

**MEMENTO PRÁCTICO
COMPLIANCE FISCAL
Buenas Prácticas Tributarias**

es una obra colectiva,
realizada por iniciativa
y bajo la coordinación de
Francis Lefebvre

COORDINADORES:

Javier Martín Fernández

Socio Director de Ideo Legal
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid

Jesús Rodríguez Márquez

Socio Director de Práctica Tributaria de Ideo Legal
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

AUTORES:

Fernando Anaya Martín

Consultor de Ideo Legal. Abogado y Economista

Jaime Aneiros Pereira

Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Vigo. Miembro de la Word Compliance Association. Experto Externo ante el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias (SEPBLAC)

Juan Manuel Berdud Seoane

Socio Director de Práctica Contable de Ideo Legal

Javier Martín Fernández

Socio Director de Ideo Legal
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid

Jesús Rodríguez Márquez

Socio Director de Práctica Tributaria de Ideo Legal
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Lucía Torrejón Sanz

Consultora de Ideo Legal. Economista

© FRANCIS LEFEBVRE, S.A.
LEFEBVRE-EL DERECHO, S.A.

Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid.

www.efl.es

Precio: 89,44 € (IVA incluido)

ISBN: 978-84-17794-13-2

Depósito legal: M-8796-2019

Impreso en España
por Printing '94
c/ Orense, nº 4 - 2º. 28020 - Madrid

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

MEMENTO **PRÁCTICO**
FRANCIS LEFEBVRE

Compliance Fiscal

Buenas Prácticas Tributarias

Incorpora el
texto íntegro
de la Norma
UNE 19602

Fecha de edición: 28 de febrero de 2019



Plan general

	Número marginal
Parte 1ª. La experiencia internacional y comunitaria	
Capítulo 1. Trabajos de colaboración internacional y experiencia de los países de nuestro entorno económico	105
Capítulo 2. Código del Contribuyente Europeo.....	120
Capítulo 3. DAC 6: Directiva de intermediarios fiscales	250
Capítulo 4. El contribuyente certificado en la propuesta de reforma de la Directiva del IVA.....	340
Parte 2ª. El cumplimiento cooperativo en España	
Capítulo 5. Recepción en los ámbitos penal y mercantil	405
Capítulo 6. Recepción en el ámbito tributario	455
Capítulo 7. Código de Buenas Prácticas Tributarias.....	600
Capítulo 8. El proyecto de Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios	700
Parte 3ª. ¿Cómo se elabora un Manual de Buenas Prácticas tributarias?	
Capítulo 9. Aspectos generales	800
Capítulo 10. La política de cumplimiento tributario y su planificación	950
Capítulo 11. Requisitos respecto de determinados tributos	1100
Capítulo 12. Requisitos en relación a las infracciones penales.....	1250
Capítulo 13. Procesos de control	1400
Capítulo 14. El responsable de buenas prácticas tributarias (<i>tax compliance officer</i>), los asesores externos y el canal de denuncias	1500
Capítulo 15. Evaluación y mejora continua	1550
Capítulo 16. Puesta en práctica del Manual de Buenas Prácticas Tributarias	1600
Documentación complementaria.....	1700
Bibliografía	
Tabla alfabética	
Índice analítico	

Abreviaturas

ACA	Acuerdos de cumplimiento anual (Annual compliance arrangement)
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
Anexo 2015	Anexo al CBPT aprobado por el FGE el 2 de noviembre de 2015
APAs	Acuerdos previos de valoración (Advance Pricing Agreement o Advance Pricing Arrangement)
art.	Artículo
BEPS	Base erosion and profit shifting
CA/CCAA	Comunidad/es Autónoma/s
CBPPT	Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios
CBPT	Código de Buenas Prácticas Tributarias
CC	Código Civil
CCE	Código del Contribuyente Europeo
CCom	Código de Comercio
CDC	Consejo para la Defensa del Contribuyente
Const	Constitución Española de 1978
CIF	Código de Identificación Fiscal
CP	Código Penal
CRM	Client Relationship Manager
CSCBPPT	Comisión de Seguimiento del CBPPT
CSCBPT	Comisión de Seguimiento del CBPT
DAC 6	Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16 por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información
DCGC	Delegación Central de Grandes Contribuyentes
DGT	Dirección General de Tributos
Dir IVA	Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA
Dir UE/2011/16	Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE
DOUE	Diario Oficial de la Unión Europea
EELL	Entidades Locales
FGE	Foro de Grandes Empresas
F.J.	Fundamento Jurídico
FPT	Foro de Profesionales Tributarios
FTA	Forum of Tax Administration de la OCDE
IEF	Instituto de Estudios Fiscales
IFA	International Fiscal Association
Informe de Transparencia	Informe Anual de Transparencia Fiscal para empresas adheridas al CBPT
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
ISO	International Standard Organization
ITP y AJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LDGC	Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes
LG	Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
LI	Ley 21/1992, de 16 de julio, de Industria
LIRNR	Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del IRNR
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
LIS/04	Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (derogado)
LIVA	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA
LO 5/2010	Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, de reforma del CP
LO 7/2012	Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, de reforma del CP

