



Los marcos de control de riesgos fiscales en un contexto post-BEPS

José Manuel Calderón Carrero

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de A Coruña*

Extracto

Este trabajo expone de forma sintética la transformación del modelo de cumplimiento tributario de las grandes empresas como consecuencia de un conjunto de factores entre los que destaca el desarrollo de los principios derivados del buen gobierno corporativo en materia fiscal. La implantación progresiva de los marcos de control de riesgos fiscales (*tax control frameworks*) también está ejerciendo influencia sobre el modelo de cumplimiento tributario de las grandes y medianas empresas. A lo largo de este trabajo exponemos el marco del buen gobierno corporativo en materia tributaria y la funcionalidad y contenido de los denominados *tax control frameworks* en el contexto actual, donde convergen mayores exigencias derivadas del marco de buen gobierno corporativo, un redimensionamiento e intensificación de la transparencia fiscal, regulaciones tributarias más inestables y complejas, y administraciones tributarias dotadas de mecanismos más sofisticados de gestión de riesgos fiscales.

Palabras clave: buen gobierno corporativo; control de riesgos fiscales; programas de cumplimiento cooperativo.

Fecha de entrada: 22-04-2019 / Fecha de aceptación: 27-05-2019 / Fecha de revisión: 27-05-2019

Cómo citar: Calderón Carrero, J. M. (2019). Los marcos de control de riesgos fiscales en un contexto post-BEPS. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 436, 5-52.



Tax control frameworks in a post-BEPS context

José Manuel Calderón Carrero

Abstract

This work exposes the transformation of the tax compliance model of large companies as a consequence of a set of factors, among which the development of the principles derived from good corporate governance in tax matters stands out. The progressive implementation of tax control frameworks is also influencing the tax compliance model of large and medium-sized companies. Throughout this work we expose the framework of good corporate governance in tax matters and the functionality and content of the so-called «tax control frameworks» in the current context, where greater demands derive from the framework of good corporate governance, there is a resizing and intensification of fiscal transparency, more unstable and complex tax regulations have been developed, and tax administrations are equipped with more sophisticated fiscal risk management mechanisms.

Keywords: good governance in the tax field; tax control frameworks; cooperative tax compliance programs.

Citation: Calderón Carrero, J. M. (2019). Los marcos de control de riesgos fiscales en un contexto post-BEPS. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 436, 5-52.





Sumario

1. Introducción
2. El buen gobierno corporativo en materia tributaria: delimitación conceptual y principales implicaciones sobre la función fiscal de las grandes y medianas empresas
3. El marco del buen gobierno corporativo en materia fiscal articulado en España
4. El marco de control de riesgos fiscales y su funcionalidad en el actual contexto de cumplimiento tributario
 - 4.1. La funcionalidad del marco de control de riesgos fiscales
 - 4.2. El estándar OCDE de marco de control de riesgos fiscales
 - 4.2.1. Contexto general en relación con el establecimiento de un estándar básico de marco de control de riesgos fiscales
 - 4.2.2. El estándar OCDE de control de riesgos fiscales adoptado en el año 2016
 - 4.2.2.1. Consideraciones generales sobre el informe OCDE 2016 sobre *tax control frameworks*
 - 4.2.2.2. Características esenciales de un *tax control framework*
5. Algunas consideraciones sobre las implicaciones derivadas de la implantación de sistemas de control y gestión de riesgos fiscales

Referencias bibliográficas

1. Introducción

A través de este trabajo tratamos de exponer de forma sintética las implicaciones (y hasta cierto punto) la transformación del modelo de cumplimiento tributario de las grandes y medianas empresas como consecuencia de, por un lado, los nuevos principios derivados del buen gobierno corporativo en materia fiscal, y, por otro, la función que desempeñan actualmente los marcos de control de riesgos fiscales (*tax control frameworks*, TCF).

La exposición de esta cuestión se realiza con arreglo a la siguiente sistemática:

- En primer lugar, se expone el concepto de buen gobierno corporativo en materia tributaria, haciendo referencia a sus principales implicaciones o impactos sobre la función fiscal de las grandes y medianas empresas.
- En segundo lugar, se explica el marco del buen gobierno corporativo fiscal en España, que resulta de la Ley de sociedades de capital, del Código CNMV de Buen Gobierno Corporativo (2015) y del Código de Buenas Prácticas Tributarias (AEAT-Foro de Grandes Contribuyentes 2010-2016).
- En tercer lugar, abordamos la evolución de la funcionalidad y contenido de los denominados *tax control frameworks* o sistemas de control de riesgos fiscales en el contexto actual donde convergen mayores exigencias derivadas del marco de buen gobierno corporativo, un redimensionamiento e intensificación de la transparencia fiscal, regulaciones tributarias más inestables y complejas, y administraciones tributarias dotadas de mecanismos más sofisticados de gestión de riesgos fiscales. En este mismo orden de cosas, tratamos de apuntar cómo la tendencia modernizadora de los sistemas de gestión tributaria hacia el *upstream tax compliance* y el propio desarrollo de los programas de cumplimiento tributario intensifican la funcionalidad de los sistemas de control de riesgos fiscales.

2. El buen gobierno corporativo en materia tributaria: delimitación conceptual y principales implicaciones sobre la función fiscal de las grandes y medianas empresas

Desde un plano conceptual, el gobierno corporativo se viene definiendo como el proceso a través del cual las actividades de las empresas son controladas y supervisadas, determinando el patrón de relaciones entre la dirección de la empresa, el consejo de administración, los accionistas y los *stakeholders*. La tendencia internacional actual –de la que se han hecho eco las autoridades españolas– integra la función fiscal en el marco del gobierno corporativo por la vía de asignar específicamente la responsabilidad tributaria al «consejo de administración» que debe fijar las directrices generales de política y estrategia fiscal, así como el marco de buena gobernanza sobre los procesos tributarios más relevantes (control de riesgos fiscales, modelo de cumplimiento, mecanismos de supervisión y transparencia, etc.)¹.

Esta tendencia dirigida a integrar la política y estrategia fiscal y la gestión, control y supervisión del riesgo fiscal dentro del ámbito del buen gobierno corporativo, no solo opera al servicio del cumplimiento de finalidades estrictamente corporativas sino también como un instrumento al servicio del cumplimiento tributario constituyendo un mecanismo de control fiscal accesible para las autoridades fiscales; de hecho, el profesor W. Schön (Max Planck München) ha llegado a afirmar que el buen gobierno corporativo fiscal «constituye una herramienta de los gobiernos de lucha contra la evasión fiscal corporativa». Y en este sentido el marco de buen gobierno corporativo en materia tributaria posee implicaciones de primer orden que hacen que el pago de impuestos y el cumplimiento tributario hayan dejado de considerarse como un mero coste a minimizar (como cualquier otro coste de la actividad) pasando a constituir una función fiscal estratégica, con todo lo que ello conlleva.

Básicamente, las principales implicaciones derivadas de tal nuevo marco de buen gobierno corporativo en materia fiscal vendrían a consistir en lo siguiente:

- La política fiscal en el sentido de las decisiones más relevantes y la estrategia fiscal de la empresa pasa a ser responsabilidad del consejo de administración, lo cual conlleva la articulación de mecanismos de control de riesgos fiscales (TCF)²,

¹ Una exposición preliminar de la relevancia de los principios de buen gobierno corporativo en materia tributaria, el concepto de *fair share of tax* y la responsabilidad social corporativa puede encontrarse en las siguientes obras: Gascón Catalán (2014 y 2015, pp. 87 y ss.), Calderón y Seara (2015, pp. 166 y ss.; 2016, pp. 206 y ss.).

² El *Forum on Tax Administration* (OCDE) hizo pública en 2016 una guía sobre la configuración de los *tax control frameworks* a los efectos de los programas de cumplimiento cooperativos. *Vid.*: OCDE (FTA) (2016).

obligaciones de información y transparencia sobre la política de cumplimiento tributario, así como la adopción al máximo nivel corporativo de las decisiones sobre las operaciones de planificación fiscal que se lleven a cabo. Nótese en este sentido como algunas administraciones tributarias (v. gr. la *Australian Tax Office*) han elaborado guías para el consejo de administración y *check-lists* de gobernanza corporativa en relación con la gestión de riesgos fiscales por parte de los grandes contribuyentes, sin que tales autoevaluaciones vengan dotadas de efectos jurídicos que impacten sobre la relación jurídico-tributaria de tales contribuyentes. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) también elaboró una guía dirigida a las administraciones donde se exponen varios enfoques para valorar el nivel de cumplimiento tributario de los contribuyentes a efectos de desarrollar actividades de gestión y control de riesgos por parte de las autoridades fiscales (OCDE, 2014a, pp. 60-74); tal guía pone de relieve la existencia de diferentes enfoques administrativos para determinar tal nivel de cumplimiento tributario³, destacándose la relevancia de los marcos de control de riesgos fiscales adoptados por las grandes empresas a tal efecto.

- El pago de impuestos deja de ser considerado como un coste más, transformándose en una «función fiscal» que posee relevancia estratégica a nivel empresarial.
- Mayor transparencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, lo cual en muchos casos terminará requiriendo un cierto grado de revelación sobre la contribución fiscal de la empresa o del grupo desglosada por áreas geográficas y diferenciada por impuestos, así como a través de la explicación de forma consistente de la aplicación de los distintos incentivos y beneficios fiscales y las razones empresariales (incluyendo las fiscales) que pueden influir en la localización de las inversiones o la actividad empresarial.

³ La referida guía OCDE se refiere básicamente a tres sistemas: a) Análisis de la posición del contribuyente con respecto a los cuatro bloques de obligaciones tributarias (registro, presentación en plazo de declaraciones tributarias, correcta determinación de las obligaciones fiscales, y pago de impuestos en periodo voluntario); b) Sistemas establecidos por los contribuyentes para asegurar el cumplimiento tributario (procesos y procedimientos, marcos de control de riesgos, participación en programas cooperativos); c) Evaluación de las comunicaciones de las autoridades fiscales con los contribuyentes (enfoque cualitativo que valora el nivel de transparencia, cooperación, resistencia fiscal, etc.). La doctrina también ha puesto de relieve como las administraciones adoptan enfoques de valoración de cumplimiento y riesgo tributario muy distintos, más allá de los sistemas enunciados por la OCDE. Así, por ejemplo, la Administración australiana utiliza un sistema de *risk profiling* que va más allá del análisis del TCF, y se basa en factores cuantitativos (*the tax and economic performance of the group compared to similar business, the complexity of the group structure, and specific indicators of compliance risk*). Por su parte, la HMRC de Reino Unido toma en consideración dos tipos de riesgos: a) *inherent risks factors*: nivel de complejidad y dinamismo organizativo, naturaleza del negocio y el sector; y b) *behavioral risks*: enfoque de gobernanza corporativa, estrategia fiscal, resultados o historial de cumplimiento tributario, nivel de transparencia fiscal, enfoque de *tax planning* alineado con las actividades comerciales. *Vid.*: Majdanska y Wu (2019, pp. 1.045 y ss.).

- La maximización de los beneficios y del valor de la empresa para los accionistas se hace compatible con la responsabilidad de la empresa frente a los *stakeholders* y la sociedad en general, lo cual determina que el pago de impuestos se presente y conciba como una contribución de la empresa al desarrollo de la sociedad y al conjunto de actividades públicas que benefician a la sociedad y a sus ciudadanos⁴. Tal posición no implica la renuncia a la planificación fiscal (legítima/legal), pero sí requiere tomar una cierta distancia en relación con los planteamientos de minimización fiscal agresiva o *strategic tax behaviour (tax function as profit center)* desarrollados durante la década de los 90 por un cierto número de MNE norteamericanas; ahora bien, la maximización del beneficio y del valor del accionista, así como la salvaguardia de la competitividad de la empresa continúan constituyendo un factor dominante que ejerce presión sobre la función fiscal requiriendo en mayor o menor medida la optimización fiscal de los impuestos a pagar por la compañía⁵, y de hecho la articulación de las operaciones empresariales utilizando la fórmula más eficiente fiscalmente, desde el plano corporativo, se ha entendido como la búsqueda de un «objetivo o motivo económico válido» en sí mismo considerado (Freedman, Loomer y Vella, 2008, pp. 81 y 90).

Podría afirmarse que, debido a un conjunto diverso de factores, los impuestos y la función fiscal han salido del «espléndido aislamiento» en el que vivían dentro del seno de las grandes empresas y han alcanzado una visibilidad de primer nivel, resultando relevantes para la sociedad y los ciudadanos (dimensión ética/reputacional)⁶, para los accionistas, para los inversores y *stakeholders* (dimensión externa empresarial) (Sarfo, 2019a, pp. 135 y ss., y PRI, 2018), y para el consejo de administración (dimensión corporativa): *tax is out*⁷.

⁴ Expresado en palabras del profesor Avi-Yonah: «Good citizenship includes paying the 'price of civilisation', especially since the value of the shares also depends on public goods like education, infrastructure and defense that have to be paid for by tax revenues» (vid. Avi-Yonah, 2014, p. 33).

⁵ El propio J. Owens ha reconocido como la minimización del pago de impuestos constituye uno de los objetivos de los directores fiscales de las compañías que deben «producir» un «tipo fiscal efectivo competitivo»; matiza este autor, sin embargo, que tal tipo fiscal efectivo competitivo debe ser estable y sostenible, y en tal sentido postula posiciones de asunción de menor riesgo fiscal y un mayor nivel de colaboración con las administraciones tributarias (cita tomada de Hyman, 2014, p. 412).

⁶ Algunos autores han puesto de relieve el limitado impacto reputacional a medio plazo de las prácticas fiscales de las MNE sobre la cotización de sus acciones e incluso sobre la propia evolución de su negocio, considerando como la reputación de una empresa es *multifaceted*, aunque se reconoce que determinados sectores como el *retail* puede estar más afectado por reacciones negativas de los consumidores frente a escándalos fiscales de las empresas. Vid.: Brooks, Hillenbrand y Money (2015).

⁷ En efecto, el desarrollo del buen gobierno corporativo en materia tributaria constituye una de las principales manifestaciones de la transformación del marco del cumplimiento tributario desde la perspectiva de los grandes y medianos contribuyentes. Tal transformación del marco tributario resulta de una serie de circunstancias que convergen en el tiempo: a) la fiscalidad se ha convertido en una cuestión

El tránsito hacia este nuevo modelo de buen gobierno corporativo en materia de cumplimiento tributario está lejos de haber culminado, no obstante, todo indica que las nuevas exigencias del mismo poseen implicaciones de cierto alcance para el conjunto de las partes implicadas en la gestión fiscal y las «relaciones jurídico-tributarias» (empresas/contribuyentes/obligados tributarios, administraciones e intermediarios fiscales). La aplicación del buen gobierno corporativo al ámbito fiscal entraña la necesidad de adoptar nuevos criterios de gestión de la función fiscal, de manera que cada compañía o empresa esté en posición de ofrecer una justificación coherente de su enfoque sobre cuestiones fiscales claves o estratégicas como los mecanismos de optimización de impuestos.

Estas nuevas exigencias de buen gobierno corporativo en materia tributaria que, por el momento, se proyectan fundamentalmente sobre los «grandes y medianos contribuyentes» constituyen una pieza más de un movimiento más amplio dirigido a articular un cambio de paradigma fiscal a nivel global (BEPS), que altera el sistema de fiscalidad internacional y demanda un nuevo modelo de cumplimiento tributario (y planificación fiscal), concebido en gran medida para lograr un mayor control sobre la estrategia y la contribución fiscal de los grandes contribuyentes.

3. El marco del buen gobierno corporativo en materia fiscal articulado en España

Durante la última década, las autoridades españolas, siguiendo las tendencias internacionales y recomendaciones de la OCDE⁸ y la Unión Europea (UE), han ido desarrollando

mediática en la era de la comunicación en tiempo real; b) el cambio de la concepción de los impuestos pasando de constituir un coste y un elemento distorsionador de la economía y limitador del derecho de propiedad, a ponerse en valor su función social y la necesidad de que todos los sujetos contribuyan al sistema fiscal en la forma en que les corresponda (*fair share of tax contributions*); c) el desarrollo de medidas de nueva generación frente al fraude, la elusión y la planificación fiscal agresiva, incluyendo medidas de «transparencia fiscal» que provienen de diferentes ámbitos (tributario, financiero-contable, gobierno corporativo); d) la tendencia a «estigmatizar» a los contribuyentes que cometen incumplimientos graves de la normativa tributaria o que llevan a cabo esquemas de planificación fiscal agresiva; e) la criminalización de los incumplimientos graves de la normativa tributaria; f) la dimensión reputacional asociada a incumplimientos tributarios, controversias de alto voltaje con las administraciones tributarias y la implementación de estructuras de planificación fiscal agresiva. Este cambio de «paradigma fiscal» determina que las grandes y medianas empresas deban desarrollar una nueva gobernanza fiscal (política fiscal, responsabilidad fiscal, procesos de control de riesgos, etc.), lo cual incluye la implicación de los consejos de administración en la definición de la estrategia fiscal y el enfoque de *tax planning* (*vid.*, en parecidos términos: Gutmann, 2019).

