001:2017, *Sistemas de gestión antisoborno. Requisitos con orientación para su uso*. Puede utilizarse, de manera conjunta, con todas ellas, así como con la Norma UNE-ISO 31000:2018 *Gestión del riesgo. Directrices* y otras normas internacionales sobre modelos de gestión.

En este sentido, en el año 2009, se creó el Foro de Grandes Empresas con el objetivo de promover una mayor colaboración entre las grandes empresas y la Administración tributaria, basado en la transparencia y en el fomento de canales directos de información bilateral en el que se planteen y resuelvan de manera eficaz problemas prácticos que surjan con la aplicación del sistema tributario. En este Foro de Grandes Empresas

se aprueba en julio de 2010 el Código de Buenas Prácticas Tributarias (CBPT). Este Código de Buenas Prácticas Tributarias se crea, tal y como se pone de manifiesto en la introducción del mismo, con los siguientes objetivos: promover una relación recíprocamente cooperativa entre la Agencia Tributaria y las empresas que lo suscriban (ya que es una norma *soft law*); fomentar la relación de transparencia y confianza mutua en las relaciones jurídico tributarias; mejorar la eficacia de los controles de la Administración tributaria en el cumplimiento de la normativa fiscal y reducir la inseguridad jurídica y la litigiosidad respecto de las operaciones a realizar por parte de los contribuyentes. Esta filosofía es la que late en la Norma UNE-19602.

La norma UNE-19601 está destinada al ámbito penal, en el que también se encuentra el delito contra la Hacienda Pública, y es una de las mejores prácticas para prevenir delitos, reducir el riesgo y fomentar una cultura empresarial ética y de cumplimiento con la legislación vigente. De este modo, se establece como obligación para eximir o atenuar la responsabilidad Penal a las personas jurídicas, la adopción en el seno de la empresa de medidas encaminadas a detectar y prevenir la comisión de Delitos contra la Hacienda Pública. En el caso concreto de la norma UNE-19602 se establece un marco de referencia que permite implementar unos protocolos de actuación tendentes a reducir los riesgos tributarios, tanto en materia penal como administrativa de las organizaciones.

Entre otros requisitos, la norma UNE-19601 establece que las organizaciones deben identificar, analizar y evaluar los riesgos penales, usar procedimientos para la puesta en conocimiento de las conductas potencialmente delictivas, supervisar el sistema por parte del órgano de *compliance* penal, y crear una cultura de cumplimiento en la que se integren la política y el sistema de gestión de *compliance*. Ello se traduce en la necesidad de elaborar un mapa de riesgos, y a identificar los departamentos de la empresa más expuestos al riesgo, para establecer mecanismos y controles de todas las actividades de la empresa.

El riesgo tributario al que se quiere hacer frente con el Sistema de *Compliance*, se concibe de modo amplio, porque se pretende evitar que las organizaciones cometan delitos contra la Hacienda Pública; cometan infracciones tributarias que darían lugar a sanciones, no solo pecuniarias sino también privativas de derechos (prohibición de contratar con la Administración, imposibilidad de obtener beneficios fiscales, ..) y que se generen deudas inesperadas derivadas de una regularización tributaria, por realizar operaciones que aun sin ser objeto de sanción den lugar a la liquidación de una cuota tributaria más los correspondientes intereses de demora.

El control que debe hacer el órgano de *compliance* no sólo debe circunscribirse al ámbito interno de la organización, sino que deben tenerse en cuenta tanto las relaciones que mantiene con terceros, como con partes vinculadas. La norma UNE-19602 establece que «La organización (3.22) debería considerar y evaluar la conveniencia de hacer extensiva la implementación del sistema de gestión de *compliance* tributario (3.34) en sus filiales sobre las que ejerza el control, así como en sus socios de negocio (3.35) que representen un riesgo (3.32) mayor que bajo, en los términos expuestos en la presente norma UNE, ya que sus actividades podrían entrañar un riesgo (3.32) para la misma».

