

Análisis y aplicación práctica de la Norma UNE 19602 de Sistemas de Gestión de Compliance Tributario

Laura Campanón Galiana

Abogada y asesora fiscal en Arttax Abogados

RESUMEN

RESUMEN: El **compliance tributario** ha venido para quedarse. Con la aprobación y publicación de la **norma UNE 19602** de Sistemas de Gestión de Compliance Tributario, se establece un marco de referencia que pueden seguir las organizaciones que quieran fomentar el cumplimiento cooperativo de sus obligaciones tributarias y mitigar sus riesgos fiscales. Esta norma se inserta dentro del cambio en la relación jurídico tributaria que actualmente se está fraguando tanto a nivel nacional como internacional.

Con el fomento del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, se pretende disminuir el fraude fiscal, al mismo tiempo que se aumenta la seguridad jurídica de las organizaciones, se mejora la reputación de las mismas y se reducen las sanciones aparejadas al incumplimiento de la normativa tributaria.

PALABRAS CLAVE: Compliance tributario; UNE 19602; obligaciones tributarias; riesgo fiscal; fraude fiscal

ABSTRACT: Tax compliance is here to stay. After the approval and publication of the standard UNE 19602, about Tax Compliance Systems, it is established a reference framework that can be followed by the organizations in order to promote tax cooperation and reduce its tax risks. This standard is directly related with several changes that are occurring, national and internationally, in the relations between the Tax Administrations and the taxpayers.

The encouragement in the voluntary compliance of tax obligations seeks to reduce tax fraud, as well as increase legal certainty, enhance the organizations' reputation and minimize administrative penalties related with the non-compliance of tax regulations.

KEYWORDS: Tax compliance; UNE 19602; tax cooperation; tax risks; tax fraud

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. ANTECEDENTES NORMA UNE 19602
- III. RASGOS GENERALES DEL SISTEMA DE COMPLIANCE TRIBUTARIO
- IV. DECÁLOGO DE LA APLICACIÓN PRÁCTICA DE SISTEMA DE COMPLIANCE EN LAS ORGANIZACIONES
 - 4.1. Concreción de los riesgos tributarios en atención a la actividad, sector y contexto en el que opera la organización
 - 4.2. Formación continua de los miembros de la organización
 - 4.3. Control de todos los elementos que forman parte de la organización
 - 4.4. Control de transacciones con terceras personas y con partes vinculadas
 - 4.5. Creación de canales de comunicación de denuncias en materia de incumplimiento de los sistemas de compliance
 - 4.6. Establecimiento de procedimiento adecuado de investigación de denuncias
 - 4.7. Evaluación del sistema de cumplimiento de forma periódica
 - 4.8. Informes de compliance tributario al alcance del órgano de gobierno, alta dirección y el órgano de compliance
 - 4.9. Análisis de los incumplimientos y acciones correctivas
 - 4.10. Mejora continua



- V. VENTAJAS DERIVADAS APLICACIÓN SISTEMA DE COMPLIANCE EN LAS ORGANIZACIONES
- VI. CONCLUSIONES
- VII. BIBLIOGRAFÍA

I. INTRODUCCIÓN

El pasado 28 de febrero de 2019 se publicó por la Asociación Española de Normalización y Certificación (AENOR) la **Norma UNE 19602** de «Sistemas de Gestión de Compliance Tributario. Requisitos con orientación para su uso.»

Con esta norma se pretende dar un paso hacia delante en el concepto de responsabilidad social y cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias. Así pues, esta norma cuyo cumplimiento es voluntario (*soft law*), se integra dentro de una serie de medidas adoptadas tanto en el plano nacional como internacional tendentes al fomento de la cultura de cumplimiento por parte de las organizaciones, para que ellas mismas sean capaces de detectar los riesgos tributarios que han generado y ponerle remedio, sin que necesiten de un externo (en nuestro caso la Administración tributaria) que fiscalice y controle el efectivo cumplimiento de la normativa tributaria.

La regulación en materia de compliance se adapta al cambio paradigmático que están sufriendo las relaciones entre los contribuyentes y la Hacienda Pública. Se están llevando a cabo una serie de actuaciones, impulsadas tanto por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) como por la Unión Europea, tendentes a fomentar el cumplimiento cooperativo en materia tributaria, así, la introducción de medidas concretas encaminadas a evitar operaciones de planificación tributaria agresiva, como es la Directiva de la Unión Europea sobre Intermediarios Fiscales, también conocida como DAC 6, y que debe transponerse a nuestro ordenamiento jurídico interno hasta el 31 de diciembre de 2019.

El fomento de esta nueva relación jurídico-tributaria basada en la transparencia, confianza mutua, prevención y colaboración, debe predicarse en todo tipo de organizaciones, independientemente de su tamaño y actividad. Por ello, resulta de vital importancia, la difusión y formación de los miembros de las organizaciones en la correcta implantación de sistemas de compliance tributario para el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Tal y como se expondrá en este estudio, con la norma UNE de cumplimiento tributario, se establece un marco de referencia que permite implementar unos protocolos de actuación tendentes a reducir los riesgos tributarios,

tanto en materia penal como administrativa de las organizaciones.