PARTE PRIMERA

La experiencia
internacional y
comunitaria

Capítulo 1.	Trabajos de colaboración internacional y experiencia de los países de nuestro entorno económico	105
Capítulo 2.	Código del Contribuyente Europeo	120
Capítulo 3.	DAC 6: Directiva de intermediarios fiscales	250
Capítulo 4.	El contribuyente certificado en la propuesta de reforma de la Directiva del IVA .	340

CAPÍTULO 1

Trabajos de colaboración internacional y experiencia de los países de nuestro entorno económico

Trabajos de colaboración internacional La relación cooperativa se construye por parte de una serie de trabajos de colaboración internacional, fundamentalmente impulsados, desde 2006, por el FTA de la OCDE. Esta expresión se utiliza, básicamente, para referirse a determinadas estrategias que distintas Administraciones tributarias han puesto en práctica en aras de obtener, de las grandes organizaciones, una actitud más cooperativa, disminuir la litigiosidad e incrementar la recaudación. También, se trata de un **modelo gerencial** llamado a incidir en todas las fases que escalonan el diseño y aplicación del Sistema tributario.

Este modelo toma forma en dos **documentos** del FTA de la OCDE:

- El papel de los **intermediarios fiscales** (The role of Tax Intermediaries) de 2008; y
- La **relación cooperativa**: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo (Co-operative Compliance: A Framework- From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance) de 2013. Este último pasa revista a los avances en la aplicación del concepto de cumplimiento cooperativo en los cinco años transcurridos desde la publicación del primero.

Por último y en 2018, se ha puesto en marcha el Programa internacional de **cumplimiento y aseguramiento de riesgos fiscales**, conocido por sus siglas en inglés, ICAP (*International Compliance Assurance Programme*), con el objetivo de mejorar los niveles de seguridad jurídica a través de un mecanismo de cooperación multilateral que coordina el análisis de riesgos tributarios internacionales, por parte de distintas Administraciones, en relación con grupos de organizaciones obligadas a presentar el informe país por país.

Como es lógico la relación cooperativa se complementa con las **acciones BEPS de la OCDE**, bien conocidas:

- a) Acción 1: Abordar los retos de la economía digital para la imposición.
- b) Acción 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.
- c) Acción 3: Refuerzo de la normativa sobre el diseño eficaz de normas de compañías foráneas controladas.
- d) Acción 4: Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.
- e) Acción 5: Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.
- f) Acción 6: Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales.
- g) Acción 7: Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente.
- h) Acciones 8-10: Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor.
- i) Acción 11: Evaluación y seguimiento de BEPS.
- j) Acción 12: Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.
- k) Acción 13: Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia.
- l) Acción 14: Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.
- m) Acción 15: Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios tributarios bilaterales.

La **IFA** también ha producido trabajos relevantes al respecto, en particular el resultado del Seminario celebrado en su reunión de 2012 en Boston. Todos ellos presentan, como objetivo, construir una **relación de confianza** entre las organizaciones y las Administraciones a partir de determinados criterios:

- conocimiento de los entornos negociales y de las necesidades empresariales en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias (*comercial awareness*);
- transparencia por ambas partes (*openness*);

105

107

- objetividad, velando por el interés general, la realización del Derecho y no por el puro interés administrativo (*impartiality*);
- discernir qué exigencias y políticas son idóneas, imprescindibles y adecuadas para lo que se pretende en términos de coste-beneficio (*proportionality*); y, finalmente,
- empatía y sensibilidad, ante las consecuencias que las actuaciones públicas tienen en la actividad empresarial (*responsiveness*).