Este punto adquiere crucial importancia en relación con la prevención de posibles derivaciones de responsabilidad tributaria, esto es, que se asuman deudas tributarias de terceros, como consecuencia de la aplicación por parte de la Administración tributaria de alguno de los supuestos de responsabilidad tributaria. La norma UNE-19602 señala que es “aplicable a cualquier organización (3.22), con independencia de su tipo, tamaño, naturaleza o actividad en los sectores privado, público, con o sin ánimo de lucro, y en las actividades desarrolladas, tanto por los miembros de la organización (3.18), como por socios de negocio (3.35), siempre que ello sea posible respecto de estos últimos, que actúen, tanto unos como otros, siguiendo instrucciones de la organización (3.22), representándola o en su beneficio”.

La norma UNE incluye la estructura de nivel ISO e incorpora buenas prácticas de *compliance* ya establecidas en la Norma UNE-ISO 19600:2015 Sistemas de gestión de *Compliance*, Norma UNE-ISO 19601:2017 Sistemas de gestión de *compliance* Penal, requisitos para su orientación y uso; y la Norma UNE-ISO 37001:2017 de sistemas de gestión antisoborno. Esta estructura supone que las organizaciones pueden integrar dentro de sus sistemas de Cumplimiento ya implantados un apéndice específico para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Por ello, la norma es especialmente aplicable en el contexto de sistemas de cumplimiento generales, adaptándose a la normativa tributaria aplicable a la organización.

De acuerdo con lo dispuesto por la propia Norma UNE, es necesario contar con una estructura interna de control (*compliance officer* o *compliance manager*) que cumpla con el estándar de las tres líneas de defensa: unidades gestoras, unidades supervisoras y responsable de cumplimiento.

En el apartado 5.3.2 de la norma UNE-19602 se establece que el órgano de *compliance* tributario «... *debe personificar la posición de máximo garante de la supervisión, vigilancia y control de los requisitos (3.30) en esta materia de la organización (3.22), tanto hacia dentro como hacia fuera de la misma, por lo que debe disponer de suficientes recursos y contar con personal que tenga las competencias (3.5), estatus, autoridad e independencia adecuadas.*

El órgano de compliance tributario (3.23) debe tener acceso, directo e inmediato, al órgano de gobierno (3.24) en caso de que sea preciso elevar hechos o conductas sospechosas o asuntos relacionados con sus objetivos (3.21) y, por lo tanto, con la política (3.27) y el sistema de gestión (3.34).

El órgano de compliance tributario (3.23) debe ocupar una posición en la organización (3.22) que le acredite para solicitar y recibir la colaboración plena de los demás órganos de la misma.»

La verificación por un tercero independiente del cumplimiento de su contenido supone la confirmación de que el sistema de

compliance penal cumple con la normativa penal aplicable y las buenas prácticas recogidas en la norma.

El certificado UNE-19601 prueba que se ha trabajado con la diligencia debida y que se han instaurado las mejores prácticas para la prevención y detección de delitos. El certificado conforme al estándar UNE-19601 contribuye a eximir la responsabilidad penal y, aunque, no exime de la valoración judicial, no puede negarse que ayudará al juez de forma extraordinaria, puesto que supone el aval de la buena fe, la diligencia debida y la transparencia que posee la entidad deportiva a la hora de cumplir con las obligaciones implantadas en el ejercicio de su actividad o actividades, y en consecuencia obtener la exoneración o atenuación de la responsabilidad penal la persona jurídica. Del mismo modo, la implantación de un sistema de *Compliance* Tributario acorde a la norma UNE 19602 permite la obtención de un Certificado que demuestre frente a la Administración tributaria la voluntad de cumplimiento y cooperación de la organización.

EL CATÁLOGO DE BUENAS PRÁCTICAS O CÓDIGO INTERNO DE CONDUCTA FISCAL

Son buenas prácticas, según el Código de Buenas Prácticas Tributarias aprobado en España, *“todas aquellas que conduzcan a la reducción de riesgos fiscales significativos y a la prevención de aquellas conductas susceptibles de generarlos”*.