La implantación de un sistema de Compliance Tributario acorde a la norma UNE 19602 permite la obtención de un Certificado por parte de AENOR que demuestre frente a la Administración tributaria la voluntad de cumplimiento y cooperación de la organización. La obtención de este certificado no asegura, tal y como se indica en la propia introducción de la Norma UNE, que no se produzcan riesgos tributarios ni que se vayan a erradicar los mismos en el futuro, pero sí denota la voluntad cumplidora de la organización que lo implanta de cara a demostrar a la Administración la falta de culpabilidad en la comisión de una determinada infracción tributaria.

De alguna manera, acreditas una no consciencia de incumplir algo que es reprochable.

II. ANTECEDENTES NORMA UNE 19602

La **norma UNE 19602** es consecuencia de la evolución en el estudio de las normas tributarias y de los mecanismos que los Estados tienen a su disposición para fomentar el cumplimiento por parte de los contribuyentes de las Obligaciones Tributarias que se han llevado a cabo desde la OCDE.

Así pues, la OCDE ya en el año 2002 puso el acento, para el debido cumplimiento de las normas tributarias y la lucha contra el fraude fiscal, en la importancia de que se llevara a cabo un cambio en las relaciones entre las administraciones tributarias y los contribuyentes. Este cambio, pasaba por mejorar los canales de comunicación entre ambas partes de la relación jurídico-tributaria, fomentando la transparencia en las operaciones realizadas por las organizaciones y la confianza, para que la Hacienda Pública pudiera tener acceso anticipado a información que hasta el momento resultaba muy difícil de obtener. Para ello, se crea el Foro sobre Administración Tributaria (FAT), con el objetivo de mejorar la relación entre las partes en materia de cooperación y cumplimiento tributario, así como en la detección de operaciones internacionales de carácter complejo o agresivo con la finalidad de disminuir la carga tributaria de las obligaciones fiscales.

Fue en el seno de este foro en el que se acuña ya el término de relación cooperativa (*enhanced relationship*) y que va a ser el punto en común de los numerosos estudios y propuestas que se han llevado a cabo para la obtención de información por parte de los fiscos y así poder

luchar contra el fraude fiscal de manera más eficiente, eficaz, de forma equitativa y reduciendo la litigiosidad con los contribuyentes.

En el seno de la OCDE también se crea el proyecto sobre Erosión de Bases Imponibles y desplazamiento de beneficios, conocido como **Plan BEPS** (*Base Erosion and Profit Shifting*). Con este proyecto, se pretende a nivel internacional, definir y coordinar los principios que regulan el sistema fiscal a nivel internacional, permitiendo la coordinación del sistema tributario entre los diferentes Estados e implementando internamente normativa tendiente al fomento del cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias y de la eficacia en la detección de políticas empresariales potencialmente agresivas.

La Unión Europea, haciéndose eco de la promoción internacional de la cultura de cumplimiento lleva a cabo una serie de medidas que buscan impulsar la cooperación entre las Administraciones Tributarias de los Estados Miembros con el objetivo de coordinar las políticas fiscales adoptadas por los diferentes Estados miembros, así como detectar determinadas operaciones potencialmente agresivas en las que se pudiese afectar a alguna jurisdicción comunitaria.

En este ámbito, se aprueba por parte del Consejo, la **Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011**, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. Esta Directiva se conoce también como **DAC 1⁽¹⁾** y en ella se establecen los procedimientos de cooperación entre los Estados miembros para intercambiar información tributaria así como los mecanismos electrónicos para el traspaso de información entre Estados. A esta DAC 1 le suceden una serie de Directivas encaminadas cada vez más al fomento del intercambio de información interestatal a nivel europeo y a la cooperación a nivel comunitario en materia de cumplimiento eficaz de las obligaciones tributarias. Esta evolución de la normativa a nivel de la Unión Europea, encuentra su última expresión en la **DAC 6 (Directiva UE 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018)**, 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).

Con esta DAC 6, se regula la obligación de los intermediarios fiscales de informar a las Administraciones Tributarias nacionales sobre determinados mecanismos transfronterizos que puedan considerarse como potencialmente agresivos. Posteriormente, la información

relativa a estos mecanismos potencialmente agresivos deberá ser intercambiada entre los Estados Miembros.

Junto con estas medidas propuestas y adoptadas en el ámbito internacional, el legislador español también ha venido implantando una serie de medidas encaminadas a fomentar la relación cooperativa entre Administración y contribuyente.