La **relación cooperativa** presenta manifestaciones propias en todas las fases de diseño y desarrollo del Sistema tributario. En la de diseño, a través de políticas de **simplificación normativa**. En definitiva, establecer normas más sencillas, claras y transparentes y con la finalidad de que sea posible interpretarlas, con mayor precisión, a partir de principios sólidos y generales. Buen ejemplo de esto último es el Derecho británico, que ha sustituido múltiples cláusulas específicas antielusión por una general.

Para evitar la prevención del conflicto han de desarrollarse procedimientos encaminados a dotar de certidumbre al ordenamiento, clarificar su interpretación e implicar a sus destinatarios mediante sistemas eficaces de información y asistencia (consultas, publicaciones y acuerdos previos).

La implantación de un modelo cooperativo comporta, para la Administración, cambios sustanciales en la asignación de sus recursos. En primer lugar, ha de prepararse para ofrecer más y mejores servicios de información y asistencia. En segundo lugar, evolucionar, en la ordenación de la función inspectora, desde un modelo de análisis exhaustivo de estados contables, hacia otro en el que el énfasis se ponga en la implantación y vigilancia de **sistemas de control interno** en las organizaciones (*tax control framework*), así como en las actividades de investigación, con técnicas policiales, respecto de las que se sitúan al margen del Sistema tributario. Por último, desarrollar instrumentos alternativos de resolución de conflictos.

109 Experiencia de los países de nuestro entorno económico Sin ánimo de ser exhaustivos, pueden citarse algunos ejemplos de las experiencias internacionales más consolidadas. Es el caso de la **Administración británica** que inicia, a partir de 2006, un plan de reformas y que, entre otras iniciativas, puso en marcha modelos de evaluación del riesgo de incumplimiento (*tax compliance risk management*), para ordenar sus actuaciones a partir de la información obtenida. Ello ha mejorado, sustancialmente, el clima de trabajo. También parece haber sido decisiva la organización de la actividad administrativa por sectores de actividad, que no por funciones, y la implantación de los llamados «*encargados de la gestión de relaciones con los clientes*» (*client relationship manager* (en adelante, CRM)). Estos son inspectores a través de los cuales se canaliza toda la comunicación con cada gran organización, así como los que coordinan los CRM de cada sector y los que realizan el mismo trabajo para las de menor dimensión (*client relationship coordinator*). Una de sus funciones es responder a todas las consultas (*clearances*) planteadas por las que tienen asignadas y en el plazo máximo de 28 días.

La **Administración holandesa** ha desplegado, desde 2005, para las grandes organizaciones, y, desde 2007, para las pequeñas y medianas, un «*sistema cooperativo*» (*horizontal monitoring*). Para las primeras se establece un procedimiento voluntario y que consiste en la firma de un «*protocolo de entendimiento*» (*covenant*) en el que ambas partes se comprometen a un modelo de control tributario que va a estar basado en los sistemas de control internos y/o externos a implantar (*tax control framework*). De modo que la Administración puede prescindir de llevar a cabo «*inspecciones exhaustivas*» (*substantive approach*), para dedicarse a verificar, simplemente, que dichos «*sistemas funcionan adecuadamente*» (*systems approach*). Ello permite liberar recursos para investigar, en profundidad, al resto de contribuyentes. Un modelo semejante acaba de implantarse en Italia con la denominación de «*cumplimiento colaborativo*» (*adempimento collaborativo*).

Por lo que respecta a las pequeñas y medianas organizaciones, el protocolo de entendimiento se suscribe con los intermediarios fiscales, que asumen la responsabilidad de controlar a sus clientes, en cuanto son sus «*proveedores de servicios tributarios*» (*tax provider services*).

Tanto la Administración británica como la holandesa, han articulado, en sus sistemas de resolución de conflictos, mecanismos alternativos de mediación, en forma de proyectos piloto que se han terminado estabilizando, y que están rindiendo frutos, sobre todo en la resolución de controversias de no muy elevada cuantía.

111 También merece la pena citar la experiencia de la **Administración australiana**, tal vez, el sistema de relación cooperativa más consolidado. Se aplica a un número muy reducido de organizaciones y de forma separada, las «*TOP 1000*» y las «*TOP 100*», pero que aportan un volumen relevante de la recaudación, y descansa sobre dos pilares: el buen gobierno tributario y el marco de clasificación del riesgo. Por lo que se refiere al primero, la Administración tributaria les exige garantías de dicho buen gobierno, tanto en el plano estratégico, como en el operativo y en el de documentación. La clasificación del riesgo se realiza según el modelo denominado

«BISEP», que pretende captar todos los factores que inciden en la conducta del contribuyente: su negocio (*business*); sector (*industry*); así como factores sociológicos (*sociological*), económicos (*economic*) y psicológicos (*psychological*).