⁸ La propia OCDE elaboró en mayo de 2010 un documento titulado *Declaration on Property, Integrity and Transparency in the Conduct of International Business and Finance*, en cuyo punto quinto se establecía que «la responsabilidad corporativa implica el cumplimiento oportuno y preciso de las obligaciones fis-

una serie de principios y reglas de buen gobierno corporativo que impactan fundamentalmente sobre la política y estrategia fiscal de las grandes empresas (sociedades cotizadas).

Las tres principales fuentes de reglas y principios de buen gobierno corporativo en materia fiscal vendrían a ser las siguientes:

A) La Ley de sociedades de capital

La Ley de sociedades de capital (RDleg.1/2010, de 2 de julio, LSC, en adelante), tras la reforma operada por la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la LSC para la mejora del gobierno corporativo, incorpora una serie de reglas en materia de buena gobernanza fiscal que en último análisis exigen involucrar al consejo de administración en las decisiones fiscales de mayor relevancia para las sociedades cotizadas. Entre las principales medidas que recoge la LSC a este respecto cabría destacar las siguientes:

- La «responsabilidad fiscal» del consejo de administración de las sociedades cotizadas

Se establece la facultad indelegable del consejo de administración, relativa a la determinación de la política de control y gestión de riesgos, incluidos los fiscales, el diseño de la estrategia fiscal de la sociedad, y la aprobación de aquellas inversiones y operaciones que por su elevada cuantía o especiales característi-

cales, allí donde opera la empresa. Las compañías deberán cumplir con la letra y el espíritu de la legislación fiscal». Este documento, también conocido como *The PIT Declaration*, se encuentra disponible en el enlace <http://acts.oecd.org/Instruments/ShowInstrumentView.aspx?InstrumentID=261&InstrumentPID=261&Lang=en&Book=False>. Las *OECD Guidelines for Multinational Enterprises* (2011, Chapter XI) indican que las empresas deben cumplir con la letra y el espíritu de las leyes y regulación tributaria de los países en los que operan. Cumplir con el espíritu de la ley significa discernir y acatar las intenciones del legislador, pero no obliga a una empresa a pagar más de lo que legalmente corresponde de acuerdo con tal interpretación finalista. Estas directrices también hacen referencia a la «responsabilidad fiscal del consejo»:

Enterprises should treat tax governance and tax compliance as important elements of their oversight and broader risk management systems. In particular, corporate boards should adopt tax risk management strategies to ensure that the financial, regulatory and reputational risks associated with taxation are fully identified and evaluated.

Nótese igualmente como en el último Informe del Comité Fiscal TAXE3 aprobado por el Parlamento Europeo se establece una suerte de estándar de buen gobierno corporativo que deben cumplir las MNE. En particular, se indica que las MNE deben aplicar una *fair taxation strategy* que consiste básicamente en: a) la aplicación de los estándares fiscales internacionales, b) el seguimiento de las Directrices OCDE para Empresas Multinacionales (aplicación de la normativa fiscal con arreglo a la letra y espíritu de la ley, y el marco de buen gobierno corporativo), y c) No desarrollar prácticas fiscales perniciosas (*vid.*: EU Parliament resolution of 26 March 2019).

cas presenten un especial riesgo fiscal, salvo que su aprobación corresponda a la junta general, así como las inversiones en sociedades situadas en territorios que tengan la consideración de «paraísos fiscales»⁹.

- La función de supervisión de riesgos fiscales de la comisión de auditoría

La LSC establece que la comisión de auditoría debe supervisar el sistema de control de los riesgos fiscales de la entidad, al que deberá hacerse referencia en el informe anual de gobierno corporativo que deben elaborar y hacer público las sociedades cotizadas¹⁰.

Esta comisión también debe informar, con carácter previo, al consejo de administración sobre la creación o adquisición de participaciones en entidades de propósito especial o domiciliadas en países que tengan la consideración de *paraísos fiscales*, así como sobre las operaciones con partes vinculadas¹¹.

Cabe mencionar a este respecto como la Ley 11/2018, de 28 de diciembre, por la que se modifica el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital y la Ley 22/2015, de 2 de julio, de Auditoría de Cuentas, yendo más allá de lo requerido por la transposición de la Directiva 2014/95/UE, ha establecido una nueva obligación de transparencia fiscal a través de un estado de información no financiera que deben hacer público una serie de grandes y medianas empresas; en particular, tal estado de información no financiera debe incluir la siguiente información:

- a) Los beneficios obtenidos país por país.
- b) Los impuestos sobre beneficios pagados.
- c) Las subvenciones públicas recibidas.

Para la divulgación de esta información, las empresas afectadas deberán basarse en marcos normativos nacionales de la UE o internacionales (como el GRI: *Global Reporting Initiative*).

⁹ Vid. artículo 529 ter, apartados b), f), g) e i) de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del buen gobierno corporativo.

¹⁰ Vid. artículo 540, epígrafe 4, subepígrafe e) de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del buen gobierno corporativo. En relación con las funciones de la comisión de auditoría, el Código CNMV 2015 ha elaborado una serie de recomendaciones que profundizan en su papel de supervisión del buen funcionamiento de los sistemas de información (financiera-contable) y control interno de riesgos (recomendaciones 39 a 44).

¹¹ Vid. artículo 529 quaterdecies, epígrafe 4, subepígrafes b) y g) de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del buen gobierno corporativo.

B) El Código CNMV (2015) de Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas

La Comisión Nacional del Mercado de Valores aprobó, el 18 de febrero de 2015, un nuevo código de buen gobierno corporativo de las sociedades cotizadas que completa el «marco regulatorio» del gobierno corporativo en España. De hecho, la reforma operada por la Ley 31/2014 en la LSC vino a anticipar este desarrollo regulatorio al dotar de carácter normativo algunos principios de buen gobierno corporativo que ya se encontraban en el anterior Código CNMV (Código Unificado de 2006, actualizado en 2013), y ahora el nuevo Código CNMV (2015) articula nuevos principios y recomendaciones en la materia, siguiendo los estándares internacionales.

Como «palanca» para lograr la implementación (*self-enforcement*) de estos principios y recomendaciones de buen gobierno corporativo se ha establecido la regla de «cumplir o explicar», de manera que el grado de seguimiento o la falta de seguimiento de tales recomendaciones por parte de las sociedades cotizadas debe consignarse en el informe anual de buen gobierno corporativo¹².

Entre los principios y recomendaciones del Código CNMV 2015 que poseen mayor incidencia en materia de buena gobernanza corporativa cabrían destacar las siguientes:

- La sociedad promoverá una política adecuada de responsabilidad social corporativa, como facultad indelegable del consejo de administración, ofreciendo de forma transparente información suficiente sobre su desarrollo, aplicación y resultados¹³.
- Transparencia informativa:

Las sociedades cotizadas que elaboren una serie de informes, ya sea de forma preceptiva o voluntaria, deben publicarlos en su página web con antelación suficiente a la celebración de la junta general ordinaria, aunque su difusión no sea obligatoria¹⁴. En particular, el Código CNMV 2015 se refiere a:

¹² Vid. el artículo 540.4.6.º g) de la LSC, así como la recomendación 3 del Código CNMV 2015, de acuerdo con la cual durante la celebración de la junta general ordinaria, como complemento de la difusión por escrito del informe anual de gobierno corporativo, el presidente del consejo de administración informará verbalmente a los accionistas, con suficiente detalle, de los aspectos más relevantes del gobierno corporativo de la sociedad y, en particular, de los motivos concretos por los que la compañía no sigue alguna de las recomendaciones del código y, si existieran, de las reglas alternativas que aplique en esa materia. La Orden ECC/461/2013, de 20 de marzo, determina el contenido y estructura del informe anual de gobierno corporativo. Véase igualmente la Circular CNMV n.º 2/2018, de 12 de junio, por la se modifica la Circular 5/2013 que establece los modelos de informe anual de gobierno corporativo.

¹³ Párrafo 24 (Principios) del Código CNMV 2015.

¹⁴ Recomendación 6 del Código CNMV 2015. Igualmente la recomendación 8 resulta relevante, con arreglo a la cual tanto el presidente de la comisión de auditoría como los auditores son llamados a explicar con

- El informe de funcionamiento de la comisión de auditoría.
 - El informe de la comisión de auditoría sobre operaciones vinculadas.
 - El informe sobre la política de responsabilidad social corporativa.
- Responsabilidad del consejo:

El consejo de administración debe desempeñar sus funciones con unidad de propósito e independencia de criterio, dispensando el mismo trato a todos los accionistas que se hallen en la misma situación y guiarse por el interés social, entendido como la consecución de un negocio rentable y sostenible a largo plazo, que promueva su continuidad y la maximización del valor económico de la empresa. En la búsqueda del interés social, además del respeto de las leyes y reglamentos y de un comportamiento basado en la buena fe, la ética y el respeto a los usos y a las buenas prácticas comúnmente aceptadas, debe procurarse conciliar el propio interés social con, según corresponda, los legítimos intereses de sus empleados, sus proveedores, sus clientes y los de los restantes grupos de interés que puedan verse afectados, así como el impacto de las actividades de la compañía en la comunidad en su conjunto y en el medio ambiente¹⁵.

- La función de control y gestión de riesgos:

El consejo de administración ostenta, con arreglo a la LSC (art. 529 ter), la facultad indelegable de aprobar una política de control y gestión de riesgos (incluidos los fiscales) de la sociedad cotizada. El Código CNMV (2015) recomienda que tal política debe identificar los distintos tipos de riesgo, financieros (pasivos contingentes y riesgos fuera de balance incluidos) y no financieros (comprendiendo los «legales» y «reputacionales», lo cual incluye los de naturaleza fiscal) a los que se enfrenta la sociedad. Además, la referida política incluye la fijación del nivel de riesgo que la sociedad considera aceptable, la adopción de medidas para mitigar los riesgos identificados y los sistemas de información y control interno que se utilizarán para controlar y gestionar tales riesgos (lo cual parece dar entrada al mecanismo denominado a nivel internacional como el *tax risk control framework* o TCF)¹⁶.

claridad a los accionistas el contenido y alcance de las limitaciones o salvedades en la presentación de las cuentas a la junta general (cuya celebración se recomienda que se transmita en directo a través de su página web, de acuerdo con la recomendación 7).

¹⁵ Recomendación 9 del Código CNMV 2015. Véase también la recomendación 53 en relación con la supervisión del cumplimiento de las reglas de gobierno corporativo y la atribución a la correspondiente comisión de las funciones de control de la implementación o seguimiento de las mismas.

¹⁶ Recomendación 45 del Código CNMV (2015). La recomendación 46 establece a este respecto que bajo la supervisión directa de la comisión de auditoría o, en su caso, de una comisión especializada del consejo de administración, debería existir una función interna de control y gestión de riesgos ejercida por

- La política de responsabilidad social corporativa (RSC):

El consejo de administración ostenta, con arreglo a la LSC (art. 529 ter), la facultad indelegable de aprobar la política de RSC. El contenido de esta política viene desarrollado en cierta medida por el Código CNMV 2015, de manera que debe incluir los principios o compromisos que la empresa asuma voluntariamente en su relación con los distintos grupos de interés (*stakeholders*) respecto de una serie de cuestiones entre las que destacamos las prácticas concretas relacionadas con la «responsabilidad fiscal», y los riesgos asociados y su gestión¹⁷. Se recomienda que la sociedad informe, en un documento separado o en el informe de gestión, sobre los asuntos relacionados con la RSC, utilizando para ello alguna de las metodologías aceptadas internacionalmente¹⁸.

C) El Código de Buenas Prácticas tributarias (AEAT-Foro de Grandes Empresas), de 20 de julio de 2010

El código de buenas prácticas tributarias, adoptado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en el marco del Foro de Grandes Empresas, contiene una serie de reglas en materia de buen gobierno corporativo en materia fiscal, que dado su ámbito subjetivo de aplicación no solo operan frente a sociedades cotizadas sino en relación con todas aquellas entidades que se hayan adherido al mismo.

Las principales reglas de buena gobernanza corporativa fiscal vendrían a ser las siguientes:

- La responsabilidad fiscal del consejo de administración:

El apartado 1.4 del código de buenas prácticas tributarias establece que:

El consejo de administración u órgano equivalente estará informado de las políticas fiscales aplicadas por la compañía. Antes de formular las cuentas anuales y presentar la declaración del impuesto sobre sociedades, el responsable de los asuntos fiscales de la compañía informará al consejo, directamente o a través de la comisión de auditoría, de las políticas seguidas durante el ejercicio. Sin perjuicio de ello, en el caso de operaciones o asuntos que deban someterse a la aprobación del consejo de administración u

una unidad o departamento interno de la sociedad que tenga atribuidas una serie de funciones referidas al buen funcionamiento de los sistemas de control y gestión de los riesgos.

¹⁷ Recomendación 54 del Código CNMV 2015.

¹⁸ Recomendación 55 del Código CNMV 2015.

órgano equivalente se informará de cuáles son las consecuencias fiscales de las mismas cuando constituyan un factor relevante.

- Las buenas prácticas fiscales y el informe de buen gobierno corporativo:

El apartado 2 del anexo del código de buenas prácticas tributarias señala que:

El informe anual de gobierno corporativo de las empresas adheridas al código deberá reflejar el efectivo cumplimiento por parte de aquellas del contenido de este. En el supuesto de que dicha cuestión no aparezca en el informe, se entenderá, salvo que medie justificación suficiente, que la entidad ha decidido renunciar al mismo.

En el apartado 1.1 de este código se definen de forma muy amplia las buenas prácticas que deben ser fomentadas por las empresas adheridas al código, comprendiendo «todas aquellas que conduzcan a la reducción de riesgos fiscales significativos y a la prevención de aquellas conductas susceptibles de generarlos».

Nótese que buena parte de estas exigencias de buen gobierno corporativo que resultan del código de buenas prácticas tributarias (en particular, en relación con la asignación al consejo de administración de la responsabilidad sobre la política fiscal y a la transparencia y contenido fiscal del informe de buen gobierno corporativo), se han incorporado al marco legal establecido en la LSC a través de la Ley 31/2014, lo cual revela esta tendencia a la instrumentación del buen gobierno corporativo al servicio del cumplimiento tributario. No obstante, el código de buenas prácticas tributarias generaliza tales «estándares de buen gobierno» más allá de la LSC, extendiendo su ámbito subjetivo de aplicación y estableciendo una conexión directa entre buen gobierno corporativo y buenas prácticas fiscales.

En este mismo orden de cosas, cabe destacar como la AEAT y el Foro de Grandes Empresas acordaron, el 3 de noviembre de 2015, introducir un anexo al referido Código de Buenas Prácticas Fiscales de 2010 para reforzar la relación cooperativa estableciendo un catálogo de indicadores de buenas prácticas que contribuyen a conformar un «estándar de buena gobernanza para las empresas implicadas».

Los 11 indicadores de buenas prácticas fiscales o conductas de cumplimiento por parte de las empresas consisten en lo siguiente:

- 1.º La estrategia fiscal de la entidad que ha sido fijada por el consejo de administración, u órgano equivalente, está documentada y es conocida por los altos directivos de la empresa.

- 2.º El consejo de administración u órgano equivalente ha aprobado las operaciones y las inversiones de especial riesgo fiscal.
- 3.º La política de gestión de riesgos de la sociedad ha contemplado medidas para mitigar los riesgos fiscales identificados y ha establecido reglas internas de gobierno corporativo en esta materia cuyo cumplimiento puede ser objeto de verificación.
- 4.º La empresa no ha utilizado estructuras de carácter opaco con finalidades tributarias.
- 5.º La empresa ha colaborado en la detección y búsqueda de soluciones respecto de aquellas prácticas fiscales fraudulentas que hubiere detectado en los mercados en los que opera o con los que mantiene relaciones relevantes.
- 6.º La empresa ha utilizado sistemas eficaces de información y control interno de los riesgos fiscales en cuanto que su diseño y funcionamiento se halla plenamente integrado en los sistemas generales de control interno del negocio que desarrolla.
- 7.º La empresa ha proporcionado a la AEAT información veraz de los puntos anteriores.
- 8.º La sociedad ha procurado minorar los conflictos derivados de la interpretación de la normativa aplicable.
- 9.º Al inicio del procedimiento inspector, la empresa ha puesto de manifiesto ante la AEAT el mantenimiento de los compromisos que conlleva su adhesión al contenido del Código.
- 10.º Al inicio del procedimiento inspector, la empresa, al objeto de facilitar un mejor conocimiento por parte de la Inspección del funcionamiento de su negocio, ha procedido a presentar, en la forma que considere más conveniente, una descripción de su actividad con especial mención de la incidencia de los aspectos fiscales de la misma.
- 11.º En el curso del procedimiento inspector, la empresa ha facilitado la información y documentación solicitada por la AEAT de forma rápida y completa en los términos acordados con la misma y, en todo caso, utilizando preferentemente medios electrónicos cuando ello es posible.