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

En este Foro de Grandes Empresas se aprueba en julio de 2010 el **Código de Buenas Prácticas Tributarias** (CBPT). Este Código de Buenas Prácticas Tributarias se crea, tal y como se pone de manifiesto en la introducción del mismo, con los siguientes objetivos:

- Promover una relación recíprocamente cooperativa entre la Agencia Tributaria y las empresas que lo suscriban (ya que es una norma *soft law*).
- Fomentar la relación de transparencia y confianza mutua en las relaciones jurídico tributarias.
- Mejorar la eficacia de los controles de la Administración tributaria en el cumplimiento de la normativa fiscal.
- Reducir la inseguridad jurídica y la litigiosidad respecto de las operaciones a realizar por parte de los contribuyentes.

Este CBPT, cuya adhesión es voluntaria por parte de las empresas, se define como un antecedente claro de la norma UNE 19602 de Sistemas de Compliance tributario, pues en el mismo ya se pone de manifiesto la necesidad de establecer controles internos encaminados al fomento de las relaciones cooperativas y a la cultura de cumplimiento. Entre las recomendaciones efectuadas en el Código encontramos entre las «buenas prácticas fiscales», informar al Consejo de Administración u órgano equivalente «de las políticas fiscales aplicadas por la compañía antes de formular las cuentas anuales y presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades» por parte del responsable de asuntos fiscales de la compañía⁽²⁾.

(1) Directiva Cooperación Administrativa.

(2) Código de Buenas Prácticas Tributarias. Foro de Grandes Empresas. Ministerio de Economía y Hacienda. Agencia Tributaria. Apartado 1.4.



Además, como último antecedente directo de la actual norma UNE 19602, se debe hacer referencia a la regulación normativa del Compliance Penal en nuestro país.

Desde el año 2010, tras la reforma efectuada en el Código Penal, las personas jurídicas también pueden cometer delitos. Así, para eximir o atenuar la responsabilidad penal de las personas jurídicas, se introduce con la LO 1/2015 el artículo 31.bis) del Código Penal (CP) la posibilidad de que éstas adopten y ejecuten antes de la comisión del delito «modelos de organización y gestión que incluyen medidas de vigilancia y control idóneas para prevenir los delitos de la misma naturaleza o para prevenir de forma significativa el riesgo de su comisión». En consecuencia, en este precepto se está haciendo referencia a los modelos de Compliance Penal que deben implantar las empresas para evitar que éstas puedan cometer delitos de los que el Código Penal les reconoce que pueden ser sujetos activos.

Pues bien, uno de los delitos que pueden cometer las personas jurídicas son los nominados contra la Hacienda Pública, ya que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 305 del Código Penal:

«El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta, o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo.»

Por ello, con el sistema de Compliance Penal, cuya remisión directa la encontramos en el citado artículo 31.bis CP, se establece como obligación para eximir o atenuar la responsabilidad Penal a las personas jurídicas, la adopción en el seno de la empresa de medidas encaminadas a detectar y prevenir la comisión de Delitos contra la Hacienda Pública.

Pero, el sistema de Compliance Tributario que se regula con la Norma UNE 19602 va más allá de la prevención dentro de las organizaciones en la Comisión de Delitos Fiscales. Este sistema de Compliance Tributario, busca tanto evitar que las personas jurídicas cometan delitos fiscales, como infracciones administrativas, del mismo modo que se quieren evitar regularizaciones o derivaciones tributarias por parte de la Hacienda Pública. Además, con la promoción de los sistemas de cumplimiento tributario se fomenta la generación de políticas fiscales no agresivas, en las que se valore positivamente

el cumplimiento voluntario de la normativa tributaria y se colabore con la Administración en la toma de decisiones que tengan implicaciones tributarias, adecuándose al criterio administrativo y evitando una futura regularización y la litigiosidad que de la misma pueda derivarse.

III. RASGOS GENERALES DEL SISTEMA DE COMPLIANCE TRIBUTARIO

En este contexto, nace la Norma UNE 19602, de «Sistema de gestión de compliance tributario. Requisitos para su orientación y uso», publicada por AENOR el 28 de febrero de 2019.

Esta norma UNE establece un marco de referencia completo que permite a las organizaciones disponer de un sistema de gestión de cumplimiento tributario alineado con las exigencias del conjunto de la normativa española. Para conseguir este sistema, se ha usado como referencia tanto los estándares internacionales que tienen como objetivo el cumplimiento cooperativo de la normativa tributaria, así como el Sistema de gestión del Compliance Penal, ya regulado por la norma UNE 19601.

Con la Norma UNE se facilita a las organizaciones las pautas necesarias para diseñar y evaluar sistemas de gestión de compliance tributario que permitan generar y promover la cultura en el seno de la organización sensible a la prevención, detección, gestión y mitigación del riesgo tributario, al mismo tiempo que se castigan y sancionan las malas praxis empresariales que toleran o amparan conductas ilícitas o abusivas.