En su virtud, las incluidas en el «TOP 100» -es decir, los 100 principales contribuyentes del país- se clasifican en tres categorías: contribuyentes clave (*key taxpayers*), contribuyentes clave con riesgos significativos (*key taxpayers with significant concerns*) y contribuyentes de riesgo más elevado (*higher risk taxpayers*). En función de dicha categorización, la actuación de la Administración tributaria australiana es muy diferente, primando un enfoque de servicios para los contribuyentes clave, mientras que, para los de más alto riesgo, sigue aplicando el tradicional esquema inquisitivo y represivo.

En este modelo, juegan un papel muy relevante los denominados acuerdos de cumplimiento anual [*annual compliance arrangement* (en adelante, ACA)], principalmente dirigidos a los contribuyentes clave, pero también accesibles para los de mayor riesgo que quieran dar pasos para reducirlo. Para acceder a un ACA es necesario que el director ejecutivo o financiero de la organización dirija una carta que confirme que el marco de su sistema de gestión del riesgo está alineado con las mejores prácticas incluidas en la «*Guía de Gestión y Gobierno del Riesgo Fiscal*» publicada por la Administración australiana. Esta última ofrece a quienes hayan suscrito un ACA, un alto grado de certeza, tratamiento preferente a efectos de exigencia de sanciones e intereses, así como estrategias para mitigar los riesgos fiscales antes de que surjan. En contrapartida, se exige que las organizaciones se comprometan a trabajar con la Administración para identificar y revelar sus riesgos fiscales sustantivos.

La aprobación de un ACA implica que la Administración, en relación a la declaración de determinado período, se compromete a no abrir ningún procedimiento inspector general ulterior. Por el contrario, se actúa sobre los riesgos fiscales identificados y en función de su categorización. Así, los calificados como bajos quedan eximidos de cualquier actuación, mientras que los altos son objeto de medidas mitigatorias. Todo ello en el bien entendido de que, si la organización no ha revelado todos sus riesgos o la Administración considera que existe fraude o evasión o resulta aplicable la cláusula anti abuso, puede revocarse la decisión inicial y abrir actuaciones respecto del período cubierto por el ACA.

Por último, el 23 de enero de 2018 el **Parlamento francés** ha aprobado la Ley sobre «*Un Estado al servicio de una sociedad de confianza*». La misma parte de dos pilares fundamentales. De un lado, la introducción de un derecho a cometer errores para todos, con el objetivo de transitar hacia una Administración de consejo y servicio. De otro, la simplificación, en profundidad, de los procedimientos, corrigiendo el celo regulador que, como cualquier exceso, es dañino, impulsando, a su vez, mecanismos de control de la actuación administrativa.

Varios aspectos destacan por lo que afecta al ámbito tributario. De un lado, la incorporación del derecho a la fijación definitiva de la posición administrativa, como integrante del modelo de cumplimiento cooperativo. De otro, la utilización, sin complejos, de algo ajeno a la práctica normativa habitual: la introducción de medidas con carácter experimental, sujetas a evaluación de resultados y control posterior.

El «*derecho al error*» (*droit à l'erreur*) obedece a un principio de sentido común: la posibilidad de que cada francés se equivoque, en sus declaraciones tributarias, sin arriesgarse a una sanción desde la primera violación. Por tanto, debe poder rectificar, espontáneamente o durante un control, cuando aquél se ha llevado a cabo de buena fe. Para ello, se revierte la carga de la prueba, correspondiendo a la Administración demostrar lo contrario. Ahora bien, no resulta aplicable a reincidentes o defraudadores, ni como un derecho a incumplir obligaciones tributarias de forma tardía.

Este derecho implica un profundo cambio en la relación que vincula a la Administración francesa y los ciudadanos, tanto en las prácticas a seguir como de filosofía, en torno a un valor clave: la confianza. Es preciso que la primera asesore antes de sancionar; apoye y libere, en lugar de prevenir, y simplifique, en lugar de complicar. A su vez, su configuración técnica permite una relativa distinción de los contribuyentes en función de su «*historial*» tributario.