En gran medida, el catálogo de indicadores de buenas prácticas fiscales incluido como anexo al Código de Buenas Prácticas Tributarias de 2010 codifica los principales mecanismos de buen gobierno corporativo en materia fiscal que incluyen la LSC y el propio Código de la CNMV, extendiendo su ámbito de aplicación a las empresas adheridas al

CBDT y dotándoles de una dimensión jurídica mayor dado que su observancia no solo posee efectos mercantiles sino también de carácter tributario (incluyendo la dimensión reputacional que ahora introduce el Código de Buenas Prácticas Tributarias, tras la enmienda de 2015).

En la sesión plenaria del Foro de Grandes Empresas-AEAT, de 20 de diciembre de 2016, se aprobó una propuesta para el reforzamiento de las buenas prácticas de transparencia fiscal empresarial de las empresas adheridas al código de buenas prácticas tributarias. Tal propuesta consiste básicamente en la aportación voluntaria por parte de las empresas adheridas al código de buenas prácticas tributarias de un *Informe anual de transparencia fiscal*.

A través de este *Informe anual de transparencia fiscal* se trata de la entrega (antes o después de presentar la declaración del impuesto sobre sociedades) de información sobre ciertos aspectos de la actividad económica de las empresas que abarcan desde la explicación sobre la presencia en paraísos fiscales, la estructura de financiación de los grupos empresariales, así como el grado de congruencia con los principios de las acciones del denominado «paquete BEPS», hasta la explicación de las operaciones societarias más significativas, la estrategia fiscal del grupo aprobada por los órganos de gobierno y el catálogo de operaciones que se someten al consejo de administración de la entidad.

El objetivo declarado de tal Informe de transparencia pasa por propiciar «un temprano conocimiento de la política fiscal y de la gestión de riesgos de las empresas que redundará en una mejora de la seguridad jurídica y en unos menores costes de cumplimiento y contribuirá a una reducción de la conflictividad»¹⁹. En el documento que aprueba la propuesta referida al Informe de transparencia fiscal, se destaca como este permite a la administración «alcanzar una correcta determinación del perfil de riesgo fiscal de cada empresa en particular», y que ello puede redundar en «la obtención de mayor certeza y seguridad jurídica, una reducción de los costes de cumplimiento que soportan, en especial mediante la adaptación de las actuaciones de control y de los procedimientos de comprobación a este nuevo marco de cumplimiento cooperativo y al distinto nivel de riesgo que puedan presentar».

Así las cosas, cabría considerar que el modelo de cumplimiento cooperativo opera instrumentalmente como un mecanismo administrativo de control y gestión de riesgos fiscales que contribuye a la «segmentación de los contribuyentes» en función de su nivel de transparencia y riesgo fiscal, sin perjuicio de la valoración de otros elementos (historial de cum-

¹⁹ Destacados autores vinculados a la administración tributaria han indicado que:

El Informe de Transparencia introduce una línea de actuación inédita hasta ahora y que pretende potenciar la apertura de las empresas en la comunicación de información a la AEAT con la finalidad de propiciar una mayor transparencia que sirva a las empresas para obtener certeza temprana sobre las posiciones fiscales reveladas y al mismo tiempo ofrecer una imagen de contribuyente responsable (Córdoba Ocaña, 2018).

plimiento tributario, aplicación del SII, la consistencia de su TCF, el nivel de litigios fiscales con la administración, utilización de mecanismos de asistencia a los contribuyentes como consultas o APA, etc.).

4. El marco de control de riesgos fiscales y su funcionalidad en el actual contexto de cumplimiento tributario

4.1. La funcionalidad del marco de control de riesgos fiscales

A nuestro juicio, la funcionalidad del marco de control de riesgos fiscales ha ido evolucionando a lo largo del tiempo, pasando de constituir una parte de los sistemas internos de control de riesgos a poseer una dimensión estratégica y reputacional, que afecta al propio modelo de relaciones con las autoridades fiscales e incluso a la estrategia y modelo fiscal de la empresa.

Esta evolución de la funcionalidad del marco de control de riesgos fiscales (TCF) tiene que ver, en particular, con un cambio de paradigma fiscal que está desencadenando una revolución silenciosa del modelo de cumplimiento tributario aplicable a las grandes y medianas empresas que, en este nuevo contexto, afrontan nuevos retos relacionados con tal *tax compliance* como consecuencia de un conjunto de circunstancias que afectan a los sistemas de gestión tributaria, al modelo de control fiscal y los propios estándares normativos y de cumplimiento tributario, a saber (Majdanska, Lindenberg y Schoueri, 2017, pp. 630 y ss.): sistemas tributarios más complejos, mayores exigencias de transparencia fiscal (y reducción de *blind spots* o ángulos muertos), digitalización del cumplimiento tributario²⁰, y el desarrollo y uso intensivo (y digital) de mecanismos y técnicas avanzadas (digitales: *data analytics, big data, artificial intelligence*)²¹ de aseguramiento del cumplimiento tribu-

²⁰ En relación con el proceso de *digitalization of tax compliance*, vid.: Bal (2019a, pp. 717 y ss., y 2019b, pp. 255 y ss.) y Shehab y Ruggles (2019). Existen estudios que evidencian como la utilización de formatos electrónicos estandarizados de *reporting* financiero, como el establecido por la «SEC USA» en el año 2009, aumentan la transparencia y posibilidades de detectar prácticas fiscales agresivas, reduciendo los costes de análisis por parte de los *stakeholders* (vid.: Chen *et alter*, 2016).

²¹ Como han puesto de relieve algunos expertos, la digitalización de la gestión tributaria posee importantes efectos para los contribuyentes e intermediarios fiscales:

Tax specialists will move more into auditing of pre-filled returns and assisting information providers with their increased burden of reporting. The types of tax advice they offer will also change, with greater demand for compliance process advisory work, as well as helping clients with business models to suit for the ever-more-digital economy (ICAEW, 2019, p.4).

Vid., en la misma línea: Puig (2019).

tario²² y de gestión de riesgos fiscales por parte de las administraciones tributarias que determinan una segmentación de los propios contribuyentes²³.

Entre las principales funcionalidades asignadas al marco de control de riesgos fiscales cabrían destacar las siguientes:

- Mecanismo que viene formando parte del marco del control interno de las grandes empresas (ICF, *internal control framework*), con el objetivo de evaluar los diferentes procesos empresariales, el grado de control del negocio sobre los mismos y la forma de conectar de manera crítica tales procesos y operaciones con las obligaciones fiscales, de forma que todo ello pueda ser objeto de control interno y externo que garantice la calidad de la información y de los procesos (Visser, 2008, p. 3). Una de las consecuencias derivadas de la integración del TCF en el ICF afecta a la propia modelización del marco de control de riesgos fiscales, en el sentido de que se considera que cada organización empresarial, dependiendo de un conjunto de circunstancias (tamaño, complejidad operativa o del negocio, estructura empresarial, sector, etc.), puede diseñar su propio sistema interno de control de riesgos sin que exista un modelo dotado de un contenido mínimo. Resulta muy frecuente y plenamente admitido a nivel nacional (Gascón Catalán, 2015, p. 102) e internacionalmente que el TCF forme parte de un ICF, y que este

²² Véase el informe OCDE (2014b), que recoge varios mecanismos (no cooperativos) ya implementados por varios países (Dinamarca, Suecia, Australia) que pivotan sobre la interconexión electrónica entre los sistemas de las pequeñas y medianas empresas, las entidades financieras y las administraciones tributarias, en aras de asegurar el cumplimiento tributario por parte de tales pequeñas y medianas empresas; tales sistemas no solo permiten asegurar el control *downstream* sino también facilitar y favorecer la cumplimentación de las obligaciones tributarias *upstream*. En esta misma línea puede mencionarse el *IRS Integrated Modernization Plan* publicado en abril de 2019; a este respecto, puede apuntarse igualmente como la división de grandes contribuyentes del IRS (*Large Business and International Division*, LB&I) ha anunciado la puesta en marcha de un nuevo programa (*Large Corporate Compliance program*) dirigido a detectar riesgos fiscales significativos de grandes empresas, a partir de mecanismos de *data analytics* considerando una serie de elementos objetivos recogidos en sus declaraciones tributarias; se considera que esta técnica puede objetivar la selección de contribuyentes y operaciones objeto de inspección superando determinadas fases que operaban a través de una más rudimentaria, subjetiva y menos focalizada selección manual (*vid.*: IRS, 2019; y Sarfo, 2019b).

²³ Las técnicas de segmentación de contribuyentes en función de criterios más o menos objetivos que atienden a su nivel de riesgo fiscal están generalizándose, cuando menos, entre los países con administraciones más avanzadas (las 55 administraciones parte del FTA OCDE, y las de algunos países emergentes). Este desarrollo de las herramientas administrativas de gestión de riesgos fiscales, que tiende a intensificarse con la digitalización administrativa, altera de forma significativa el marco de cumplimiento tributario y el propio papel de las inspecciones tributarias tradicionales, ya que el control se realiza en tiempo real y mucho más focalizado sobre los riesgos detectados con técnicas digitales de análisis de datos; lógicamente, ello impacta sobre la estrategia fiscal de las empresas que deben considerar cuál constituye el modelo fiscal y relacional más adecuado en este nuevo escenario. *Vid.*: OCDE (2017a y 2017b).

se configure a partir de un «estándar internacional» como el COSO, tal y como, por ejemplo, ha admitido la administración tributaria de los Países Bajos (COSO, 2008, apartado 6).

- El desarrollo de los sistemas de control de riesgos de las grandes empresas ha estado muy conectado con la intensificación de las exigencias internacionales de buen gobierno corporativo, tras los escándalos protagonizados por algunas corporaciones (v. gr, Enron, Worldcom, Parmalat, entre otras). La *US Sarbanes-Oxley Act (SOx)*, de 30 de julio de 2002 (Pub. L. n.º107-204), en gran medida desencadenó un proceso en tal sentido instaurando la obligación de articulación de ICF para las entidades cotizadas en EE. UU., a efectos de recuperar la confianza de la sociedad y los inversores en la integridad de los estados financieros de las entidades cotizadas (Green, 2004). De acuerdo con este nuevo marco de gobierno corporativo los consejos de administración deben realizar una declaración anual en relación con la validación del sistema de control interno de riesgos (*in control statement*)²⁴, lo cual requiere la implementación y supervisión efectiva del correcto funcionamiento del ICF, sustanciado de forma dominante a nivel internacional a partir del «estándar COSO»²⁵ (o CobiT)²⁶, tal y como han reconocido destacados autores vinculados a la administración tributaria española (Gascón Catalán, 2015, p. 102)²⁷. La OCDE, en el marco del modelo de cumplimiento cooperativo, hizo público en el año 2016 un informe que codifica de forma sistemática los bloques y elementos estructurales que debe contener un TCF (*vid.: infra*), configurando así un «estándar flexible» que da cabida a diferentes modelos de control de riesgos fiscales.
- El elemento tributario ha ido ganando relevancia en los marcos de control interno de riesgos empresariales, hasta terminar alcanzando un cierto nivel de autonomía. Tal intensificación de la relevancia del control de riesgos fiscales ha evolucionado

²⁴ La tendencia internacional dirigida a exigir a las grandes empresas la elaboración de informes anuales sobre buen gobierno corporativo en materia tributaria que evidencien buenas prácticas y control de sus riesgos fiscales (*tax responsibility statement*) evidencia la relevancia interna y externa del TCF, en línea con los sistemas de control de riesgos financieros que se exigen a las entidades cotizadas (SOX 404 Report, *in control statement*, basado en la metodología COSO, *Integrated Internal Control Framework*). *Vid.:* Van der Enden y De Groot (2015, pp. 503 y ss.).

²⁵ *Committee of Sponsoring Organisation of the Treadway Commission: «A voluntary private sector organisation dedicated to improving the quality of financial reporting through business ethics, effective internal control and corporate governance».* *Vid.* COSO (2013) y EY (2014b).

²⁶ *Vid.:* Colon y Swagerman (2015). Se han desarrollado modelos de TCF sobre la base de COSO & CobiT, como el *Tax Management Maturity Model*, PwC, 2013.

²⁷ También desde el sector privado de la consultoría se ha destacado como el modelo COSO constituye el estándar internacional de gestión de riesgos que utilizan tanto las empresas como la OCDE a efectos de desarrollar un marco de control de riesgos fiscales (Barrenechea y González, 2015, pp. 132 y 146).

de forma sincrónica al propio cambio de paradigma fiscal. Los primeros factores que determinaron una mayor ponderación de los riesgos fiscales en los ICF obedecieron a la mayor atención prestada por los reguladores financieros a este aspecto; puede citarse a este respecto la FIN 48 americana sobre *Accounting for Uncertainty in income taxes (interpretation of FASB-statement 109 Accounting for Income Taxes)* (Ozelli y Russell, 2017), y la IFRS-NIC n.º 12 (*Accounting for taxes* o impuesto sobre las ganancias), desarrollada por la IFRIC-CINIIF n.º 23 (*Incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto sobre las ganancias*)²⁸, aunque el nivel de transparencia fiscal de las corporaciones cotizadas en EE. UU. es menor que en Europa como consecuencia del menor desarrollo de determinados aspectos del marco de gobierno corporativo (Herzfeld, 2018, pp. 862 y ss.)²⁹ pese a la creciente demanda de información sobre estrategia fiscal por parte de los stakeholders (Sarfo, 2018, pp. 1 y ss. y 2019a, pp. 1.035 y ss.)³⁰.

- El papel o función dominante asignado a los sistemas de control de riesgos fiscales sigue siendo el aseguramiento desde un punto de vista organizativo que las entidades o corporaciones tienen bajo control el cumplimiento tributario a través de un conjunto de procedimientos (*Tax Control Framework (From focus*

²⁸ La IFRIC 23 ha sido adoptada a nivel europeo a través del Reglamento UE n.º 2018/1595, de 23 de octubre 2018. El *UK Financing Reporting Council* publica anualmente un informe sobre la calidad de la información financiera de las empresas cotizadas en el índice FTSE 350, de suerte que en los últimos informes ha destacado como la mayoría de estas aportan una información financiera poco desagregada y específica sobre su provisión de riesgos fiscales (falta de cuantificación, identificación de riesgos, falta transparencia en el cálculo del ETR, etc.), y en tal sentido se anuncia un mayor control y exigencia sobre la calidad de la información fiscal en los estados financieros. *Vid.* Sukhraj (2016).

²⁹ Véase el último Draft del FASB USA, *Income Taxes (Topic 740), Disclosure Framework - Changes to the Disclosure Requirements for Income Taxes*, 25 May 2019, que limita el alcance de la información fiscal a revelar en los estados financieros, sin necesidad de informar sobre impuestos devengados/pagados país por país. Ello contrasta con las crecientes demandas de mayor información fiscal por parte de los analistas financieros, inversores y sociedad civil en general (Herzfeld, 2019, pp. 233 y ss.).