El riesgo tributario al que se quiere hacer frente con el Sistema de Compliance, debe entenderse en un sentido amplio. Así, se pretende evitar que las organizaciones:

- Cometan delitos contra la Hacienda Pública, ex art. 305 CP.
- Cometan infracciones tributarias que darían lugar a la generación de sanciones de acuerdo con la regulación del procedimiento sancionador contenido en la Ley General Tributaria (LGT).
- Generen deudas inesperadas derivadas de una regularización tributaria, por realizar operaciones que aun sin ser objeto de sanción den lugar a la liquidación de una cuota tributaria más los correspondientes intereses de demora.
- Asuman deudas tributarias de terceros, como consecuencia de la aplicación por parte de la Administración tributaria de alguno de los supuestos de responsabilidad tributaria, ex arts. 41 y ss. LGT o de sucesión.

Sin perjuicio de lo anterior, con esta norma UNE no sólo se pretende detectar y mitigar los riesgos tributarios,

sino que también se busca establecer sistemas de gestión y control del riesgo tributario que, más allá del cumplimiento de la normativa tributaria aplicable, vayan dirigidos a la **implantación de buenas prácticas tributarias en las organizaciones** y a fomentar una cultura de cumplimiento cooperativo.

Por otro lado, es importante indicar a qué sujetos va dirigida la norma UNE de cumplimiento tributario. En el texto de la misma se habla en todo momento de organizaciones, para evitar emplear el término «sociedad o empresa». Esto es así, porque la norma UNE es aplicable tanto a personas físicas como jurídicas. En el Apartado 1 de la misma, se pone de relieve que:

«Esta norma UNE es aplicable a cualquier organización (3.22), con independencia de su tipo, tamaño, naturaleza o actividad en los sectores privado, público, con o sin ánimo de lucro, y en las actividades desarrolladas, tanto por los miembros de la organización (3.18), como por socios de negocio (3.35), siempre que ello sea posible respecto de estos últimos, que actúen, tanto unos como otros, siguiendo instrucciones de la organización (3.22), representándola o en su beneficio.»

Además, la propia norma en el apartado 3 relativo a «Términos y Definiciones», desarrolla el término organización, como la *persona o grupo de personas que tienen sus propias funciones, con responsabilidades, autoridades y relaciones para el logro de sus objetivos*. Así, dentro del término organizaciones, se incluyen, entre otros a trabajadores independientes, compañías, corporaciones, firmas, empresas, autoridades, sociedades, instituciones benéficas o una combinación de éstas, que **constituyan una unidad operativa y de negocio**, ya estén constituidas o no, tanto públicas como privadas, con ánimo de lucro o sin él.

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

En este sentido, cabe poner de relieve que, la implantación de un sistema de compliance acorde con esta norma UNE no supone *per se* el cumplimiento de toda la norma tributaria y que no se vayan a producir riesgos tributarios (entendidos en sentido amplio) en el seno de las mismas. Pero, lo que sí denota la adopción de un efec-

tivo sistema de compliance es su voluntad en el cumplimiento de la norma y el fomento de una cultura de cooperación y transparencia con la Administración tributaria. Por ello, a la hora de examinar la culpabilidad (el elemento subjetivo necesario para la comisión de una infracción tributaria) de la organización, la Agencia lo va a tener difícil para sancionar conductas que hayan sido realizadas por organizaciones en las que se haya implantado de acuerdo con la norma UNE 19602 los Sistemas de Gestión de compliance tributario.

IV. DECÁLOGO DE LA APLICACIÓN PRÁCTICA DE SISTEMA DE COMPLIANCE EN LAS ORGANIZACIONES

En primer lugar, debemos partir de la premisa de que la norma UNE 19602 establece un sistema de compliance tributario. Por ello, se centra en un ámbito muy específico del ordenamiento jurídico, esto es, en favorecer el cumplimiento por parte de las organizaciones de sus obligaciones fiscales. De este modo, aunque en la norma UNE se hable de control y gestión de riesgos en un tono un tanto genérico, en la implantación del sistema de compliance se debe atender de manera concreta a la normativa tributaria. No puede implantarse un sistema de control de cumplimiento basado en generalidades, sino que su concreta adaptación al sistema jurídico-tributario supondrá el éxito de éste.

En segundo lugar, debemos tener en cuenta que el sistema de gestión de compliance tributario que se implemente debe tener como funciones mantener, mejorar e implementar el cumplimiento de la normativa tributaria por la organización. Para el correcto funcionamiento del sistema, el órgano de compliance, y sobre todo el Compliance Officer deben de gozar de poderes autónomos e independientes. Así, el órgano de compliance debe poder tomar decisiones que mejoren el cumplimiento tributario con independencia, evitando influencias de los órganos de administración y de la alta dirección, pues los mismos podrían tener algún efecto negativo en las políticas de cumplimiento que pretendan implantarse y en la detección de los riesgos tributarios.

De acuerdo con lo dispuesto por la propia Norma UNE, en la regulación que hace en el apartado 5.3.2 del órgano de compliance tributario:

«El órgano de compliance tributario (3.23) debe personificar la posición de máximo garante de la supervisión, vigilancia y control de los requisitos (3.30) en esta materia de la organización (3.22), tanto hacia dentro como hacia fuera de la misma, por lo que debe disponer de suficientes recursos y contar con personal que tenga las competencias (3.5), estatus, autoridad e independencia adecuadas.»