Una de ellas es que las organizaciones evitarán la utilización de estructuras de carácter opaco con finalidades tributarias, entendiéndose por tales aquellas en las que, mediante la interposición de sociedades instrumentales a través de paraísos fiscales o territorios no cooperantes con las Autoridades tributarias, se impida el conocimiento del responsable final de las actividades o el titular último de los bienes o derechos implicados.

Otra buena práctica consiste en que el órgano de gobierno debe estar informado de las políticas fiscales aplicadas por la organi-

zación. Antes de formular las cuentas anuales y presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades, el responsable de los asuntos fiscales informará directamente o a través de los Directores o Consejeros de las prácticas seguidas durante el ejercicio. En el caso de operaciones o asuntos que deban someterse a la aprobación del órgano de gobierno, se informará de cuáles son las consecuencias tributarias de las mismas cuando constituyan un factor relevante.

En todo caso, y teniendo en cuenta la normativa mercantil, es relevante que la estrategia tributaria de la organización sea fijada por el órgano de gobierno, esté documentada y conocida por la alta dirección; que el órgano de gobierno apruebe las operaciones y las inversiones de especial riesgo tributario.

Debe hacerse constar en el Manual de Buenas Prácticas Tributarias que el órgano de gobierno fija la política de cumplimiento tributario de la organización, aprueba las operaciones y las inversiones que impliquen riesgos tributarios, así como impulsa y aprueba una política de cumplimiento que (apartado núm. 5.2 de la Norma UNE 19602):

- a) Exija el cumplimiento de la legislación tributaria aplicable a la organización.
- b) Sea congruente con los fines de esta última.
- c) Identifique las actividades en cuyo ámbito puedan ser cometidas las infracciones, penales o administrativas, que deban ser prevenidas.
- d) Prohíba la comisión dolosa de infracciones tributarias y tienda a minimizar su comisión culpable o negligente.
- e) Minimice la exposición de la organización a los riesgos tributarios de forma eficiente o proporcionada.
- f) Proporcione un marco adecuado para la definición, revisión y consecución de los objetivos de cumplimiento tributario.

- g) Incluya un compromiso para cumplir con los requisitos de la política de cumplimiento y su sistema de gestión.
- h) Establezca el canal de denuncias, garantizando que el informante no sufrirá represalias.
- i) Incluya un compromiso con la mejora continua del sistema de gestión.
- j) Explícite la autoridad e independencia del responsable de buenas prácticas tributarias, si éste no coincide con el órgano de gobierno.
- k) Exponga las consecuencias de no cumplir los propios requisitos de la política de cumplimiento, así como de los derivados de su sistema de gestión.

La política de gestión de riesgos de la organización ha de contemplar medidas para mitigar los riesgos tributarios identificados y reglas internas de gobierno corporativo en esta materia, cuyo cumplimiento puede ser objeto de verificación, así como utilizar sistemas eficaces de información y control interno de los riesgos tributarios en cuanto que su diseño y funcionamiento se halla plenamente integrado en los sistemas generales de control interno del negocio que desarrolla.

También debe tenerse en cuenta la necesidad de justificar la presencia en paraísos fiscales y explicación de la misma, así como los posibles esquemas de tributación internacional del grupo [incluyendo, entre otros, la financiación, gestión de la propiedad industrial e intelectual y comisiones de gestión (*management fees*)], así como grado de congruencia con los principios de las acciones BEPS de la OCDE.

Otras buenas prácticas pueden referirse a la justificación de los cambios significativos en estructuras *holdings* y *subholdings* o de las operaciones societarias más significativas.

Debe tenerse en cuenta que la estrategia tributaria debe ser aprobada por el órgano de gobierno y, para ello, también resulta necesario un catálogo de operaciones a someter o sometidas al órgano de gobierno.

Igualmente, la organización debe procurar minorar los conflictos derivados de la interpretación de la normativa aplicable.

La política de cumplimiento tributario debe estar disponible como información documentada; comunicarse con un lenguaje e idioma adecuados, a los miembros de la organización, así como a los socios de negocio que puedan representar riesgos tributarios significativos y estar disponible para las partes interesadas, según proceda.