³⁰ Cabe observar también como, en los últimos tiempos el *Dow Jones Sustainability Index* (DJSI) ha incluido la dimensión fiscal entre sus parámetros de análisis de la política de buen gobierno corporativo; de hecho, la incorporación de la estrategia fiscal al DJSI determinó la exclusión de tal índice de alguna MNE americana (Starbucks). *Vid.*: Bird y Davis-Nozemak (2018, pp. 151 y ss.). Algunas organizaciones privadas como el PRI (*Principles for Responsible Investment*) han elaborado guías para inversores sobre criterios de responsabilidad fiscal corporativa a efectos de valorar la estrategia y prácticas de las entidades en las que invierten y demandar cambios en casos donde se considere que tales prácticas no superan un determinado umbral de responsabilidad fiscal (PRI, 2017). Tales principios del PRI han recibido el apoyo de la ONU. *Vid.*: Freymeyer (2019). Nótese que la tendencia actual relativa al *sustainable investing* requiere el desarrollo de métricas que permitan realizar valoraciones más consistentes sobre el nivel de cumplimiento de las empresas con respecto a los criterios medioambientales, sociales y económicos que determinan tal sostenibilidad. Y en relación con la «sostenibilidad fiscal» se están desarrollando estándares de transparencia fiscal (como los que está desarrollando el GRI) que deben cumplir las empresas a efectos de verificar tal elemento (*vid.*: Herzfeld, 2019, pp. 233 y ss.).

on risks to being in control), 2008, apartado 4), en el sentido de que se presentan en tiempo y forma todas las declaraciones fiscales referidas a los impuestos que sean de aplicación cumplimentadas con datos fiables y posiciones fiscales correctas o, cuando menos, suficientemente soportadas de manera que no determinan una contingencia fiscal (*more likely than not test*)³¹. De esta forma, el TCF opera a través de una serie de procedimientos internos que garantizan, por ejemplo, que una operación de venta de bienes o servicios está correctamente contabilizada y declarada a los efectos de todos los impuestos concernidos, presentándose en tiempo y forma tales declaraciones a partir de datos fiables que son revisados internamente. Lógicamente, tal funcionalidad no se cumple en casos donde el TCF opera como mecanismo de *cosmetic or paper compliance* (Van Der Hel, Van Dijk y Sigle, 2015, pp. 760 y ss.). Tal funcionalidad está asociada al marco de buen gobierno corporativo y, por tanto, opera fundamentalmente con una finalidad y efectos *ad intra* (y no *ad extra*: como

³¹ Destacados autores vinculados a la administración tributaria española (don Jesús Gascón) definen en parecidos términos un control de riesgos fiscales, distinguiendo «riesgo fiscal» de «contingencia fiscal»:

El objetivo en el ámbito tributario es asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales (incluidos los deberes formales) e identificar y gestionar las contingencias fiscales que se produzcan en todos los procesos y transacciones de la sociedad, así como prevenir errores en el ámbito fiscal y, si se producen errores o contingencias, detectarlos e intentar solucionarlos, con comunicación de los mismos, si así se decide, a la administración tributaria [...]. A los efectos que prevé la nueva normativa sobre gobierno corporativo, podríamos definir un riesgo como una categoría genérica de eventos que de producirse provocarían consecuencias desfavorables para la sociedad, por ejemplo, cambios normativos que pueden incrementar la carga fiscal soportada, diferencias de criterio que se puedan producir con la administración tributaria y que puedan derivar en liquidaciones administrativas, contenciosos tributarios pendientes que se puedan resolver de forma desfavorable para los intereses societarios, errores que se pueden cometer en el cumplimiento formal o material de las obligaciones tributarias con consecuencias negativas para la sociedad. Por supuesto, también es posible identificar riesgos en consideración a operaciones o transacciones concretas respecto de las que exista incertidumbre sobre su tributación, como una operación especialmente complicada o importante o una solicitud de devolución de gran cuantía, pero, en general, en un mapa de riesgos lo más habitual es la inclusión de categorías genéricas de riesgos: cambios normativos, conflictos interpretativos, litigios pendientes, etc. Sin embargo, las contingencias fiscales se definen siempre en atención a un caso concreto en el que el criterio aplicado por la sociedad no coincide o puede no coincidir con el de la administración. Por ejemplo, un incentivo fiscal declarado sobre el que existen dudas sobre su aceptación por la administración, la valoración por la empresa de un intangible que la inspección está revisando, un acta de disconformidad pendiente de liquidación, etc. Cuanto más genéricamente se defina un riesgo más lejos estaremos del concepto de contingencia fiscal usualmente utilizado por los especialistas del mundo tributario y cuanto más se concrete un riesgo por referencia a una operación o transacción determinada más próximos estaremos de dicho concepto de contingencia fiscal, pudiendo llegar a coincidir ambos conceptos cuando un riesgo se asocie exclusivamente a una operación o transacción». (Gascón Catalán, 2015, p. 100).

mecanismo de transparencia fiscal asociado a un modelo de relaciones con la administración tributaria).

- La funcionalidad del TCF, integrado o no en un ICF, está evolucionando sin perder su finalidad principal (al servicio del buen gobierno corporativo), de manera que ahora puede ser utilizado de forma que contribuya a cumplir otros objetivos más relacionados con la función fiscal de las grandes y medianas empresas. Así, por un lado, un TCF permite a estas empresas lograr una más rápida adaptación al nuevo modelo de control tributario que están desarrollando las administraciones tributarias modernas, que está superando el tradicional «modelo de comprobaciones retroactivas» (*hide & seek ex post factum*) evolucionando hacia modelos de control fiscal focalizados en riesgos detectados a través de herramientas digitales que operan en tiempo real (*control fiscal contemporáneo y focalizado*) (EY, 2016); este nuevo modelo de control fiscal contemporáneo y focalizado en riesgos (*upstream tax compliance model & better audits*) (OCDE, 2014a y 2014b) requiere que la función fiscal de las empresas afectadas desarrollen sincrónicamente un modelo de gestión y control fiscal que opere con datos fiables y de calidad (integridad), así como que las principales posiciones fiscales adoptadas en las declaraciones estén técnicamente soportadas³². Por otro lado, la OCDE, particularmente a partir de 2013, introdujo el mecanismo del TCF en el contexto de los programas de cumplimiento cooperativo, como instrumento a través del cual los contribuyentes evidenciaban su posición de cumplimiento de buena fe de las obligaciones tributarias; así, en el marco de programas de cumplimiento cooperativo, el TCF sirve para evidenciar que el contribuyente está en una posición de cumplimentar correctamente sus declaraciones tributarias, esto es, en tiempo y forma y de acuerdo con los objetivos estratégicos y perfil de riesgo del contribuyente. En este contexto, la articulación de un TCF opera como evidencia de que el contribuyente está adoptando una posición estructural de bajo riesgo fiscal respecto de un nivel de cumplimiento tributario básico que sirve para generar confianza desde la perspectiva de las administraciones tributarias (uno de los pilares del modelo de cumplimiento cooperativo) (OCDE, 2014a, pp. 68-69). Es decir, el TCF constituye en este ámbito una suerte de «test de acidez» o «piedra de toque» (*litmus test*) para determinar el perfil de riesgo fiscal de un contribuyente, tanto desde una perspectiva pública como privada, dado que refleja el nivel de consistencia de su cumplimiento tributario, al tiempo que revela determinados aspectos de su estrategia y política fiscal (Van Der Enden y De Groot, 2015, pp. 503 y ss.). Por último, se ha destacado como en el actual contexto donde existe un alto nivel de cuestionamiento público sobre el

³² Este mayor énfasis en la planificación de las actuaciones de control tributario a partir de técnicas de perfilamiento de riesgos se recoge a lo largo y ancho de las directrices del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de la AEAT de 11 de enero de 2019 (BOE de 17 de enero de 2019).

nivel de contribución tributaria de los grandes contribuyentes (*fair share of tax paid*), la implantación de un sistema de control de riesgos fiscales posee una funcionalidad dual relacionada con el buen gobierno corporativo, ya que permite al «consejo de administración» defender una posición de responsabilidad fiscal tanto frente a las autoridades fiscales como frente a los *stakeholders*, constituyendo por tanto un mecanismo de gestión del riesgo operativo y *reputacional* (Araki, 2018, pp. 245 y ss.).

- La OCDE no considera que el TCF constituya en sí mismo un «*sistema de tax compliance*» que opere como «escudo» frente a una eventual imposición de sanciones tributarias en casos donde la administración detectara un incumplimiento de obligaciones tributarias por parte de un contribuyente, sino que se concibe fundamentalmente como un indicador de que la empresa ha puesto en marcha procesos y procedimientos de gobernanza dirigidos a controlar su posición fiscal y el cumplimiento tributario básico³³; ciertamente, la existencia de un TCF, una vez verificado por la administración, constituye un elemento que evidencia una determinada posición de cumplimiento tributario por parte del contribuyente que puede impactar sobre los sistemas administrativos de gestión de riesgos a efectos de reducir el ámbito o alcance de las comprobaciones tributarias de los contribuyentes que poseen un TCF fiable y adoptan una posición transparente y cooperativa en materia fiscal (OCDE, 2014a y 2014b, pp. 68-69, y OCDE, 2016, p. 7). Por tanto, la OCDE parece operar con un concepto de TCF muy vinculado e instrumental a la relación cooperativa con respecto a grandes contribuyentes; el TCF instrumenta la transparencia sobre el nivel de control del cumplimiento tributario básico y la revelación (*tax disclosure*) de riesgos de posiciones fiscales inciertas o problemáticas de la empresa, incluyendo los «riesgos BEPS» (OCDE, 2016, pp. 10-12)³⁴. Las administraciones tributarias de países miembros de la OCDE (y el FTA) siguen este enfoque OCDE del TCF, de manera que el hecho de que el contribuyente haya articulado un TCF (cuyo funcionamiento efectivo es verificado por la administración a través de los correspondientes procedimientos de *testing & assessing*) no altera el estatus jurídico del mismo, ni determina una exención de responsabilidad por incumplimiento tributario en el caso de que se detectaran conductas constitutivas de una infracción tributaria en el marco de un procedimiento de comprobación. En efecto, el hecho de que una determina-

³³ La OCDE considera que existen cuatro bloques de obligaciones tributarias a los efectos del cumplimiento tributario básico: registro, presentación en plazo de declaraciones tributarias, correcta determinación de las obligaciones fiscales y pago de impuestos en periodo voluntario.

³⁴ En relación con los «riesgos BEPS», cabe destacar que el CBPT, en el marco del Informe de transparencia fiscal anual, requiere la revelación del nivel de congruencia de las prácticas fiscales de las empresas con los estándares BEPS. Respecto de las implicaciones generales de BEPS pueden verse nuestros trabajos: Calderón (2018a) y Calderón y Seara (2015).

da corporación haya implantado un TCF, por muy robusto y fiable que sea y con independencia de su validación o certificación por terceros independientes, en modo alguno se determina desde un punto de vista administrativo que tal contribuyente haya alcanzado un estatus de *justified trust*, toda vez que una de las principales funciones estructurales de las administraciones tributarias pasa precisamente por la verificación, supervisión y control del cumplimiento tributario. A su vez, los TCF, como veremos más adelante, no solo deben ser objeto de *testing & assessing* por parte de las autoridades fiscales, sino que, además, no operan de forma tal que revelen las posiciones fiscales del contribuyente donde existen diferencias interpretativas con respecto a la posición mantenida por la administración (OCDE, 2014a, 2014b, pp. 68-69, y 2016, p. 7.).

- En relación con la funcionalidad del TCF en España, no podemos menos que observar como la evolución experimentada por la misma en el sentido que acabamos de exponer queda igualmente reflejada en nuestro ordenamiento. Así, resulta evidente como el marco de buen gobierno corporativo establecido en la LSC (y el Código CNMV 2015) incorpora la implementación de un TCF como un elemento esencial del mismo; también el CBPT AEAT-FGE (2010-2016) incluye en el catálogo de indicadores de buenas prácticas fiscales la existencia de un TCF. No obstante, no se ha delimitado en modo alguno el alcance y contenido del TCF, pudiendo formar parte de un ICF y articularse con arreglo a cualquier estándar de control interno de riesgos (COSO, CobiT, etc.) (Gascón Catalán, 2015, p. 102).
- En este orden de cosas, cabría apuntar como la «norma» UNE 19602 (febrero 2019)³⁵, en nuestra modesta opinión, no tendría por objeto la creación de un modelo de TCF, sino que enuncia y compila de forma sistemática un conjunto de pautas y elementos que se considera integran un «sistema de gestión de *compliance* tributario» (certificable), con la finalidad de conseguir el mejor cumplimiento normativo en materia tributaria; entre los objetivos de este «sistema de *compliance* tributario» figurarían genéricamente los propios del buen gobierno corporativo, pero además se pretende que sirva para aportar una evidencia de buena fe y diligencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias que opere como elemento de responsabilidad penal y administrativa frente a conductas que pudieran quedar comprendidas en el tipo penal del delito de defraudación tributaria o en las conductas constitutivas de infracciones tributarias³⁶; el sistema de *compliance*

³⁵ En relación con la «norma» UNE 19602, pueden consultarse los siguientes trabajos: Martín Fernández (2018) y Menéndez Fernández (2019).

³⁶ A este respecto cabría observar que la UNE 19602, además de no constituir una norma jurídica que pueda determinar una exención de responsabilidad administrativa, establece un sistema general dirigido a robustecer el cumplimiento tributario, pero la comisión de infracciones tributarias tiene que ver

ce tributario de la «norma» UNE 19602 también puede utilizarse para conseguir la observancia de buenas prácticas tributarias, por más que estas se definan de forma muy amplia y vaga atendiendo a una serie de objetivos³⁷. Nótese como la UNE 19602 reconoce abiertamente lo siguiente:

Una política de *compliance* tributario (3.27) puede establecerse de manera independiente, o integrada en una política de *compliance* de mayor alcance, esto es, no limitada al riesgo tributario (3.32). Análogamente, un sistema de gestión de *compliance* tributario (3.34) puede establecerse de manera independiente, o integrado en un modelo de *compliance* de mayor alcance no limitado al ámbito tributario³⁸.

Tal reconocimiento no solo resulta consistente con la naturaleza no normativa desde un plano jurídico de la UNE, sino también con la propia regulación nacional y estándares internacionales de buen gobierno corporativo y la posición fijada por la OCDE y la práctica general de las administraciones tributarias a favor de modelos de control de riesgos fiscales flexibles material y formalmente que puedan adaptarse a los distintos tipos de empresas, considerando su tamaño,

con conductas típicas referidas a situaciones específicas (no generales) de incumplimiento tributario, allí donde la administración acredite de forma motivada la concurrencia de dolo o culpa. En este sentido, no resulta extraño que destacados representantes de la AEAT hayan puesto de manifiesto que el «*compliance* tributario no constituye un escudo frente al incumplimiento», y que «todas las normas de *compliance* deben entenderse como mecanismos de autodefensa interna, no de defensa externa. Es una norma de carácter preventivo, pero no de blindaje frente a la administración tributaria» (*vid.*: Legal Today, 8 de marzo de 2019). En parecidos términos se ha pronunciado Menéndez Fernández (2019, p. 100), que, sin embargo, considera que la certificación de cumplimiento con la UNE 19602 debería favorecer la calificación administrativa de contribuyente de bajo riesgo (p. 101). En este mismo sentido, cabría argumentar que la correcta implementación de un sistema de gestión y control de riesgos (basado en el modelo COSO, en el estándar OCDE de TCF o el instrumentado a partir de las pautas de la UNE 19602) podría operar como un mecanismo de prevención de delitos en el sentido previsto en el artículo 31 bis del Código Penal respecto de la exoneración de responsabilidad por el delito de defraudación tributaria; lógicamente, ello debe analizarse de forma casuística. Volviendo al tema de la exención por responsabilidad administrativa respecto de la eventual comisión de infracciones tributarias, el hecho de que la UNE 19602 (paras. 3.32 y 6.2.5.e) no incluya expresamente la interpretación administrativa de las normas tributarias como riesgo fiscal a identificar y valorar, puede constituir un elemento que las autoridades podrían valorar negativamente a estos efectos; no obstante, podría argumentarse en otro sentido que, por un lado, tal riesgo fiscal interpretativo ya está recogido implícitamente por la UNE (para. 3.32 NOTA 1b) y, además, las empresas pueden explicitarlo a través de la concreta aplicación de su sistema de control y gestión de riesgos fiscales; y, por otro, resulte evidente que los obligados tributarios pueden adoptar en sus declaraciones tributarias posiciones fiscales no alineadas con la doctrina administrativa a partir de una interpretación razonada y razonable de la norma que excluye la imposición de sanciones tributarias.

³⁷ Véase la Introducción de la UNE 19602:2019, pp. 6-7, y paras. 3.34, 3.32 y 2.4 de la UNE.

³⁸ UNE 19602, 1. Objeto y campo de aplicación, NOTA.

organización, sector y políticas. De esta forma, las empresas y los grupos de empresas que ya tuvieran un sistema de control interno de riesgos que incluya los riesgos fiscales, siguiendo modelos internacionalmente aceptados, por ejemplo, por estar obligadas por la LSC, ya estarían en una posición equivalente a aquellas entidades que opten por implantar *ex novo* un «sistema de *compliance* tributario» siguiendo la UNE 19602. No obstante, como veremos más abajo, el concreto modelo de sistema de gestión y control de riesgos por el que se opte constituye una decisión de estrategia fiscal que debería adoptarse al más alto nivel ponderando sus implicaciones.

4.2. El estándar OCDE de marco de control de riesgos fiscales

4.2.1. Contexto general en relación con el establecimiento de un estándar básico de marco de control de riesgos fiscales

La OCDE viene manteniendo que el TCF forma parte de un sistema de control interno que asegura que las declaraciones tributarias y el *reporting* fiscal de las empresas se realice de forma correcta y con información fiable y completa (OCDE, 2016, p. 7)³⁹. Y en tal sentido, como ya hemos visto, existen diferentes modelos de control interno de riesgos en los que se integran los TCF, que son configurados a partir de una serie de autorregulaciones conformadas, fundamentalmente, a partir de estándares internacionales de auditoría que fijan procedimientos y sistemas de control interno de riesgos, que en algunos casos operan bajo plataformas tecnológicas, combinando el uso de *software* con procesos manuales.

Los TCF, dependiendo de un conjunto de factores, pueden integrarse con los procedimientos de buen gobierno corporativo en materia tributaria y formar parte de la estrategia fiscal de las empresas.

No existe un modelo único de TCF, ni tampoco una regulación doméstica o internacional que ordene de forma detallada el contenido del marco de controles de riesgos fiscales, de

³⁹ En las guías OCDE sobre cumplimiento tributario se indica que todo sujeto pasivo tiene que atender al cumplimiento de las siguientes obligaciones tributarias: a) registro y alta en el sistema de obligados tributarios; b) cumplimentación en tiempo y forma de declaraciones informativas exigidas por las normas tributarias relativas a los impuestos aplicables; c) cumplimentación de manera exacta de las declaraciones y autoliquidaciones (preparación y revisión con anterioridad a su presentación); y d) pago de las deudas tributarias en tiempo y forma. Este riesgo de cumplimiento tributario se reduce a través de una serie de procedimientos y controles que las empresas deben poner en marcha (procesos y personas), liderados por el departamento fiscal pero involucrando a la empresa en su conjunto; lógicamente, cuanto más calidad tengan estos procesos de *compliance* menor será el riesgo fiscal de incumplimiento básico de estas obligaciones tributarias. *Vid.* OCDE (2004).

suerte que en la mayoría de las ocasiones las empresas configuran sus ICF y TCF a partir de modelos contrastados a nivel internacional que resultan de estándares de autorregulación como COSO o CobiT, tal y como ya expusimos más arriba.