El órgano de compliance tributario (3.23) debe tener acceso, directo e inmediato, al órgano de gobierno (3.24) en caso de

que sea preciso elevar hechos o conductas sospechosas o asuntos relacionados con sus objetivos (3.21) y, por lo tanto, con la política (3.27) y el sistema de gestión (3.34).

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

Para que este órgano pueda llevar a cabo correctamente sus funciones, el órgano de Administración y la alta dirección deben dotarlo de los recursos necesarios para ello, tanto a nivel económico, como de personal y de responsabilidades y autonomía.

Pues bien, una vez delimitadas las premisas que deben tener en cuenta las organizaciones a la hora de implantar su propio sistema de compliance, procedemos a explicar el Decálogo para la correcta aplicación del mismo, de acuerdo con la estructura recogida en la norma UNE 19602 de «Sistemas de gestión de Compliance Tributario. Requisitos con orientación para su uso.»

4.1. Concreción de los riesgos tributarios en atención a la actividad, sector y contexto en el que opera la organización

Para la implantación del sistema de compliance se debe partir del análisis previo del punto de partida en el que se encuentra la sociedad.

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

Una vez analizada su estructura interna y sus relaciones debe centrarse en cuáles son sus obligaciones tributarias. Resulta para ello, muy útil someter a la organización a un proceso de *Due Diligence* que sea implementado por un tercero ajeno a la organización en el que:

- Se detecten todas las obligaciones fiscales a las que debe hacer frente la organización.
- Se analice el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, al menos en los plazos no prescritos.
- Se cuantifiquen las contingencias (potenciales o efectivas) derivadas del incorrecto cumplimiento de la norma tributaria, y
- Se estudien anteriores regularizaciones realizadas a la organización por parte de la Administración tributaria, así como sanciones que le hayan sido impuestas.

Con este análisis previo, se podrán detectar cuáles son los riesgos tributarios recurrentes a los que debe hacer frente la organización para poder así individualizar su propio sistema de gestión de cumplimiento. Resulta relevante que, este análisis *ex ante* lo realice un tercero ajeno a la organización, para que pueda detectar los riesgos y los incumplimientos llevados a cabo de manera objetiva, sin intentar ocultar fallos de la propia organización.

4.2. Formación continua de los miembros de la organización

Como ya se ha comentado, estamos ante un sistema de cumplimiento del ordenamiento jurídico-tributario, que entraña un alto grado de complejidad. Por ello, resulta muy importante tanto la especialización del órgano de compliance en el correcto entendimiento e interpretación de la norma tributaria, como la formación de todos los miembros de la organización en el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Los miembros de la organización son como las piezas de un puzzle y para que éste encaje y se consiga implantar un sistema efectivo de cumplimiento cooperativo, es necesario que todos ellos estén concienciados en la importancia de su trabajo para la correcta consecución de los objetivos en materia de cumplimiento.

Tanto el área de contabilidad, como el departamento financiero, agentes comerciales, etc., deben estar correctamente formados en materia tributaria y concienciados en el cumplimiento de los protocolos de actuación en la materia.

Por ejemplo, los agentes comerciales deben saber que para que un gasto sea deducible en el Impuesto sobre el Valor Añadido o en el Impuesto sobre Sociedades, el mismo debe estar justificado y en materia de IVA la deducibilidad del mismo dependerá, entre otras circunstancias, de su justificación a través de factura completa. Así mismo, el departamento de contabilidad debe poder distinguir aquellos gastos deducibles de los que no lo son, a efectos de IVA y de IS, cuya regulación difiere. Del mismo modo, el departamento financiero tiene que ser consciente de las implicaciones fiscales que se derivan de cada una de las operaciones que diseña e implementa.

El órgano de compliance, es quien debe ser capaz de formar a todos los miembros, crear protocolos de actuación en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y controlar que cada uno de los miembros lleve a cabo sus tareas de manera correcta.

4.3. Control de todos los elementos que forman parte de la organización

Una de las funciones determinantes del órgano de compliance, es que éste sea capaz de controlar todos los

elementos que forman parte de la organización y de que éstos cumplen con sus funciones en el ámbito tributario.

Es muy importante que se alcance conciencia sobre las implicaciones fiscales aparejadas a determinadas actuaciones para que se efectúe un control específico de las mismas.

El órgano de gobierno debe asignar al órgano de compliance la responsabilidad y autoridad suficiente para que, de forma directa o indirecta, analice el desempeño del sistema y su cumplimiento por parte de la organización y lleve a cabo las acciones correctivas, estando dotado para ello de las competencias necesarias.

4.4. Control de transacciones con terceras personas y con partes vinculadas

El control que debe hacer el órgano de compliance no sólo debe circunscribirse al ámbito interno de la organización, sino que deben tenerse en cuenta tanto las relaciones que mantiene con terceros como con partes vinculadas.