CONCRECIÓN DE LOS RIESGOS TRIBUTARIOS EN ATENCIÓN A LA ACTIVIDAD, SECTOR Y CONTEXTO EN EL QUE OPERA LA ORGANIZACIÓN

Para la implantación del sistema de *compliance* se debe partir del análisis previo de determinar cuáles son los factores externos e internos que son relevantes para alcanzar los objetivos de *compliance* tributario. Para ello debe tener en cuenta su tamaño, estructura, sectores en los que trabaja, miembros de la organización, organizaciones vinculadas a la misma y las relaciones más relevantes que ostenta con terceras personas.

Una vez analizada la estructura interna de la empresa, y las operaciones que realiza, debe analizarse cuáles son sus obligaciones tributarias. Resulta para ello, muy útil someter a la organización a un proceso de *Due Diligence* que sea implementado por un tercero ajeno a la organización en el que, primero, se detecten todas las obligaciones tributarias a las que debe hacer frente la organización.

En segundo lugar, debe analizarse el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias en los plazos no prescritos.

En tercer lugar, se deben evaluar las contingencias derivadas del incorrecto cumplimiento de la norma tributaria. Con este análisis previo, se podrán detectar cuáles son los riesgos tributarios recurrentes a los que debe hacer frente la organización para poder así individualizar su propio sistema de gestión de cumplimiento.

El concepto de riesgo fiscal es amplio, incluyendo todo riesgo del que derive, o pudiera derivarse, una deuda tributaria adicional no prevista e incluye tanto la propia cuota tributaria, como los intereses, recargos y potenciales sanciones. Los riesgos concretan las contingencias.

Por ello, se debe desarrollar un proceso de identificación, análisis y evaluación de sus riesgos tributarios, en definitiva, el mapa de riesgos de la organización, distinguiendo entre nulo, bajo, medio o alto, para (apartado núm. 4.5.1 de la Norma UNE 19602):

- a) Identificar los que, razonablemente, pueda anticipar. Para ello deben relacionarse los requisitos de cumplimiento con las actividades, productos, servicios y aspectos relevantes de las operaciones de la organización, con objeto de identificar situaciones en las que pueden ocurrir incumplimientos. Asimismo, deben identificarse las causas y las consecuencias de estos últimos (apartado núm. 4.5.2 de la Norma UNE 19602).
- b) Analizar, valorar y priorizar los identificados. Los riesgos deben priorizarse considerando las causas y las fuentes de incumplimientos, así como la probabilidad de que ocurran y la gravedad de sus consecuencias (ejemplo: pérdidas económicas y responsabilidades administrativas y/o penales). La valoración debe incluir la consideración del umbral de riesgo que la organización está dispuesta a aceptar, de manera que si es superior a dicho umbral, han de implementarse controles adicionales para reducirlo (nota núm. 2 del apartado núm. 4.5.4 de la Norma UNE 19602).

En relación con las contingencias, debe tenerse en cuenta que éstas pueden ser de procedimiento o de interpretación. Estas últimas son las que más dificultad tienen para las empresas puesto que suponen conocer los criterios jurisprudenciales y administrativos de aplicación de los tributos, cuestión esta que requiere de conocimientos especializado y de seguimiento continuo, pero son las que mayor potencialidad de riesgo presentan. En cuanto a las contingencias de procedimiento, tiene una estrecha relación con el cumplimen-

to de las obligaciones formales como la de presentar declaraciones o autoliquidaciones, cumplir con la obligación de llevanza de contabilidad y libros obligatorios, emitir y conservar facturas o presentar declaraciones informativas.

La aplicación del Derecho interno ya constituye, per se, un ámbito de un volumen amplio de contingencias tributarias en las obligaciones formales, las obligaciones a cuenta, la determinación de los supuestos de exención o incentivo fiscal, las reglas de localización, la imputación e individualización de las operaciones, la cuantificación y cálculo de la deuda tributaria, así como de los distintos aspectos de una determinada cuestión. Si la empresa actúa a nivel mundial, la determinación de las contingencias se multiplica.