Cabe destacar en todo caso que el concepto de TCF manejado por la OCDE no solo comprende la articulación de sistemas que garanticen que el contribuyente está en una posición de cumplimentar correctamente sus declaraciones tributarias (*tax compliance assurance TCF*), comprendiendo además otros elementos como la revisión y supervisión cruzada y dinámica de los riesgos estratégicos y operacionales en el área fiscal, la verificación de que el cumplimiento tributario se adecua a la «regulación aplicable» así como a la estrategia fiscal y perfil de riesgo establecido por los órganos de gobierno de la compañía.

Otras administraciones avanzadas, como la neerlandesa, han adoptado una posición elusiva sobre el TCF, llegando a mantener que constituye un «estándar subjetivo, dinámico y abierto». La Administración neerlandesa, al igual que la OCDE y otras administraciones de países miembros del FTA, está a favor de un estándar de TCF abierto en el sentido de que su alcance depende del tipo de empresa y su modelo de negocio, cuya validez debe ser analizada de forma casuística por el inspector asignado para ejercer el control fiscal de tal empresa. La posición de esta Administración, a su vez, revela una concepción funcional del TCF como mecanismo de control de un nivel básico de cumplimiento tributario en el sentido de que el inspector únicamente debe verificar que el TCF debe asegurar que las declaraciones tributarias se presentan correctamente, esto es, con datos fiables y contrastables y en tiempo y forma⁴⁰.

⁴⁰ Respecto de los Países Bajos, el Código de Buen Gobierno Corporativo de 2004 realiza una remisión al marco de gestión y control de riesgos elaborado por una organización privada dedicada a la mejora de la gobernanza y organización empresarial a través de mecanismos de control y prevención del fraude (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) a efectos de buen gobierno corporativo (COSO, *Integrated Framework*, disponible en www.coso.org/resources.htm); la Dirección General de Administración Tributaria de Países Bajos (DGB) también ha elaborado pautas sobre el TCF que deben implementar las grandes empresas como parte del acuerdo de participación en el programa de control horizontal (DGB, 2013, pp. 27-28). Algunos autores han criticado la concepción del TCF que tiene la administración tributaria neerlandesa, al considerar que viene a servir a su interés por mantener un amplio margen de discrecionalidad técnica en relación con la validez o adecuación de un marco de control de riesgos fiscales de una empresa; en particular se considera que la concepción abierta y subjetiva que la Administración tributaria neerlandesa postula en relación con la configuración del TCF por parte de las grandes empresas impide operar bajo un «estándar objetivo», lo cual plantea problemas a los contribuyentes (y sus asesores) a efectos de poner en marcha y supervisar el buen funcionamiento de un TCF; en este contexto el consejo de administración y los órganos societarios auxiliares (comité de auditoría) se encuentran con serias dificultades para desarrollar una de sus funciones esenciales como es la de «garantizar el control de los riesgos fiscales» y supervisar que la función fiscal opera de acuerdo con la estrategia y política fiscal establecida por los órganos de gobierno de la compañía, todo lo cual posee relevancia desde una perspectiva de buen gobierno corporativo-tributario, así como considerando los riesgos reputacionales y operativos en un contexto de creciente transparencia fiscal. Igualmente, los grandes contribuyentes que hayan adoptado un «acuerdo cooperativo» (que incluye un TCF) pueden

Una situación similar la encontramos en otros países, como Reino Unido (HMRC, 2017), Australia⁴¹ o China (SAT, 2009)⁴², cuyas administraciones tributarias han desarrollado un modelo de control tributario y de relaciones con los grandes contribuyentes que pivota sobre el nivel de transparencia y percepción (administrativa) de su nivel riesgo fiscal (*risk-rating segmentation*); en todos estos casos, los criterios utilizados para tal evaluación del nivel de riesgo de los contribuyentes no dejan de estar definidos de forma amplia y muy flexible, tomando en cuenta desde la estrategia fiscal y el enfoque sobre el *tax planning*, el nivel de transparencia y proactividad del contribuyente en sus relaciones con el Fisco, el historial de cumplimiento tributario, los procedimientos internos dirigidos a la gestión del cumplimiento y riesgos tributarios, el marco de gobierno corporativo referido al cumplimiento tributario (responsabilidades de control y supervisión del consejo, etc.). La contrapartida por parte de la administración tributaria en relación con contribuyentes calificados de bajo riesgo pasa por menores costes de cumplimiento (v. gr., menor alcance de las comprobaciones y requerimientos), un nivel de asistencia administrativa mejorado (v. gr., acceso más rápido y directo a mecanismos como *tax rulings*, APA, MAP, consultas informales, etc.), y un marco relacional menos confrontacional que se traduce en distintas manifestaciones de *procedural fairness*⁴³.

4.2.2. El estándar OCDE de control de riesgos fiscales adoptado en el año 2016

4.2.2.1. Consideraciones generales sobre el informe OCDE 2016 sobre *tax control frameworks*

La OCDE en el año 2016 publicó su informe *Co-operative Tax Compliance. Building Better Tax Control Frameworks*, que fue elaborado por el FTA LBP (*OECD's Forum on Tax*

experimentar dificultades para demostrar el cumplimiento con el mismo, con todo lo que ello conlleva (vid.: Van der Enden y De Groot, 2015, pp. 503 y ss.).

⁴¹ En relación con Australia véase el documento ATO, *Tax Risk management and governance review guide*, 20 July 2015, donde se recoge una *check-list* de guía para que las grandes empresas lleven a cabo la labor de autoevaluación de control y gestión de sus riesgos fiscales, de forma que resulte aceptable para la administración tributaria.

⁴² El SAT actualizó la circular de 2009 en el año 2011. La administración tributaria china verifica la consistencia del TCF de las grandes empresas de acuerdo con los criterios establecidos en las referidas circulares, de manera que la observancia de los mismos determina un marco relacional más colaborativo (menos confrontacional) que facilita el acceso de los contribuyentes a determinados servicios de asistencia administrativa (*tax rulings*, APA, etc.). Vid.: Li *et aliter* (2009), Ng (2018) y KPMG (2012).

⁴³ Como ejemplos de *procedural fairness* pueden citarse los apartados 2 y 3 del Código de Buenas Prácticas Tributarias AEAT-FGE (2010). Sobre el concepto de *procedural fairness*, vid.: Van der Hel, Van Dijk y Sigle (2015, pp. 760 y ss.). Otros autores utilizan el concepto de *procedural tax incentive* para referirse a determinadas *procedural concessions* que resultan de programas de cumplimiento cooperativo voluntarios (vid.: Majdanska y Wu, 2019, p. 1.055).

Administration's Large Business Programme), integrado por expertos sobre tributación de grandes contribuyentes de una serie de países (Australia, Canadá, Finlandia, Francia, México, Países Bajos, España, Suecia, Suiza, Reino Unido y EE. UU.); tal informe se benefició de los comentarios del BIAC y de expertos de grandes firmas de auditoría que asesoran a MNE.

El objetivo del informe pasa por aportar una guía que resulte útil a las empresas a efecto de diseñar y aplicar su TCF, así como para las administraciones a efectos de ajustar su estrategia de gestión de riesgos en relación con grandes empresas en el contexto de relaciones cooperativas.

El informe concluye a grandes rasgos que cuando se considere que el TCF de una gran empresa que participa en un programa cooperativo resulta efectivo, y la empresa lleva a cabo una revelación completa de toda la información relevante sobre sus riesgos fiscales de forma transparente con la administración tributaria, el alcance de las comprobaciones de las declaraciones tributarias debe reducirse significativamente. Estas circunstancias, la administración puede confiar en la fiabilidad del contenido de las declaraciones tributarias, y considerar que las posiciones fiscales inciertas y problemáticas adoptadas en las referidas declaraciones se limitan a las recogidas en el TCF.

A partir de tal conclusión general, el informe OCDE recomienda que:

- 1.º Respecto de los países miembros que han mostrado interés en relación con la evaluación de sistemas de gestión de riesgos, estructuras y políticas adoptadas por empresas que se han comprometido a desarrollar un cumplimiento tributario cooperativo, tales países deberían:
 - Revisar el contenido del informe OCDE sobre TCF (2016) con el objeto de determinar cuál es la mejor forma de valorar estos TCF.
 - Poner en valor los TCF a efectos de encontrar formas para robustecer el modelo de cumplimiento cooperativo a través de una gestión efectiva de riesgos, incluyendo intercambiar seguridad jurídica por transparencia.
- 2.º En relación con los sistemas de evaluación de riesgos, el informe recomienda a los países miembros del FTA:
 - Formular sus propios métodos de evaluación de los sistemas de riesgos fiscales de las empresas.
- 3.º En lo concerniente a la obtención de mayores niveles de aseguramiento de la fiabilidad de estos sistemas desde una perspectiva tributaria, este informe recomienda a los países miembros del FTA:

- Evaluar la oportunidad de elaborar una guía adicional diseñada para asegurar la revelación de riesgos fiscales.

El modelo de TCF desarrollado por la OCDE, por tanto, refleja un concepto del mismo vinculado a los principios y funcionalidad de los programas de cumplimiento cooperativo, que pivotan sobre la idea de seguridad jurídica y reducción de costes de cumplimiento (y *procedural fairness*) a cambio de un mayor nivel de transparencia por parte de las empresas a la hora de revelar sus riesgos fiscales (OCDE, 2016). No obstante, estos menores costes de cumplimiento relacionados con comprobaciones administrativas de menor alcance y periodicidad, en modo alguno supone que los contribuyentes integrados en programas de cumplimiento cooperativo queden liberados o exonerados de comprobaciones fiscales periódicas y de cierto alcance, toda vez que la propia OCDE ha destacado como, si bien los TCF sirven para «segmentar contribuyentes», no puede perderse de vista que la realidad empresarial y jurídico-tributaria es dinámica en el sentido de que los riesgos fiscales de una empresa no constituyen una realidad estática y ello requiere que se realicen inspecciones periódicas de los contribuyentes, incluidos o no en un programa cooperativo (OCDE, 2014a).

La guía sobre el TCF desarrollada por la OCDE no puede entenderse como prescriptiva, sino únicamente servir de ayuda para que las empresas configuren sus sistemas de gestión y control de riesgos y las administraciones ajusten sus herramientas de gestión de riesgos en el marco de programas cooperativos con respecto a las empresas que participan en los mismos y aportan un TCF fiable y efectivo (OCDE, 2016, p. 11)⁴⁴. En este sentido, la guía OCDE no establece derechos y obligaciones adicionales entre los contribuyentes y las administraciones (OCDE, 2016, p. 11). También se reconoce que la guía OCDE opera bajo la premisa de que no es posible desarrollar un modelo de TCF monolítico para todo tipo de empresas y administraciones (OCDE, 2016, p. 14).

4.2.2.2. Características esenciales de un *tax control framework*

La OCDE opta por un modelo flexible y abierto de TCF construido a partir de seis principios o bloques fundamentales que, a su vez, son consistentes con los modelos empresariales más extendidos de controles internos de riesgos como COSO.

⁴⁴ De hecho, la OCDE cuando elaboró el Manual del Programa ICAP en el año 2017 y se refirió a la aportación de documentación por parte de las MNE sobre su *tax control framework* no fijó de forma detallada el conjunto de elementos que debían estar recogidos en tal sistema de control de riesgos fiscales a estos efectos. *Vid.*: Calderón (2018b, pp. 690 y ss.).

Tales bloques vendrían a ser los siguientes, a saber (OCDE, 2016, p. 15)⁴⁵:

- 1.º Estrategia fiscal definida. La estrategia fiscal debe ser determinada por órganos de alto nivel (v. gr., el *Board*) y resultar documentada.
 - La estrategia fiscal está relacionada con los objetivos fiscales de la empresa, y constituye el plan de acción diseñado para obtener objetivos a largo plazo.
 - La estrategia fiscal debe contener un conjunto de elementos:
 - a) Un enfoque estratégico de alto nivel y operacional sobre el apetito de riesgo, la planificación fiscal y el nivel de involucración del consejo con las decisiones de planificación fiscal, *reporting*, presentación de declaraciones y pago de impuestos.
 - b) Un marco general operativo de la empresa.
 - c) La organización de la empresa y del departamento fiscal.
 - d) Una declaración sobre el cumplimiento de la empresa con la normativa aplicable, incluyendo eventualmente el cumplimiento de acuerdo con el espíritu de las leyes, sin que ello signifique alineamiento con la interpretación administrativa de la normativa de que se trate.
 - El TCF debe incluir claramente los objetivos relacionados con los procesos de gestión de riesgos, las oportunidades de planificación fiscal, los resultados que se esperan obtener de la gestión de impuestos, y la estrategia referida al uso de la tecnología para maximizar la calidad y exactitud de los datos utilizados en las declaraciones tributarias.

- 2.º Aplicado de forma omnicompreensiva. Todas las operaciones realizadas por la empresa pueden tener relevancia fiscal, de manera que el TCF debe proyectarse y gobernar todas las actividades, operaciones y procesos empresariales que afectan al día a día de las empresas.
 - El TCF debe contemplar el tratamiento fiscal de operaciones rutinarias y no rutinarias.
 - El TCF comprende el proceso de valoración de tratamiento fiscal de determinadas operaciones, desde la planificación a la implementación, pudiendo

⁴⁵ Un estudio sobre el estándar OCDE de TCF derivado del Informe de 2016 puede encontrarse en: Van der Hel, Van Dijk y Sigle (2016, pp. 642 y ss.) y González de Frutos (2018, pp. 43-77).

incluir los procesos para identificar y revelar comunicaciones privilegiadas (*attorney-client*, por ejemplo) como opiniones legales o asesoramiento sobre posiciones fiscales inciertas o controvertidas adoptadas en una declaración tributaria.

3.º Responsabilidades asignadas. El consejo de administración de la empresa es responsable de diseñar, implementar y salvaguardar la efectividad del TCF de la empresa. El papel del departamento fiscal y su responsabilidad de implementación del TCF debe ser reconocida y dotada de medios.

- El desarrollo de la estrategia fiscal y del TCF corresponde a la alta dirección, bajo aprobación y supervisión del CFO/Board.

4.º Gobernanza documentada. Existe la necesidad de establecer un sistema de reglas (procedimientos) y mecanismos de comunicación que garanticen que las transacciones y sucesos sean comparadas con las normas de aplicación y que los potenciales riesgos de incumplimiento sean identificados y gestionados⁴⁶. Este proceso de gobernanza debe ser documentado de forma explícita, debiendo destinarse medios suficientes para implementar el TCF y revisar su efectividad periódicamente.

- Deben existir procedimientos que garanticen el alineamiento del comité de riesgos fiscales (v. gr., comité de auditoría) con las políticas de gobernanza fiscal.
- Los procedimientos de gobernanza deben describir y definir todas las responsabilidades fiscales, el alcance de cada responsabilidad, los principales indicadores de cada una de las actividades, métodos de comunicación, correcta definición de materialidad⁴⁷ a efectos fiscales, sistemas de monitorización y mitigación de riesgos fiscales y forma de verificación del funcionamiento del TCF.
- El procedimiento de gobernanza debe incluir el *board sign-off* en el sentido de la declaración de que el negocio tiene bajo control los riesgos fisca-

⁴⁶ Algunos autores han llevado a cabo una clasificación de los riesgos fiscales en «riesgos genéricos» y «riesgos específicos». Entre los riesgos fiscales genéricos incluyen los siguientes: a) el riesgo interpretativo; b) el riesgo legislativo; y c) el riesgo reputacional. En tanto que los riesgos fiscales específicos comprenden: a) el riesgo de cumplimiento (*compliance*), b) el riesgo operacional, c) el riesgo estratégico y transaccional, y d) el riesgo financiero. (*vid.*: Barrenechea y González, 2015, p. 132 y ss., siguiendo a Elgood, Fulton y Schutzman).

⁴⁷ El informe trata la cuestión de la materialidad de forma específica: OCDE (2016, p. 19).

les. Ello implica que el consejo confirma que los principales elementos del TCF se han articulado y operan efectiva y correctamente. Existen diferentes fórmulas de *sign-off*.