Este punto adquiere crucial importancia en relación con la prevención de posibles derivaciones de responsabilidad tributaria, recogidas en los artículos 42 y 43 LGT. La norma tributaria reconoce la posibilidad de que una persona diferente al obligado tributario se haga cargo de una deuda tributaria que en principio le era ajena a través del procedimiento de derivación de responsabilidad. Para evitar que se puedan plantear estos supuestos, la norma UNE plantea, entre otras medidas, requerir cláusulas contractuales específicas orientadas a reducir el riesgo tributario. Así en el Anexo D de la norma UNE se hacen referencia a las cláusulas contractuales que deben contenerse en los contratos para intentar evitar una derivación de responsabilidad.

Para ello, recomienda:

- Exigir, con carácter previo a la relación, el certificado de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias.
- Valorar que las organizaciones también cuenten con un sistema de compliance tributario.

Además, resulta relevante que se adopten medidas tendentes a controlar las operaciones realizadas por partes vinculadas. La norma UNE tiene su propia definición de partes vinculadas, no obstante, parece más recomendable acudir a la norma tributaria reguladora de operaciones vinculadas. Así pues, el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, establece una regulación sobre qué debe considerarse «partes vinculadas». De este modo, las organizaciones deberán acudir a esta norma específica a la hora de determinar cuál debe ser el alcance

del sistema de compliance atendiendo a si debe alcanzar a las partes con las que ésta tiene vinculación directa o indirecta, así como los riesgos que entraña que éstas no cumplan con sus obligaciones fiscales. La importancia de la observancia del cumplimiento tributario en las organizaciones en las que existe una vinculación, se pone de relieve con la incorporación en la propia norma UNE 19602 del ANEXO C en el que se regula la implementación del sistema de gestión de Compliance tributario en las filiales y socios de negocio de la organización. Así en este anexo se pone de manifiesto que:

«La organización (3.22) debería considerar y evaluar la conveniencia de hacer extensiva la implementación del sistema de gestión de compliance tributario (3.34) en sus filiales sobre las que ejerza el control, así como en sus socios de negocio (3.35) que representen un riesgo (3.32) mayor que bajo, en los términos expuestos en la presente norma UNE, ya que sus actividades podrían entrañar un riesgo (3.32) para la misma.»

4.5. Creación de canales de comunicación de denuncias en materia de incumplimiento de los sistemas de compliance

Para el correcto funcionamiento del sistema de compliance tributario es necesario que se establezcan unos mecanismos eficaces para denunciar el incumplimiento de los protocolos de cumplimiento tributario. Estos canales de comunicación, se conocen comúnmente como *Whistleblowing*.

A través de estos mecanismos de denuncia se va a permitir que, desde dentro de la organización se puedan detectar asimetrías en la implementación del sistema de compliance y se pongan de manifiesto los errores del mismo. Estos canales de comunicación deben ser accesibles para los miembros de la organización y también para aquellos externos que tengan relaciones continuadas con la misma.

Además, a través de estos canales se debe garantizar el anonimato del confidente, pues nadie quiere delatar a un compañero y que se le pueda «tachar de chivato». El mantenimiento de esta confidencialidad va a determinar que estos canales de denuncia se utilicen correctamente.

Del mismo modo, deben prohibirse represalias aparejadas a las denuncias del incumplimiento del sistema de compliance, pues de lo contrario, por miedo a las consecuencias, el número de denuncias se verá reducido notablemente. Por el contrario, lo que debe fomentarse por el órgano de compliance es que se divulguen estos sistemas de comunicación y que sean accesibles para todos los trabajadores.

Con estos mecanismos, se puede obtener información muy valiosa para el órgano de compliance que de otro modo le sería muy difícil obtener. Es necesario el fomento

de la cultura de cumplimiento para que, desde dentro de la organización se censuren conductas que pongan en riesgo la eficacia del sistema y se proceda a su detección y denuncia.

4.6. Establecimiento de procedimiento adecuado de investigación de denuncias

Junto con la creación de canales de denuncia, es importante que se establezcan los mecanismos necesarios para investigar los errores advertidos.

Para ello, es una función primordial del órgano de compliance, crear protocolos de actuación una vez se reciban la denuncia en las que se puedan clasificar, atendiendo a la gravedad de la misma y a la reiteración de una determinada conducta o circunstancia, que sea contraria a los sistemas de compliance tributario que se hayan implantado.

En la gestión de las denuncias que se reciban por parte del órgano de compliance tributario, es importante que se detecten patrones de actuación repetitivos que pueden generar un potencial riesgo tributario. Con la detección de estos patrones, será mucho más fácil establecer mecanismos correctivos que frenen la reiteración de los mismos.

4.7. Evaluación del sistema de cumplimiento de forma periódica

Con la implantación de un sistema de compliance tributario, no es suficiente para que se puedan de manera efectiva mitigar los riesgos fiscales de la organización. Por el contrario, junto con la creación del sistema, se deben crear mecanismos de seguimiento del modelo de compliance que permitan evaluar el grado de cumplimiento de los objetivos.