Pongamos un ejemplo en cada uno de estos ámbitos. A nivel tributario nacional, una de las contingencias más frecuentes tiene que ver con los gastos deducibles y, en particular, con los gastos de representación. Para evitar la contingencia, y por lo tanto el riesgo, resulta relevante articular un procedimiento interno especial. El primer paso sería el establecimiento de políticas internas sobre qué gastos son aceptables y cómo deben ser documentados. Estas políticas deben estar alineadas con la normativa fiscal vigente y deben especificar los límites y requisitos para la deducción de dichos gastos.

El segundo paso debe *ser establece* un registro detallado de todos los gastos incurridos, esto es, la descripción del gasto, la fecha, el lugar, los nombres de las personas involucradas y el propósito comercial del encuentro o evento. Un elemento importante es la justificación de la naturaleza comercial y de su relación con la actividad de la empresa. Otro elemento útil para evitar una contingencia y el riesgo fiscal asociado es el establecimiento de controles como la aprobación previa o del responsable de área de gasto. A ello se le puede añadir un control adicional por el departamento de finanzas, o la persona que se designe, sobre la documentación y constancia documental. Ello garantiza que todos los gastos estén debidamente justificados y que se cumplan con las políticas internas establecidas.

A nivel de fiscalidad internacional, resulta relevante contar con el conocimiento adecuado de los riesgos más comunes. El primero de estos riesgos es el referido al lugar de residencia de las distintas sociedades de la estructura societaria y ello porque la residencia fiscal de una sociedad viene determinada por un conjunto de criterios alternativos como podría ser el lugar de los activos principales, lugar de domicilio social o lugar en el que se encuentra la sede de dirección efectiva. En estos casos, podrían surgir conflictos de residencia entre el Estado de residencia, al menos formalmente, de la sociedad holding, y el Estado de la fuente. En definitiva, controversias en los puntos de conexión que derivan de los criterios de la residencia o de la fuente y que deben resolverse con los Convenios para Evitar la Doble Imposición internacional o con las normas internas.

Dependiendo la presencia o actividad, directa o indirecta, en otras jurisdicciones podría derivar en la creación de un establecimiento permanente por el que cualquier tipo de renta o ganancia que pudiera ser atribuible resultaría completamente gravable en la jurisdicción en la que se encontrara.

Unido a este riesgo se encuentra el de la aplicación de normas de transparencia fiscal (*controlled foreign company rule*), de las normas antiabuso (*general anti avoidance rule* o cláusulas antiabuso especiales) o la pérdida de determinados beneficios, tanto de carácter interno como convencionales o de uno de los dos países relacionados por aplicación del criterio *substance over form*. Ello pone en marcha los procedimientos de control de las reglas de localización o de atribución de las rentas o de las operaciones. En suma, del lugar al que atribuir la potestad de imposición.

Un tercer riesgo adicional podría ser aquel referido a las retenciones sufridas en los dividendos pagados por las participadas y la aplicabilidad de los métodos para evitar la doble imposición que correspondieran, tanto por la aplicación de tipos reducidos, de un *withholding tax* o de la cláusula del *ultimate beneficial owner* o beneficiario efectivo.

También podrían surgir riesgos fiscales de la estructura de financiación que pudiera emplear la sociedad y el grupo al que pertenece, tanto por utilizar instrumentos de deuda como préstamos entre sociedades vinculadas, y por la deducibilidad de los gastos financieros. Ello exigirá la mitigación de riesgos fiscales tanto a nivel del pagador como en el retenedor. Estos riesgos fiscales se incrementarían con el empleo de instrumentos híbridos.

No puede dejar de mencionarse la cuestión de los precios de transferencia, que afecta a todas las operaciones entre partes vinculadas y que requiere de una valoración y una documentación singularizada, así como la calificación de las distintas operaciones de acuerdo con una interpretación dinámica o estática de las normas.