5.º Verificaciones (*assessing & testing*) realizadas. El cumplimiento con las políticas y procesos que forman parte de un TCF deberían ser objeto de monitorización, verificación y mantenimiento de forma periódica⁴⁸. Estas verificaciones del correcto funcionamiento efectivo del TCF no solo son internas, sino que el concepto de *justified trust* asociado a un TCF desde un plano administrativo requiere una comprobación por parte de las autoridades fiscales de la consistencia del sistema de control y gestión de riesgos fiscales desarrollado por la entidad (OCDE, 2016, pp. 22-23); es decir, no basta con que el contribuyente haya documentado todos los procesos asociados al correcto funcionamiento del TCF (incluido el *testing* o una certificación externa del sistema), sino que la administración también debe realizar comprobaciones al respecto a efectos de dotar de «efectos fiscales» a tal TCF, esto es, de cara a perfilar el nivel de riesgo del contribuyente (*risk rating profile*), su nivel de transparencia fiscal, el propio alcance del TCF (enfoque de TCF de riesgos rutinarios de cumplimiento vs. enfoque de riesgos fiscales interpretativos, o si se trata de un TCF que refleja un mero *cosmetic or paper compliance* o un aseguramiento sustantivo del cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas del conjunto de actividades y operaciones realizadas por la empresa).

- El informe contempla varias fórmulas y metodología específica que pueden utilizar las autoridades fiscales para verificar el buen funcionamiento del TCF, incluyendo una demostración de la operatividad del mismo por parte de la empresa (OCDE, 2010a y 2010b)⁴⁹. También se contempla la posibilidad de que las autoridades fiscales lleven a cabo un *testing* del funcionamiento del TCF en tiempo real, o simplemente comprobar las declaraciones tributarias como medio indirecto de verificar el funcionamiento del TCF.

⁴⁸ El informe OCDE (2016) le dedica el capítulo 3 al *Assessing & Testing Tax Control Frameworks*.

⁴⁹ Algunos países, como Austria y Bélgica, condicionan el acceso al programa de cumplimiento cooperativa a la existencia de un TCF que opere efectivamente asegurando el cumplimiento ordinario de las obligaciones tributarias de acuerdo con estándares internacionales; a tal efecto, y sin perjuicio de la correspondiente comprobación administrativa, en Austria se prevé que un auditor o asesor fiscal emita una opinión legal sobre el TCF de la empresa a efectos de acceder al programa y permanecer en el mismo (informe jurídico sobre validez del modelo de TCF de la empresa cada tres años). *Vid.*: Bronzewska y Majdanska (2019, pp. 19 y ss.).

- El informe OCDE reconoce la tensión existente a la hora de aportar determinado tipo de documentación a la administración tributaria en relación con el análisis del tratamiento fiscal de las operaciones, indicando que en un contexto cooperativo cabe esperar tal nivel de transparencia.
 - La comprobación del correcto funcionamiento del TCF por parte de la administración también se llevará a cabo a través del cruce de datos o contraste con otras obligaciones de *reporting* generales y mecanismos de *disclosure*, como los que resultan de la Directiva DAC 6 (*EU tax disclosure rules*)⁵⁰, las *uncertain tax positions reporting rules*, o la propia documentación de precios de transferencia (incluyendo *Master & Local files*, y el informe CbC R) (OCDE, 2016, p. 24).
 - El informe de la OCDE no contempla que las administraciones tributarias concluyan sus revisiones periódicas de los TCF con un *sign-off* o confirmación formal sobre los procedimientos utilizados por la empresa para generar las declaraciones tributarias. De hecho, el informe OCDE insiste sobre la necesidad de que la administración tributaria siga asignando recursos dirigidos a realizar comprobaciones fiscales de contribuyentes cooperativos o que aparentemente presenten o sean percibidos como de bajo riesgo (OCDE, 2016, p. 25). Cabe observar a este respecto como administraciones tributarias muy avanzadas, como el IRS, HMRC, ATO o NCTA-NL, no hacen públicos los criterios de evaluación de los sistemas de *tax risk management* (TRM) implementados por las empresas, ni los efectos fiscales asociados a la revisión administrativa de los mismos, más allá de establecer los principios generales que deben ordenar la configuración de tales sistemas de TRM (Van der Hel, Van Dijk y Sigle, 2016, p. 646)⁵¹, lo cual evidencia como en la hora actual los programas de cumplimiento cooperativo operan principalmente al servicio del control de riesgos fiscales por parte de las administraciones, siendo deseable una mayor ponderación de la seguridad jurídica y transparencia administrativa.
- 6.º Garantía de aseguramiento de los riesgos. El TCF debería ser capaz de asegurar o garantizar a los *stakeholders*, incluyendo a los grupos de interés externos como la propia administración, que los riesgos fiscales son objeto de controles adecuados y que las declaraciones tributarias son fiables. Tal objetivo se alcanza estableciendo el «apetito de riesgo» de la entidad y asegurando que el marco

⁵⁰ En relación con la Directiva DAC 6, puede consultarse nuestro trabajo: Calderón (2018c, pp. 37-62).

⁵¹ Lo mismo parece acontecer en otros países como Austria, Bélgica o Polonia. *Vid.*: Bronzewska y Majdanska (2019, pp. 19 y ss.).

de gestión de riesgos es capaz de identificar desviaciones del mismo a través de mecanismos para mitigar o eliminar tal riesgo adicional.

Los «bloques fundamentales» se configuran de forma genérica, pudiendo requerir ciertas modulaciones en ciertas industrias. A este respecto, el informe OCDE indica que el sexto bloque es el que determina la efectividad del TCF.

5. Algunas consideraciones sobre las implicaciones derivadas de la implantación de sistemas de control y gestión de riesgos fiscales

A continuación, incluimos una serie de consideraciones sobre las implicaciones derivadas de la implantación de sistemas de control y gestión de riesgos por las empresas, dado que, a nuestro juicio, existen diferentes formulaciones y modelos aceptados internacionalmente de sistemas de control y gestión de riesgos fiscales y cada uno de estos modelos posee implicaciones distintas que deben ponerse en conexión y resultar consistentes con la propia estrategia fiscal de la empresa fijada al más alto nivel (Bronkhorst y Leask, 2016, p. 576). Es decir, la elección del modelo de gestión y control de riesgos fiscales constituye una decisión estratégica que posee implicaciones de alcance que deben ser ponderadas a la hora de decantarse por uno u otro modelo.

- Existe una tendencia a nivel internacional en el sector de las grandes empresas dirigida a implantar y desarrollar sistemas de gestión de riesgos fiscales operativos más integrados con la función financiera y el resto de áreas del negocio, superando un modelo de *reporting* financiero-fiscal *ex post*. Es decir, el modelo de TRM (*tax risk management*) tiende hacia sistemas de gestión y control de riesgos *ex ante* que operen a nivel global y de forma integrada con el resto del negocio y el *internal control risk* general de la empresa. Ello responde a un nuevo entorno regulatorio cada vez más integrado, complejo, dinámico, donde concurre un mayor nivel de supervisión administrativa y pública. El mayor escrutinio y atención pública y privada a los aspectos fiscales de las grandes empresas (v. gr., estrategia y prácticas fiscales) y el potencial impacto (financiero y reputacional) de los riesgos fiscales sobre los estados financieros y la cotización bursátil está determinando un mayor nivel de análisis del global ETR (*effective tax rate*) y de la provisión fiscal de las grandes empresas. La principal respuesta regulatoria y empresarial en relación con este nuevo contexto consiste en el reforzamiento de los mecanismos de buen gobierno corporativo en materia tributaria, particularmente la implantación de sistemas de gestión y control de riesgos que determinen un control del riesgo fiscal operacional a un nivel básico (*compliance*);

la principal fórmula utilizada a nivel internacional consiste en articular procedimientos internos (cada vez más tecnológicos) de gestión y control de riesgos fiscales basados en la metodología COSO (EY, 2014a).

- La implantación de sistemas de gestión y control de riesgos fiscales no constituye, como regla, una obligación de las empresas, a menos que la normativa mercantil haya establecido tal obligación como acontece en España con respecto a las sociedades cotizadas. No obstante, resulta evidente como la puesta en marcha y efectiva aplicación de estos sistemas de gestión y control de riesgos (TRM/TCF) constituye una buena práctica empresarial que ayuda a prevenir y mitigar riesgos básicos de incumplimiento de obligaciones tributarias, y converge con los principios del buen gobierno corporativo en materia fiscal, y resulta cada vez más necesaria como consecuencia de la digitalización administrativa y de los procedimientos de gestión tributaria que cada vez son más «contemporáneos» y operan bajo sistemas de *big data* y *data analytics* (EY, 2016). Ahora bien, los TRM/TCF no pueden entenderse aisladamente como un mecanismo autónomo o independiente que sirve para instrumentar buenas prácticas fiscales o buena gobernanza corporativa, sino que forman parte de la estrategia empresarial definida al más alto nivel y que incluye los objetivos y la política de cumplimiento tributario (la estrategia fiscal)⁵². Precisamente por ello existen diferentes modelos de TCF (tal y como ha reconocido la OCDE y las diferentes administraciones)⁵³, toda vez que existen distintas estrategias (y necesidades) empresariales en lo que concierne a la política y estrategia fiscal (v. gr., objetivos de ETR, nivel de riesgo fiscal que se considera aceptable, posición sobre *tax planning* y utilización de incentivos fiscales, modelo de relaciones con las autoridades fiscales, uso más o menos intensivo o estructural de mecanismos cooperativos, etc.).
- La implantación de TCF/TRM por parte de las empresas no puede verse como una panacea en relación con la minimización de riesgos fiscales, ya que estos por naturaleza resultan estructurales (particularmente en un contexto como el actual donde está teniendo lugar una «explosión de complejidad» a nivel regulatorio y la normativa y los propios modelos de negocio evolucionan de forma muy rápida)⁵⁴,

⁵² En parecidos términos, Bronzewska y Van der Eden (2014, p.639 y ss.).

⁵³ Vid. *supra*.

⁵⁴ Ciertamente en esta «era de la hipercomplejidad regulatoria» uno de los problemas y desafíos a los que se enfrentan los contribuyentes radica precisamente en lograr un cumplimiento tributario que se considere consistente por una o varias administraciones tributarias. Así, la ambigüedad, imprecisión y complejidad de la normativa tributaria dificulta seriamente determinar con certeza una posición fiscal de cumplimiento tributario. La tendencia a exigir un cumplimiento acorde con el espíritu de las normas tributarias en situaciones donde la norma es imprecisa y no hay materiales legislativos que permitan determinar con claridad

ni ello significa *per se* que una empresa desarrolla buenas prácticas fiscales. Como ya hemos indicado, la efectiva aplicación de un TCF constituye una buena práctica empresarial y favorece un mayor control del cumplimiento de las obligaciones tributarias y en tal sentido contribuye a que la función fiscal pueda desarrollar sus funciones de forma más consistente en la medida en que tiene mayor control sobre todos los procesos empresariales que poseen una dimensión fiscal; de esta forma, la función fiscal puede desarrollar un modelo de cumplimiento tributario alineado con los principios del buen gobierno corporativo (*in control statement*) y con los desafíos derivados de las nuevas técnicas de gestión tributaria y control fiscal que, a partir de técnicas administrativas de *data analytics*, están evolucionando hacia una combinación del *downstream tax compliance* (v. gr., *ride-sourcing data matching & risk-profiling audit selection actions*) que opera *ex post* o *post-filing*, con el *upstream compliance* (v. gr., *real-time interventions, preventing & pre-empting compliance actions*) que opera *ex ante* o *pre-filing* (OCDE, 2014a, 2014b, 2017b y 2017c, p. 92)⁵⁵.

- Desde la perspectiva de las administraciones tributarias, el hecho de que una empresa haya desarrollado un TCF que resulte consistente y fiable, a partir de las propias comprobaciones (*assessing & testing*) realizadas por las autoridades fiscales en el sentido comentado, se considera una buena práctica fiscal, particularmente en el contexto de programas de cumplimiento tributario cooperativo. Ello puede contribuir a la asignación de una calificación de contribuyente de bajo/medio riesgo, así como determinar en ciertos casos una reducción del alcance de las inspecciones fiscales, pero no lleva aparejada ni la eventual exclusión de

la finalidad de la normativa (en el caso de que exista una única finalidad dominante) evidencia las dificultades que afrontan los contribuyentes en este nuevo contexto. La forma en que se han ido configurando los propios estándares internacionales post-BEPS intensifica las dificultades para lograr certeza en el cumplimiento tributario por parte de los contribuyentes, tal y como ha reconocido recientemente la propia administración francesa (*Enterprises et administration fiscale: une nouvelle relation de confiance*, Paris, Mars 2019). *Vid.* también: McBarnet (2001). Las administraciones tributarias de países en desarrollo, a su vez, han puesto de relieve como la complejidad con la que se han configurado los principales estándares fiscales post-BEPS (*transfer pricing*, PPT) dificulta su «practicabilidad administrativa» y puede afectar «fatalmente» a la efectividad de BEPS como fórmula de reparar el sistema de fiscalidad internacional, de forma tal que se requiera una segunda refundación del sistema que lo haga más practicable para todas las administraciones tributarias y no solo para las de los países OCDE (Sarfo, 2019c, pp. 229 y ss.). En este mismo orden de cosas, se ha destacado como los referidos estándares BEPS y todo el conjunto de medidas arbitradas a nivel doméstico e internacional frente a la planificación fiscal agresiva trae consigo un mayor desequilibrio estructural en las relaciones administración-contribuyentes, existiendo un alto nivel de incertidumbre e inseguridad jurídica sobre lo que constituye un correcto cumplimiento tributario y planificación fiscal legítima, considerando en particular que el recurso a la interpretación con arreglo al espíritu de la ley ni es simple ni es suficientemente claro para fundamentar posiciones fiscales seguras o de bajo riesgo fiscal (véanse, en este sentido, los informes de la UK House of Commons, 2018 y 2019).

⁵⁵ En esta misma línea puede mencionarse el *IRS Integrated Modernization Plan* publicado en abril de 2019.

la imposición de sanciones («escudo fiscal»)⁵⁶, ni supone que tal empresa quede situada extramuros de los procedimientos ordinarios de comprobación tributaria. A este respecto, no se pierda de vista que, como ya hemos indicado en el epígrafe precedente, el TCF tan solo constituye un indicador de una posición de un contribuyente dirigida al cumplimiento tributario, de manera que se requiere en todo caso que las administraciones tributarias lleven a cabo las correspondientes comprobaciones de los TCF de las empresas en el marco de programas de cumplimiento cooperativo a efectos de verificar que se trata realmente de un contribuyente cooperativo y no estamos ante casos de *cosmetic or paper compliance*. En este mismo orden de cosas, cabe destacar como todos los procesos de control, detección, valoración, gestión y mitigación de riesgos que forman parte del TCF (y la documentación derivada de los correspondientes protocolos) son susceptibles de verificación y revisión por las administraciones tributarias, ya se participe o no en un programa cooperativo (Elliot, 2018, pp. 973 y ss.). De esta forma, el TCF, normalmente, constituirá un elemento central de toda comprobación tributaria, toda vez que aporta documentación sobre los procesos de aseguramiento del cumplimiento tributario ordinario, y en determinados modelos de TCF, también sobre el «mapa de riesgos fiscales» o sobre los riesgos derivados de posiciones fiscales inciertas y otras posiciones fiscales problemáticas

⁵⁶ De hecho, cabe poner de relieve la existencia de casos donde la Administración tributaria británica (HMRC) sancionó al *Senior Accounting Officer* (SAO) por considerar que no había adoptado las medidas adecuadas para asegurar que la entidad mantenía unos registros contables-fiscales fiables, tras haberse detectado fallos relevantes en los sistemas de control interno que permitieron determinados incumplimientos tributarios que sí fueron identificados *a posteriori* en el marco de una *due diligence* externa y comunicado a las autoridades fiscales (Sentencia de 3 de agosto de 2017, *First-Tier Tribunal Tax Chamber*, FTT caso *Thathiah v HMRC*, 2017 UKFTT 601 TC; no estamos ante un caso aislado tal y como se pone de relieve en un artículo del Financial Times de 24 de noviembre de 2017). La HMRC fundamentó la motivación de la sanción en que el sistema de control de riesgos fiscales adoptado era insuficiente y no cumplía el umbral mínimo establecido en el Manual HMRC de procedimientos de SAO (2009), en particular en lo relativo al sistema de verificación por muestreo de facturas de IVA. No obstante, finalmente el tribunal inglés que conoció del caso rechazó el enfoque de la HMRC y aceptó los argumentos expuestos en su defensa por el SAO, fundamentalmente considerando que el estándar de cumplimiento exigible a un SAO puede variar dependiendo de un conjunto de circunstancias fácticas como, por ejemplo, el tamaño de la entidad y los medios que cuente para el cumplimiento fiscal, de manera que el enfoque de la HMRC basado en un único y monolítico estándar de cumplimiento de las obligaciones del SAO no se aceptó. Sin embargo, no puede perderse de vista que la sentencia del FTT termina estableciendo que las grandes empresas deben contar con una función fiscal que sea capaz de asegurar el alto estándar de diligencia en el cumplimiento que le resulta exigible al SAO de acuerdo con la normativa inglesa. Igualmente la sentencia del FTT pone de relieve la relevancia de: a) una bien documentada y robusta política fiscal de los grupos de empresas; b) la elaboración de documentación sobre procedimientos internos de *tax accounting* y procesos de cumplimiento tributario; c) la articulación periódica de procesos de monitorización o chequeo de los procedimientos y documentación de cumplimiento tributario; y d) la asistencia de proveedores de servicios externos que contribuyan a verificar el buen funcionamiento de los sistemas de cumplimiento tributario y aporten asesoramiento fiscal independiente para el control de riesgos fiscales.