Para ello, la organización debe establecer un plan de seguimiento continuo, definiendo sus procesos, programas y recursos, así como la información a recoger.

Debe tenerse presente que la normativa tributaria, que es la que se quiere cumplir a través de la implantación del sistema de compliance fiscal, evoluciona continuamente. La norma tributaria es altamente indeterminada en gran número de ocasiones, lo que deriva en la existencia de diversidad de criterios administrativos y judiciales. En no pocas ocasiones, el Tribunal Supremo, a través del recurso de interés casacional objetivo, dirime entre las diferentes interpretaciones que realizan los operadores jurídicos, unificando criterio.

En consecuencia, el órgano de compliance tiene en esta fase de evaluación que:

- Corregir los criterios tributarios implantados, adecuándolos a las modificaciones normativas (que son continuas), y
- Actualizar las interpretaciones normativas con los últimos criterios administrativos y jurisprudenciales.

En esta fase, el órgano de compliance también debe corregir las disfunciones observadas en el sistema, que se hayan producido a lo largo del periodo objeto de evaluación, el cual recomendamos sea semestral o como máximo anual.

Así, se busca evitar que se reiteren en el tiempo errores que pongan en riesgo el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de la organización en la que se implementa el sistema.

4.8. Informes de compliance tributario al alcance del órgano de gobierno, alta dirección y el órgano de compliance

El órgano de gobierno, la alta dirección y el órgano de compliance tributario, deben asegurarse de estar correctamente informados sobre el desempeño del sistema de gestión de compliance tributario y de su mejora continua, incluyendo los procedimientos que hayan tenido lugar con la Administración tributaria y el resultado de los mismos, así como promoviendo activamente una cultura de información, cooperación y transparencia. La periodicidad de estos informes va a depender de los plazos en los que se lleve a cabo la evaluación del sistema, que no deberá en ningún caso superar al ejercicio económico-fiscal de la organización.

En estos informes, se deben incluir:

- Todas las materias relacionadas con riesgos tributarios sobre los que la organización haya sido requerida por la Administración tributaria.
- Cambios en los requisitos de compliance tributario, y las consecuencias derivadas de ellos.
- Resultados de la evaluación del cumplimiento del sistema de compliance tributario.
- Cuantificación de posibles contingencias fiscales futuras.
- Información sobre la eficacia del sistema de gestión de compliance.
- Propuestas de acciones correctivas para reducir la reiteración de errores.
- Desarrollo de las relaciones con las Administraciones tributarias.

4.9. Análisis de los incumplimientos y acciones correctivas

Como no podía ser de otro modo, el órgano de compliance debe implantar los mecanismos necesarios para que se lleven a cabo actuaciones de carácter correctivo que permitan a las organizaciones minimizar sus riesgos tributarios.

Es importante implantar sistemas correctivos en los que se incluyan todo tipo de medidas, incluyendo si fuera necesario la adopción de sanciones a los miembros de la organización que, reiteradamente, desobedezcan el modelo de cumplimiento implantado dentro de la organización.

Resulta de utilidad para que se lleve a cabo este análisis realizar una revisión por un tercero externo, post-implantación del sistema de compliance. Al igual que es recomendable hacer una *Due Diligence* con carácter previo a la implantación del sistema de cumplimiento para detectar los riesgos de la organización, también es recomendable que una vez implantado el sistema y puesto en funcionamiento, se cuantifiquen y detecten nuevamente los riesgos tributarios que se mantienen latentes en la organización.

4.10. Mejora continua

El órgano de compliance debe tener presente que, debe fomentar continuamente la mejora del sistema. Como ya hemos avanzado, la norma tributaria es altamente cambiante e interpretable. Cada año se realizan modificaciones de la misma y se actualizan los criterios para su aplicación.

Por ello, la adopción de un sistema de compliance que se perpetúe invariable en el tiempo está abocado al fracaso, pues el mismo quedará obsoleto y no cumplirá con las funciones para las que se implantó.

En consecuencia, dentro de las funciones del Compliance Officer debe estar la reforma continua del sistema y la adaptación de éste a las últimas novedades tributarias.

V. VENTAJAS DERIVADAS APLICACIÓN SISTEMA DE COMPLIANCE EN LAS ORGANIZACIONES

Junto con los pasos a seguir para implementar el sistema de compliance, deben ponerse de relieve cuáles son las principales ventajas derivadas de su implementación por las organizaciones:

— **Atenuación o eximente de responsabilidad penal por comisión delitos contra la Hacienda Pública.** Ya se ha puesto de relieve que, la implantación de un

sistema de compliance que cumpla con los estándares de la norma UNE 19602 puede eximir o atenuar la responsabilidad penal de la organización por la comisión de delitos contra la Hacienda Pública. Esta ventaja, es una de las más importantes, pues entre las penas que pueden sufrir las personas jurídicas por la comisión de delitos, se encuentra su disolución, la clausura de locales o la prohibición de actuar en el mismo sector.