Todos estos riesgos fiscales, y muchos otros podrían derivar en la denegación de ventajas fiscales que se traducirían en un coste financiero adicional, en especial si la tributación en el Estado de la fuente no resulta posible corregirla a través del método para evitar la doble imposición en el Estado de residencia.

CONCLUSIONES

La implantación de un sistema de cumplimiento normativo en una organización, señaladamente una empresa, es una herramienta de extraordinaria relevancia. En primer lugar, aporta seguridad jurídica a la sociedad y a su personal directivo puesto que, tanto por la exclusión de responsabilidad penal para la persona jurídica como para sus personas físicas más relevantes, aporta una mejor posición frente a clientes, proveedores y contrapartes.

Esta seguridad jurídica también se extiende al ámbito de los procedimientos tributarios y las responsabilidades que puedan derivarse por parte de la Administración. En este sentido, sería conveniente que la normativa tributaria incorporase una previsión similar a la del Código Penal para aquellas personas o entidades que incorporen estas medidas de prevención. Parece proporcionado que la inversión en tiempo,

personas y medios se vea recompensada con una eximente de responsabilidad o una atenuación de una eventual sanción. Los riesgos de procedimiento se pueden ver, prácticamente, evitados con seguridad y los riesgos de interpretación pueden estar amparados con una interpretación más que razonable de la norma si, internamente, se aprecian argumentos que justifiquen una interpretación diferenciada a la de la Administración.

Ello es aún más relevante en el ámbito administrativo por la tendencia de la Administración tributaria a hacer valer su interpretación y la presunción de veracidad de las actuaciones y manifestaciones frente a lo que debería ser un procedimiento bilateral y garante del principio contradictorio por parte de aquellos contribuyentes que no ocultan hechos impositivos ni elementos de cuantificación de los tributos. Una moderna relación jurídico-tributaria exige que tanto la Administración como los contribuyentes tengan una igualdad de armas en el curso de los procedimientos, en la que se tenga la posibilidad de aplicar los criterios de los contribuyentes que se preocupen por acreditar, argumentar y justificar sus posiciones. Ello se enmarca en las modernas teorías del cumplimiento cooperativo y del derecho a la buena administración.

El cumplimiento de los criterios recogidos en las normas UNE 19601 y 19602 son un criterio adicional para asegurar la eficacia de estos sistemas de prevención de ilícitos y de responsabilidades tributarias, por lo que significa de diligencia y preocupación por el cumplimiento o dicho en términos

penales, de exclusión del dolo o la culpa. También son una forma de situarse en un estándar empresarial de cumplimiento, propio de aquellas empresas que se preocupan por asumir principios, articular políticas de cumplimiento a través de procedimientos protocolizados y de la revisión continua de los mismos. La certificación de estos sistemas no es más que una garantía adicional del cumplimiento y, aunque no excluya la actuación de los órganos administrativos, sí contribuye a dotar de certeza y rigor al cumplimiento de las obligaciones que le corresponden, mayoritariamente, a los contribuyentes y, también hay que decirlo, a facilitar las tareas de control por parte de la Administración.

Este cambio de cultura en las organizaciones debe, también, impregnar las relaciones con las Administraciones y la legislación, máxime en un ámbito como el tributario donde los conceptos normativos admiten diferentes interpretaciones dentro de un margen de certidumbre sobre el cumplimiento y donde son frecuentes los conflictos de interpretación, de valoración y de cuantificación que terminan con un incremento de la litigiosidad, tanto en vía administrativa como jurisdiccional. En definitiva, la profundización en esta nueva dimensión jurídica, pero también socioeconómica de las organizaciones, nos debería colocar a la cabeza de la productividad de las empresas que, de este modo, maximizarían el tiempo y los recursos dedicados a garantizar el cumplimiento para reducir los riesgos de comprobación y, sobre todo, de regularización inesperados.

SOBRE EL AUTOR

Jaime Aneiros Pereira es Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Vigo. Es Coordinador del Comité de Compliance Fiscal de la *World Compliance Association*; Perito en *Compliance*. Vocal de *Compliance Certifica*.