(v. gr., diferencias entre los criterios administrativos y la posición fiscal de la empresa en relación con el tratamiento fiscal de una operación)⁵⁷. En este sentido, no puede perderse de vista la intensificación de la transparencia fiscal que resulta de determinados modelos de TCF o de modelos de cumplimiento tributario de amplio alcance y que comportan un alto nivel de transparencia sobre los riesgos fiscales de las empresas (v. gr., como el que resulta de la «norma» UNE 19602)⁵⁸.

⁵⁷ Como ya hemos indicado, la OCDE ha destacado como los TCF no revelan en todo caso las diferencias interpretativas que resultan de las posiciones fiscales adoptadas por los contribuyentes con respecto a la posición de las administraciones.

⁵⁸ La «norma» UNE 19602, como se ha destacado con acierto por Martín Fernández y Menéndez Fernández, codifica una serie de elementos conectados con el aseguramiento del cumplimiento tributario por parte de las empresas, con una doble finalidad: a) ofrecer pautas generales a las empresas para implantar un sistema de cumplimiento tendente a minimizar sus riesgos tributarios, señalando la relevancia y funcionalidad de la creación de mecanismos de detección y corrección, así como cánones de aprendizaje para evitarlos en el futuro; y b) ser de utilidad para propiciar sistemas de gestión y control del riesgo tributario que, más allá del cumplimiento de las normativa tributaria aplicable, vayan dirigidos a la implantación de buenas prácticas tributarias en el sentido por ejemplo del Código de Buenas Prácticas Tributarias AEAT-FGE; se considera que la certificación de la observancia de la UNE puede servir de prueba ante la administración tributaria o los tribunales, al demostrar la voluntad de la organización de cumplir con sus obligaciones tributarias (Martín Fernández, 2018, y Menéndez Fernández, 2019, p. 86). La UNE 19602, a pesar de todo el valor e interés que posee a efectos de propiciar pautas para elaborar protocolos para mejorar los niveles de cumplimiento tributario por parte de las empresas, no articula un TCF en sentido estricto, ni tampoco está pensada para lograr el cumplimiento de la regulación mercantil de buen gobierno corporativo, sino que únicamente codifica pautas generales que pueden ser seguidas por las empresas para lograr un aseguramiento del cumplimiento tributario a partir de un modelo basado en una cultura de prevención, detección, y mitigación de riesgos fiscales, pero también de alta transparencia sobre los riesgos fiscales detectados, su valoración y medidas adoptadas para su mitigación. Todo el sistema de gestión y control de riesgos fiscales que modeliza la UNE debe estar documentado y, en principio, es accesible por las autoridades fiscales y otros *stakeholders*. En este sentido, la norma UNE 19602 termina aportando pautas para el desarrollo de un modelo de gestión y control de riesgos perfectamente válido pero más rígido y transparente (véase, por ejemplo, el anexo B de la UNE referido a los diferentes elementos que forman parte de la documentación mínima en un sistema de gestión de *compliance* tributario) que otros modelos de TCF más vinculados al buen gobierno corporativo (v. gr., modelos COSO, CobiT, etc.) o relacionados con los programas de cumplimiento tributario cooperativo (v. gr., estándar OCDE de TCF de 2016); en nuestra modesta opinión, pensamos que la UNE 19602 no respondería a la finalidad ni está configurada para desarrollar un sistema de buen gobierno corporativo en materia tributaria, dado que este posee un alcance más complejo y amplio, ni tampoco tal sistema de *compliance* tributario estaría diseñado para implementar el CBPT de la AEAT-FGE aunque puede utilizarse como instrumento complementario a tal efecto. Ahora bien, no cabe duda de que las pautas generales del modelo de gestión y control de riesgos fiscales que ofrece la UNE 19602 resultan de utilidad al efecto de propiciar el robustecimiento de los procedimientos establecidos por las empresas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. La UNE compila una serie de pautas generales que pueden contribuir a controlar y gestionar los riesgos fiscales relacionados con el cumplimiento tributario por cada empresa; no obstante, la UNE constituye en gran medida una «norma en blanco», dado que se limita a enunciar definiciones y procedimientos que deben llevarse a cabo (y documentarse) pero sin delimitar su contenido y alcance; de esta forma, la implantación del sistema

- En un contexto post-BEPS se viene observando como la tendencia a articular y desarrollar los principios propios de los programas de cumplimiento cooperativo estarían experimentando una cierta desaceleración⁵⁹ o cuando menos un menor progreso del esperado, hasta el punto de que en algunas jurisdicciones relevantes, como EE. UU., se llegó a plantear la cancelación de uno de sus programas cooperativos más relevantes (el *Compliance Assurance Process, CAP*) (Dolan y McCormally, 2018). Este limitado progreso (o cierta «congelación») de la expansión del modelo relacional basado en la relación cooperativa responde a un conjunto de factores, entre los que destaca la complejidad para articular tal modelo dual de relaciones fiscales administración-contribuyentes, las dificultades para evaluar sus efectos desde una perspectiva administrativa⁶⁰, así como las nue-

de gestión y control de riesgos fiscales cuyas pautas generales se recogen en la UNE 19602 requiere contar con expertos en materia de procedimientos de auditoría fiscal y sistemas de control interno de riesgos que cuenten con la experiencia, metodología y tecnología adecuada, así como con especialistas en materia tributaria que ayuden a detectar, valorar y mitigar los riesgos fiscales propios de cada empresa, considerando todas sus actividades y transacciones; en el caso de grupos de empresas con actividad transfronteriza la implantación del sistema de control de riesgos requiere contar con expertos locales en cada una de las jurisdicciones donde se realicen negocios. Las empresas que hubieran implantado sistemas de control de riesgos fiscales con arreglo a un estándar internacional (v. gr., COSO, estándar TCF de la OCDE) podrían considerar su adaptación a la UNE 19602 a efectos de lograr una certificación que pudiera aportar un indicio adicional sobre la validez de su modelo de gestión y control de riesgos fiscales, por más que tal adaptación no resulte obligatoria. No obstante, no puede perderse de vista que el cumplimiento con la UNE 19602 posee implicaciones relevantes en términos de transparencia fiscal, dado que conlleva la conservación de documentación sobre el mapa de riesgos fiscales, así como la identificación, valoración y mitigación de todos los riesgos fiscales comprendidos en tal sistema de control como las «posiciones fiscales inciertas o problemáticas»; toda esta información fiscal puede ser requerida por la administración española (y autoridades extranjeras que invocaran los instrumentos de asistencia administrativa mutua en materia tributaria) y determinados *stakeholders* (accionistas, inversores, sindicatos, etc.); estas circunstancias podrían tenerse en cuenta a efectos de determinar el alcance del sistema de *compliance* tributario por cada organización.

⁵⁹ Por ejemplo, en la UE no llega a la mitad la cifra de Estados miembros que han articulado programas cooperativos (normalmente para «grandes contribuyentes»); durante los últimos tres años tan solo tres Estados miembros (Austria, Bélgica y Croacia) han dado el paso de crear un programa cooperativo, debiendo matizarse además que en el caso de Austria tal programa ya existía como «piloto» desde 2011. *Vid.*: Bronzewska y Majdanska (2019, pp. 19 y ss.). Cabe destacar igualmente como en marzo de 2019, el gobierno francés adoptó una importante iniciativa para el relanzamiento de la *relation de confiance* que se puso en marcha en el año 2013 (*vid.*: Ministère de l'action et des Comptes Publics: Enterprises et Administration Fiscales, 14 March 2019). Curiosamente, la primera medida adoptada a efectos de desarrollar esta nueva «relación de confianza» consiste en un mecanismo que permite a los contribuyentes poner en conocimiento de la administración tributaria determinados incumplimientos tributarios al objeto de regularizarlos a través de un acuerdo que reduzca la imposición de sanciones y los intereses de demora; no obstante, la administración puede rechazar la propuesta de regularización convencional presentada por el contribuyente e iniciar una inspección (*vid.*: Lieb *et alter*, 2019).

⁶⁰ Uno de los factores que podría haber incidido de forma relevante en el limitado progreso de los programas de cumplimiento tributario cooperativo pasa por la dificultad para medir su efectividad y eficiencia

vas dinámicas administrativas generadas durante la crisis financiera de 2008 en conexión con la nueva retórica de lucha contra la planificación fiscal agresiva y los nuevos estándares fiscales internacionales desarrollados a partir de la nueva ola de coordinación y cooperación fiscal multilateral articulada en el marco del Proyecto OCDE/G20 BEPS⁶¹. En particular, cabría destacar como BEPS trae una «nueva transparencia fiscal» y estándares fiscales más subjetivos y laxos que pivotan sobre un concepto reduccionista de la planificación fiscal legítima que pretende alterar las fronteras entre esta y la elusión fiscal⁶². En este contexto, se ha

con respecto al objetivo último que se persigue desde la perspectiva de las administraciones tributarias, a saber: asegurar el cumplimiento tributario, reforzando la legitimidad e integridad del sistema a través de medios eficaces y eficientes (análisis coste/beneficio con respecto a otros sistemas: *audits/audit yield approach*). A este respecto, tanto la OCDE como la doctrina vienen poniendo de relieve como la valoración administrativa de tales programas no puede hacerse a partir de la métrica tradicional basada en el análisis de los ingresos tributarios recaudados como consecuencia de tal actividad administrativa, sino que debe evolucionarse hacia métricas más holísticas que tengan en cuenta los efectos sobre el cumplimiento tributario en el sentido de *total value of tax base (covered by the cooperative compliance agreements) that is under control, or assured* (OCDE, 2014a, p. 51; Majdanska y Wu, 2019, pp. 1.056 y ss.). Con todo no puede dejar de destacarse que los programas de cumplimiento cooperativo, que actualmente se proyectan fundamentalmente sobre grandes contribuyentes, en la hora actual son insuficientes para dar una respuesta adecuada a la situación de alta inseguridad jurídica resultante de estándares fiscales y cláusulas domésticas y convencionales muy imprecisas y que admiten muy diferentes interpretaciones, resultando necesario el desarrollo del marco de buen gobierno administrativo en los diferentes ordenamientos; tal marco incluye la articulación de *checks & balances* que permitan monitorizar buenas prácticas administrativas desde una perspectiva interna, una regulación procedimental garantista que permita el ejercicio de los derechos básicos de los obligados tributarios, el desarrollo de mecanismos de asistencia a los contribuyentes que les permitan un cumplimiento tributario en condiciones de seguridad jurídica y bajos costes de cumplimiento (en parecidos términos: Vegh y Gribnau, 2018, pp. 48 y ss., y GTAP, 2019), destacando la estrecha interrelación entre ética fiscal y un marco que proteja de forma adecuada los derechos de los obligados tributarios de manera que favorezca el cumplimiento tributario voluntario, particularmente en un contexto de alta complejidad post-BEPS donde los mecanismos de asistencia a los contribuyentes deben redimensionarse a efectos de facilitar tal cumplimiento voluntario).

⁶¹ La propia estrategia desarrollada por la administración tributaria del Reino Unido (HMRC) en relación con el control fiscal de los grandes contribuyentes evidencia que el eje de tal estrategia no pasa por desarrollo de mecanismos cooperativos sino por instrumentar un conjunto de mecanismos que determinen un cambio de comportamiento fiscal por parte de las grandes empresas de manera que se abandone una estrategia fiscal que comprenda un enfoque de planificación fiscal que entrañe riesgos medios/altos (*vid.*: HMRC, 2019).

⁶² La implementación de BEPS, y todo lo que comporta, constituye un proceso global de cambios a distintas velocidades y con enfoques locales que trae consigo un «mundo fiscal en transición». Las consecuencias básicas derivadas de todo ello pasan por un aumento exponencial de la complejidad de la gestión del cumplimiento tributario y una intensificación de los riesgos, inseguridad jurídica y controversias fiscales internacionales. Igualmente, este «mundo fiscal en transición» trae consigo un incremento de costes de cumplimiento para las empresas, *growing tax burdens* y un contexto de competencia entre administraciones por el gravamen de las bases imponibles de las grandes empresas. Ni que decir tiene que este

observado una tendencia hacia un «*enforcement* administrativo más agresivo» donde algunas autoridades fiscales estarían adoptando posiciones fiscales más extremas (que traen consigo un mayor número de controversias)⁶³ y son más reacias a aceptar el *trade-off* o binomio esencial del modelo cooperativo basado en mayor transparencia fiscal empresarial a cambio de seguridad jurídica, reducción de costes de cumplimiento y *procedural fairness* (Allen y Overy, 2017); asimismo, la nueva gobernanza administrativa que, siguiendo los nuevos estándares de buenas prácticas administrativas, se está implantando en algunos países avanzados en relación con la estrategia de *tax settlements & litigation*, está trayendo consigo mayor litigiosidad al reducirse el margen de discrecionalidad en la terminación convencional de procedimientos tributarios⁶⁴. Un buen número de MNE americanas ha reaccionado defensivamente frente a las nuevas exigencias de transparencia y *tax disclosure* establecidas en un contexto post-BEPS por algunos países

nuevo marco implica potenciales efectos negativos para el comercio, la inversión y el desarrollo económico, particularmente donde se lleve a cabo una «implementación dura» (o no alineada) de BEPS. A su vez, la nueva transparencia fiscal post-BEPS impacta sobre la estrategia fiscal y el modelo de *tax planning* de un cierto número de MNE, dado que ahora determinadas estructuras que resultaban legales en un marco pre-BEPS quedan sujetas a un test de estrés de control administrativo (bajo nuevos estándares que exigen más sustancia para fundamentar el modelo de *profit allocation*) y reputacional. De esta forma, los nuevos estándares fiscales derivados del proyecto BEPS combinados con el nuevo marco fiscal poscrisis financiero 2008 impactan claramente sobre la estrategia y función fiscal de las grandes empresas. Así, por un lado, la función y política fiscal experimentan una elevación de rango integrándose entre los elementos centrales de la estrategia, política y cultura de las grandes empresas que son definidos por el consejo de administración (*Global CEOs involved in tax strategy of MNEs*). Por otro lado, el nuevo marco articula una conexión entre la estrategia fiscal y el gobierno corporativo, como consecuencia de la nueva percepción del riesgo fiscal y las nuevas necesidades de gestión de los nuevos riesgos (*Global Tax Uncertainty = Top Issue for Global Tax Directors*). Resulta evidente que el aumento del número de inspecciones sobre las MNE que resultan del marco post-BEPS, combinado con enfoques administrativos más agresivos y un menor margen de maniobra en los *tax settlements*, puede impactar sobre la estrategia y función fiscal de los grandes contribuyentes, generando particularmente mayor tensión sobre la gestión de la tasa fiscal efectiva de los grupos MNE. El nuevo marco fiscal global post-BEPS, por tanto, puede terminar afectando de forma relevante a la estrategia y función fiscal de las grandes empresas considerando una serie de consecuencias derivadas de tal marco post-BEPS, a saber: a) el creciente impacto reputacional de la estrategia fiscal en un contexto donde el (*legal*) *tax planning* sigue siendo necesario; y b) la dimensión estratégica de la función fiscal en un contexto que requiere de una mayor minimización de riesgos, controversias y costes fiscales; tal enfoque estratégico de la función fiscal incluye la optimización fiscal en un contexto regulatorio global más complejo que también impacta sobre la organización y procesos operativos de la función fiscal (*vid.*: Calderón, 2018a).

⁶³ Ello se constata a partir de las propias estadísticas publicadas por la OCDE sobre el inventario de procedimientos amistosos (*vid.*: OCDE, 2017d). Destacada doctrina española también se ha ocupado de poner de relieve los problemas que plantea el alto nivel de litigiosidad tributaria en nuestro país (*vid.*: Juan Lozano y Fuster Asencio, 2016, pp. 24 y ss.; véase también el estudio de la AEDAF, 2012).

⁶⁴ Ello aconseja robustecer los mecanismos de buena gobernanza tributaria por parte de las empresas. *Vid.*: Ison (2019).

(v. gr., la exigencia de publicación de la «estrategia fiscal» en el Reino Unido), de manera que la adaptación a los nuevos estándares fiscales se compatibiliza con su estrategia fiscal y enfoque de planificación fiscal (Belnap, 2019). A pesar de este limitado progreso de los programas cooperativos no puede dejar de señalarse que la OCDE sigue fomentando su desarrollo, ya que, por un lado, algunos de estos mecanismos (v. gr., APA⁶⁵, ICAP) pueden operar como mecanismos de prevención de controversias fiscales internacionales que resultan claves para estabilizar el nuevo marco de fiscalidad internacional post-BEPS⁶⁶, y, por otro, tales programas pueden utilizarse como instrumentos avanzados de control de riesgos fiscales y de *upstream tax compliance*.