— **Prueba de la voluntad de cumplimiento de las obligaciones tributarias frente a la comisión de sanciones administrativas.** Con la implantación de un sistema de compliance tributario por parte de la organización, se muestra una voluntad de cumplimiento de las obligaciones tributarias. Esta voluntad pudiera entenderse que sirve como prueba que demuestre, frente al inicio de un expediente sancionador por parte de la Administración tributaria, la falta de culpabilidad de la conducta, lo que supondría la imposibilidad de que ésta se sancionase.

— **Reducción de la litigiosidad y aumento de la seguridad.** Otra de las ventajas que deben ponerse de manifiesto con la adopción de un sistema de compliance es la reducción de la conflictividad con la administración tributaria. Con el fomento de las relaciones cooperativas y transparentes, se consigue que las operaciones llevadas a cabo por el contribuyente se realicen atendiendo a criterios aceptados por la Administración tributaria, de modo que, en caso de una revisión, será más probable que de la misma no se derive ninguna contingencia tributaria. Esto, a su vez aumenta la seguridad jurídica de contribuyentes, porque permite que, con carácter previo a que prescriba el derecho de la Administración a revisar un determinado hecho imponible, se obtenga la certeza de que el mismo se ha llevado a cabo en consonancia con el criterio de la Administración tributaria. A su vez, supondrá una reducción de los costes aparejados al litigio y una mayor eficiencia en la gestión de los recursos de la organización.

— **Mejora de la reputación empresarial.** Otra de las ventajas más relevantes derivadas de la adopción del sistema de compliance, es la mejora en la reputación de la empresa de cara a los inversores externos (*Stakeholders*) e internos (*Shareholders*).

Cada vez es mayor la concienciación social sobre la importancia del cumplimiento de las obligaciones tributarias. No solo existen sanciones pecuniarias derivadas del incumplimiento del ordenamiento fiscal, sino que existen sanciones reputacionales aparejadas al incorrecto cumplimiento de la norma tributaria.

Por ello, con la certificación del cumplimiento de unos determinados estándares normativos, se demuestra que

la organización promueve el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y adopta todos los mecanismos a su alcance para conseguir este objetivo.

VI. CONCLUSIONES

La norma UNE 19602 «Sistemas de Gestión de Compliance Tributario. Requisitos con orientación para su uso», se inserta dentro de un nuevo paradigma de cumplimiento tributario basado en la confianza y en las relaciones cooperativas entre la Administración y los contribuyentes.

Con la implantación de sistemas de Compliance fiscal en el seno de las organizaciones, se pretende que éstas de manera voluntaria, sin necesidad de un control por parte de la Administración tributaria, pongan todos los esfuerzos necesarios para el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Así, se pretende fomentar una cultura de cumplimiento y de transparencia que permita a las empresas certificarse como cumplidoras en materia tributaria.

El sistema de compliance tributario también quiere controlar las relaciones existentes entre la organización con terceros y con partes vinculadas, para detectar los riesgos tributarios que puedan derivarse de estas actuaciones y que exceden el ámbito puramente interno.

La adopción de estos sistemas de cumplimiento, reporta a las empresas grandes ventajas en materia de atenuación o eximente de responsabilidad penal y administrativa, mejora su reputación y aumenta la seguridad jurídica. Pese a ello, la creación de un sistema de compliance tributario no erradica todos los riesgos tributarios, los cuales pueden seguir existiendo, pero de manera controlada y sin que se puedan generar cuotas tributarias desproporcionadas o impagables.

Con esta norma UNE, se sigue avanzando en nuestro país en materia de fomento de la cultura del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por

parte el contribuyente, que ya está suponiendo un cambio a la hora de relacionarse con la Administración. Este cambio, también lo es para la Hacienda Pública, que deberá adaptarse a las nuevas relaciones y dejar de ver al contribuyente como un potencial defraudador, robusteciendo los mecanismos de ayuda encaminados al correcto cumplimiento de la normativa tributaria.

VII. BIBLIOGRAFÍA

— A.A.V.V., «Evolución de la normativa de la Unión Europea sobre la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad», Enero 2019.

— Directiva 2011/16/UE, del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.

— Directiva 2018/822/UE, del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

— MENÉNDEZ FERNÁNDEZ, J., «El Compliance: un escalón más hacia la transparencia fiscal», *Carta Tributaria Revista de Opinión* 48, marzo 2019, págs. 84-104, Wolters Kluwer.

— ROMERO PLAZA, C. J., «Compliance tributario y secreto profesional. Análisis de los elementos que formarán parte de la nueva obligación de información de los intermediarios fiscales sobre determinados mecanismos transfronterizos potencialmente elusivos», *Carta Tributaria Revista de Opinión* 47, febrero 2019, págs. 98-105, Wolters Kluwer.

— UNE 19602 «Sistemas de Gestión de Compliance Tributario. Requisitos con orientación para su uso», CTN 165/SC 4 COMPLIANCE TRIBUTARIO. Febrero 2019.