- En este sentido, consideramos que la implantación y la específica configuración de un sistema de gestión y control de riesgos fiscales constituye una decisión estratégica que debe adoptarse a un alto nivel y debe tomar en consideración un conjunto de factores estrechamente conectados con la propia estrategia fiscal de empresa. Como ya hemos indicado, los estándares internacionales de buen gobierno corporativo y la propia posición de la OCDE (y de las administraciones tributarias de países miembros del FTA) parten de la premisa de que resultan válidos y admisibles diferentes modelos de control de riesgos fiscales, que pueden poseer muy distinto alcance en función de los objetivos que se quieren alcanzar y el mayor o menor nivel de transparencia que se quiere asumir.
- A este respecto, cabe observar como la tendencia post-BEPS relacionada con el limitado progreso o cierta «desaceleración» de los programas de cumplimiento cooperativo (y el unilateralismo fiscal) que impacta negativamente sobre la dinámica relacional basada en la ecuación transparencia/seguridad jurídica y *procedural fairness*, está ejerciendo una influencia relevante sobre la configuración de los TCF en el sentido de articularlos de forma más defensiva en conexión con los principios de buen gobierno corporativo.
- El modelo de relación cooperativa, que tanto sentido tiene desde la perspectiva de los grandes y medianos contribuyentes y de las administraciones tributarias

⁶⁵ Algunos *practitioners* americanos han puesto en valor el mecanismo de los APA bilaterales en este escenario, destacando como algunas MNE están desarrollando el *BAPA benchmark approach* en el sentido de que un APA bilateral entre dos jurisdicciones relevantes sobre transacciones críticas constituye un «marco bilateral» exportable a otras jurisdicciones a efectos de verificar un alto estándar de cumplimiento con el ALS. También consideran que los APA bilaterales constituyen un instrumento idóneo para testar reestructuraciones post-BEPS o reorganizaciones de cadenas de valor que respondan a las tensiones comerciales existentes entre EE. UU. y China y sus derivadas globales que han traído un incremento de las tarifas aduaneras. *Vid.*: Wrape y Kramer (2019).

⁶⁶ Por ejemplo, el comunicado de la última reunión del *Forum on Tax Administration* (2019 FTA Santiago Communiqué, April 2019) hace referencia a la puesta en marcha del programa cooperativo *ICAP Pilot 2.0*. *Vid.*: Calderón (2018b, pp. 690 y ss.).

como mecanismo de aseguramiento del cumplimiento tributario voluntario y la reducción de controversias, no puede desarrollarse y avanzar a menos que se articule un sistema equilibrado, conforme al cual una mayor transparencia fiscal por parte de los contribuyentes lleve aparejada de forma efectiva una mayor seguridad jurídica y *procedural fairness* (en términos compatibles con el principio de igualdad tributaria), lo cual requiere, entre otras cosas, definir con mayor claridad su marco regulatorio (de forma que contribuyentes cooperativos obtengan mayores niveles de seguridad jurídica)⁶⁷, así como dotarlo de efectividad y estabilidad⁶⁸.

⁶⁷ En este orden de cosas, podría tener sentido dotar de mayor relevancia a los TCF implantados por las empresas, considerando su funcionalidad en el marco de los programas de cumplimiento cooperativo en línea con lo recogido en el informe OCDE (2016), siguiendo el ejemplo de otros países europeos. La implantación y correcto funcionamiento de un TCF implantado por una empresa, que estuviera alineado con el referido «estándar» OCDE, podría constituir un condicionante de acceso (y de permanencia) en el programa de cumplimiento cooperativo, o, cuando menos, integrar un elemento que formara parte de la evaluación administrativa del contribuyente junto con los restantes indicadores de buenas prácticas fiscales recogidos en el CBPT AEAT-FGE y el propio Informe de transparencia fiscal. Ello no solo permitiría llevar a cabo una evaluación más holística de la posición de cumplimiento tributario básico del contribuyente (*justified trust*), sino también reforzar la fundamentación constitucional-administrativa del programa al configurarse de tal forma que permite en mayor medida «el aseguramiento de las bases imponibles de las empresas comprendidas en el programa», tal y como postula la OCDE. Igualmente, podría tener sentido valorar de forma efectiva, junto con el TCF y en línea con la «metodología ICAP», la exposición del modelo fiscal y de precios de transferencia (*lato sensu*) recogido en la documentación del grupo (CbC R, *master & local files*), dado que todo ello aporta un contexto esencial para entender los Informes de transparencia fiscal presentados por los contribuyentes cooperativos.

⁶⁸ En este sentido, el compromiso del gobierno francés, de 14 de marzo de 2019, de desarrollar siete medidas dirigidas a mejorar el marco relacional entre los contribuyentes y las autoridades fiscales francesas en el marco del relanzamiento de la *relation de confiance* (2013) constituye una iniciativa que, a nuestro juicio, avanza en la dirección correcta (*vid.*: Ministère de l'action et des Comptes Publics: Entreprises et Administration Fiscales, 14 mars 2019). No obstante, el acceso al programa requiere que las grandes empresas posean un historial de cumplimiento tributario cooperativo con las autoridades fiscales, no resultando aceptables comportamientos que hayan determinado la imposición de sanciones tributarias por ocultación deliberada de hechos o transacciones; igualmente, las autoridades fiscales francesas han destacado que el mayor nivel de seguridad jurídica que las empresas integradas en el programa recibirá de la administración tributaria está sujeta a alta transparencia y a controles fiscales, y no solo a «análisis de datos» (Sheppard, 2019, pp. 219-220).

Referencias bibliográficas

- AEDAF. (2012). La conflictividad tributaria. Diagnóstico sobre sus causas y sobre su condición de enfermedad endémica. *Papers AEDAF*.
- Allen y Overy. (2017). *Global Tax Practices: Negotiating the minefield: managing tax risks in challenging times*. Recuperado de <www.allenoverly.com>.
- Araki. (2018). Tax and Corporate Governance. *TNI*, 89(3), 245 y ss.
- Avi-Yonah. (2014). Just Say No: Corporate Taxation and Corporate Social Responsibility. *Public Law and Legal Research Paper Series*, 14.
- Bal. (2019a). VAT Trends in Europe: Digitalization and Real-Time Filing. *TNI*, 93(7), 717 y ss.
- Bal. (2019b). Indirect Tax Compliance: Process of Automation or Process Transformation? *TNI*, 255 y ss.
- Barrenechea y González. (2015). Nuevo marco del gobierno fiscal de las empresas cotizadas. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 391, 111-146.
- Belnap. (2019). Brass necks and boilerplate: How US MNEs treat UK Requirements for tax strategy disclosure. *TJN*.
- Bird y Davis-Nozemak. (2018). Tax Avoidance as a Sustainability Problem. *J. Bus. Ethics*, 151 y ss.
- Bronkhorst y Leask. (2016). Business process management as a tax risk identification and management method. *eJournal of Tax Research*.
- Bronzewska y Majdanska. (2019). The New Wave of Cooperative Compliance Programmes and the Impact of New Technology. *ET*.
- Bronzewska y Van der Eden. (2014). Tax Control Framework - A Conceptual Approach: The Six Nuances of Good Tax Governance. *Bulletin for International Taxation*, 68(11).
- Brooks; Hillenbrand y Money. (2015). *What Stakeholders Expect from Corporations When It Comes to Paying Tax: Corporate Reputation and Optimal Tax Planning*. Henley Business School.
- Calderón. (2018a). La transformación del marco fiscal internacional como consecuencia del Proyecto OCDE/G20 BEPS. *Las claves del cambios de estándares fiscales internacionales post-BEPS*. Dossier Thomson-Reuters.
- Calderón. (2018b). The OECD International Compliance Assurance Programme: Just a New Multilateral and Cooperative Model of Tax Control for Multinational Enterprises? *BIT*.
- Calderón. (2018c). El nuevo marco europeo de transparencia de esquemas transfronterizos sujetos a declaración por intermediarios fiscales y contribuyentes: las EU Tax disclosure rules y sus implicaciones. *QF*, 10.
- Calderón y Seara. (2015). *Cumplimiento Tributario Cooperativo y Buena Gobernanza Fiscal en la Era BEPS*. Pamplona: Aranzadi-Thomson Reuters-EY.
- Calderón y Seara. (2016). The Concept of «Aggressive tax planning» launched by the OECD and the EU Commission in the BEPS Era: Redefining the Border between Legitimate and Illegitimate Tax Planning. *Intertax*, 44(3).
- Chen *et al.* (2016). Information Processing Costs and Corporate Tax Aggressiveness: Evidence from the SEC's XBRL Mandate. Recuperado de <<https://ssrn.com/abstract=2754427>>.
- Colon y Swagerman. (2015). Enhanced relationship preparedness in a Dutch multi-

- national context: A tax control framework. *Journal of Accounting and taxation*, 7(1).
- Córdoba Ocaña. (2018). La Relación Cooperativa entre la Administración y los Contribuyentes: Transparencia, Gestión del Riesgo Fiscal y Seguridad Jurídica. En *El Fraude Fiscal en España*. Thomson Reuters Aranzadi.
- COSO. (2008). *Tax Control Framework (From focus on risks to being in control)*. Netherlands Tax and Customs Administration, TCF Working Group.
- COSO. (2013). *The Updated COSO Internal Framework*. Second Edition.
- DGB. (2013). *Monitoring Guidelines for Large Enterprises*.
- Dolan y McCormally. (2018). IRS Extends CAP Program, Modifying Some Requirements and Signaling More Significant Restrictions May Lie Ahead. *Tax Management Memorandum*, 400.
- Elliot. (2018). Reducing the Need for Tax Accrual Workpapers. *TNI*.
- EU Parliament resolution of 26 March 2019 on financial crimes, tax evasion and tax avoidance (2018/2121(INI), P8_TA-PROV(2019)0240.
- EY. (2014a). Managing Operational Tax Risk (Find the right people, processes, and technology to manage record-to-record risks). EY.
- EY. (2014b). *Transitioning to the 2013 COSO Framework for External Financial Reporting Purposes*. EY.
- EY (2016). *Running the Numbers: How Data Analytics Is Transforming Tax Administrations*. EY.
- Financial Times. (24 de noviembre de 2017). HMRC fines 115 finance directors for accounting lapses.
- Freedman, Loomer y Vella. (2008). Moving Beyond Avoidance? Tax Risk and the Relationship between Large Business and HMRC. En *Beyond Boundaries: Developing approaches to tax avoidance and tax risk management*. Oxford University Centre for Business Taxation.
- Freytmeyer. (2019). *Trending Toward Transparency*. FACT Coalition.
- Gascón Catalán. (2014). Los consejos de administración como máximos responsables de la estrategia fiscal de las sociedades cotizadas. *Documentos de Trabajo del IEF*, 19.
- Gascón Catalán. (2015). Estrategias fiscales y marcos de control interno y de gestión de riesgos fiscales en las sociedades cotizadas. Impacto de la Ley 31/2014. *Crónica Tributaria*, 155, 87 y ss.
- González de Frutos (2018). *Tax Assurance. A Risk Management Handbook for Large Taxpayers*. Lefebvre.
- Green. (2004). A Look at the Causes, Impact and Future of the Sarbanes-Oxley Act. *Journal of International Business and Law*, 3(1).
- Gutmann. (2019). Tax-A Reputation and Board Room Issue. *Bloomberg Tax*.
- GTAP tax advisers global platform. (2019). *Opinion Statement on Draft Report and Tax Morale*.
- Herzfeld. (2018). Accounting Disclosures Post-TCJA. *TNI*.
- Herzfeld. (2019). Tax Transparency in Fits and Starts. *TNI*.
- HMRC. (2017). *Tax Compliance Risk Management (The Business Risk Review (BRR): Business Risk Review Assessment indicators: Deciding whether a customer is Low Risk)*.
- HMRC. (2019). *Tackling tax avoidance, evasion and other forms of non-compliance*.
- Hyman. (2014). Paying a fair share of tax and aggressive tax planning - A tale of two myths. *eJournal of Tax Research*, 12(2).

- ICAEW. (2019). *Digitalisation of tax: international perspective*.
- IRS. (2019). *LB&I, Announces Large Corporate Compliance Program*. IR-2019-95.
- Ison. (2019). The Changing Tax Landscape: Managing Risks in 2019. *BCIP*.
- Juan Lozano y Fuster Asencio. (2016). Buena Administración tributaria y seguridad jurídica. *Documentos IEF*, 5.
- KPMG. (2012). *Tax Risk Management in China*.
- Legal Today. (8 de marzo de 2019). La AEAT advierte de que el cumplimiento tributario no es un escudo frente al incumplimiento.
- Li et al. (2009). China: SAT preparing new guidelines on tax risk management for large taxpayers. *World Tax Advisor*.
- Lieb et al. (2019). French Tax Authority launches a new disclosure service. *Global Tax Alert*.
- Majdanska, Lindenberg y Schoueri. (2017). Tax Compliance in the Spotlight - The Challenges for Tax Administrations and Taxpayers. *BIT*.
- Majdanska y Wu. (2019). Using Impact Evaluation to Examine domestic and international cooperative compliance programs. *TNI*.
- Martín Fernández. (2018). *Cumplimiento cooperativo en materia tributaria. Claves para la implantación de un manual de buenas prácticas tributarias (Compliance)*. Lefebvre.
- McBarnet. (2001). *When Compliance is not the Solution but the Problem*. The Australian National University, ATO, Centre for Tax Integrity, WP n.º 18,
- Menéndez Fernández. (2019). El Compliance Tributario: un escalón más hacia la transparencia fiscal. *Carta Tributaria*.
- Ministère de l'action et des Comptes Publics: Entreprises et Administration Fiscales. (2019). *Une Nouvelle Relation de Confiance*. Paris.
- Ng. (2018). Tax Control Framework in China. *WTS China*.
- OCDE. (2004). Guidance Note: Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance. OECD.
- OCDE. (2010a). *Guidance Note-Guidance on Test Procedures for Tax Audit Assurance*. OECD.
- OCDE. (2010b). *Information Note-Tax Compliance and Tax Accounting Systems*. OECD.
- OCDE. (2014a). *Measures of Tax Compliance Outcomes: A Practical Guide*. OECD.
- OCDE. (2014b). *Tax Compliance by Design (Achieving improved SME Tax Compliance by adopting a System perspective)*. OECD.
- OCDE. (2016). *Co-operative Tax Compliance. Building Better Tax Control Frameworks*. OECD.
- OCDE. (2017a). *Tax Administration 2017 (Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies)*. OECD.
- OCDE. (2017b). *The Changing Tax Compliance and the Role of Audit*. OECD.
- OCDE. (2017c). Technologies for Better Tax Administration. En OECD, *Tax Administration 2017*. OECD.
- OCDE. (2017d). *Mutual Agreement Procedure Statistics 2017*. En <www.oecd.org>.
- OCDE (FTA). (2016). *Co-Operative Tax Compliance: Building a Better Tax Control Frameworks*. OECD.
- Ozelli y Russell. (2017). Tax Transparency and Its Implications for MNEs. *Tax Management Memorandum*, 119.
- PRI. (2017). *Engagement Guidance on Corporate tax Responsibility*.

- PRI. (2018). *Engagement Guidance on Corporate Tax Responsibility (Why and how to engage with your investee companies)*.
- Puig. (2019). La paradoja del cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales. *Expansión*.
- Sarfo. (2018). Multinational Tax Accountability 2.0. *TNI*.
- Sarfo. (2019a). Investors Applying Tax Transparency Pressure. *TNI*.
- Sarfo. (2019b). LB&I Expanding Staffing and Use of Data Analytics. *TNI*.
- Sarfo. (2019c). IMF Tax Policy Paper More Cautious Than Consultation Documents. *TNI*.
- SAT. (2009). *Guidelines on Tax Risk Management for Large Taxpayers*.
- Shehab y Ruggles. (2019) AI is Ready - Your tax Professionals May Not Be. *Bloomberg BNA*, 28 *DTR* 12.
- Sheppard. (2019). The Limits of Friendlier Tax Administration, Part 2. *TNI*.
- Sukhraj. (2016). UK Regulator Finds Tax Reporting Among 350 Companies 'Bland'. *Bloomberg Tax*.
- UK House of Commons. (2018). *The Powers of the HMRC: Treating Taxpayers Fairly*.
- UK House of Commons. (2019). *Tax Avoidance & Tax Evasion Report*.
- Van der Enden y De Groot. (2015). Two Missing Links: A Move towards an Auditing Standard Specifically for the Tax Control Framework. *BIT*.
- Van der Hel, Van Dijk y Sigle. (2015), Managing compliance risks of large taxpayers: A review of the underlying assumptions of cooperative compliance. *eJournal of Tax Research*, 13(3).
- Van der Hel, Van Dijk y Sigle. (2016). Cooperative Compliance: Tax Risk Management and Monitoring. *Intertax*, 44(8-9).
- Vegh y Gribnau. (2018). Tax Administration Good Governance. *EC Tax Review*, 1.
- Visser. (2008). En *Tax Control Framework (From focus on risks to being in control)*. Netherlands Tax and Customs Administration, TCF Working Group.
- Wrappe y Kramer. (2019). Advance Pricing Agreements - Looking for Transfer Pricing Certainty in Uncertain Times. *Bloomberg Law: Tax*.