



# Cumplimiento cooperativo

Un enfoque para la fiscalidad sostenible y con múltiples partes interesadas

**Autores:**

**Jeffrey Owens • Jonathan Leigh-Pemberton**

**Editor:**

**Ubaldo González**



# Cumplimiento cooperativo

**Un enfoque para la fiscalidad sostenible y  
con múltiples partes interesadas**

**Autores:**

**Jeffrey Owens**

**Jonathan Leigh-Pemberton**

**Editor:**

**Ubaldo González**

© 2021 Jeffrey Owens & Jonathan Leigh Pemberton

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording, or otherwise, without written permission from the publisher.

Permission to use this content must be obtained from the copyright owner. More information can be found at: <https://www.wolterskluwer.com/en/solutions/kluwerlawinternational/rights-and-permissions>.

© 2021 Jeffrey Owens & Jonathan Leigh Pemberton

Reservados todos los derechos. Ninguna parte de esta publicación puede reproducirse, almacenarse en un sistema de recuperación o transmitirse de ninguna forma ni por ningún medio, ya sea electrónico, mecánico, fotocopiado, grabación u otros, sin el permiso por escrito de Kluwer Law International B.V.

El permiso para utilizar este contenido se debe obtener del propietario de los derechos de autor. Se puede encontrar más información en: <https://www.wolterskluwer.com/en/solutions/kluwerlawinternational/rights-and-permissions>.

*This is a translation of Cooperative Compliance: A Multi-stakeholder and Sustainable Approach to Taxation, by Jonathan Leigh Pemberton and Jeffrey Owens, ISBN 978940-3531939, published and distributed by the Inter-American Development Bank (IDB) by permission of Kluwer Law International B.V., Alphen aan den Rijn, The Netherlands, the owner of all rights.*

*The opinions expressed in this translation are those of the authors and do not necessarily reflect the views of the IDB, its Board of Directors, or the countries they represent.*

Esta es una traducción de *Cooperative Compliance: A Multi-stakeholder and Sustainable Approach to Taxation*, de Jonathan Leigh Pemberton y Jeffrey Owens, ISBN 9789403531939, publicada y distribuida por el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) con permiso de Kluwer Law International B.V., Alphen aan den Rijn, Países Bajos, propietario de todos los derechos.

Las opiniones expresadas en esta publicación son de los autores y no necesariamente reflejan el punto de vista del Banco Interamericano de Desarrollo, de su Directorio Ejecutivo ni de los países que representa.

**Traducción al español:** Jaume Menéndez Fernández y Ubaldo González de Frutos.

**Coordinación de la producción editorial:** Sarah E. Schineller (A&S Information Partners, LLC)

**Revisión editorial:** Claudia M. Pasquetti y Bettina Fallik

**Diagramación:** Word Express, Inc.

# Índice

---

<b>Lista de acrónimos .....</b>	<b>xi</b>
<b>Prefacio a la edición en español .....</b>	<b>xiii</b>
<b>Prefacio a la edición en inglés.....</b>	<b>xix</b>
<b>1. Introducción y resumen general .....</b>	<b>1</b>
1.1. Introducción.....	1
1.1.1. Resumen .....	7
1.1.2. Marco general.....	8
1.2. El papel de la certidumbre fiscal en la promoción de un enfoque sostenible y de múltiples interesados en la tributación.....	9
1.2.1. Los problemas .....	9
1.2.2. ¿Cuáles son los requisitos fundamentales para proporcionar un entorno fiscal sostenible? .....	11
1.3. Resumen de recomendaciones.....	12
1.3.1. Recomendaciones sobre los criterios de identificación para el acceso al cumplimiento cooperativo.....	12
1.3.2. Recomendaciones de legislación modelo para facilitar los Programas de Cumplimiento Cooperativo .....	13
1.3.3. Recomendaciones sobre una norma de garantía de auditoría para el Marco de Control Fiscal .....	15
1.3.4. Recomendaciones sobre la metodología para evaluar los costos y beneficios del cumplimiento cooperativo.....	16
1.3.5. Recomendaciones sobre la difusión de los Programas de Cumplimiento Cooperativo: obtener la confianza de la sociedad .....	19
1.4. Observaciones finales.....	20
<b>2. Determinación de los criterios de acceso al cumplimiento cooperativo .....</b>	<b>23</b>
2.1. Introducción.....	23
2.1.1. Resumen .....	23

2.1.2. Alcance de este capítulo .....	23
2.2. Resumen de recomendaciones.....	24
2.2.1. Diseño de un Programa de Cumplimiento Cooperativo .....	24
2.2.2. Criterios recomendados para el acceso a los Programas de Cumplimiento Cooperativo .....	25
2.3. Examen detallado de cuestiones específicas .....	26
2.3.1. Panorama general.....	26
2.3.2. ¿Debe ser voluntario el Programa de Cumplimiento Cooperativo?.....	26
2.3.3. Si es voluntario, ¿deben las administraciones tributarias estar obligadas a aceptar la adhesión de los contribuyentes? .....	28
2.3.4. ¿Debería exigirse al contribuyente que tenga una estrategia fiscal y un marco de control interno establecido o en funcionamiento antes de ser aceptado?.....	29
2.3.5. ¿Debería exigirse al contribuyente que pase por una revisión específica? En caso afirmativo, ¿debería ser una auditoría completa?.....	29
2.3.6. ¿Debería existir un umbral financiero (por ejemplo, ingresos tributarios)? .....	30
2.3.7. ¿Deberían publicarse los criterios de adhesión?.....	31
2.3.8. ¿Qué tipo de acuerdo debe exigirse para participar y quién debe firmarlo? .....	31
2.3.9. ¿Qué impuestos deben incluirse en el programa? .....	31
2.3.10. ¿Deberían publicarse los nombres de los contribuyentes del programa? .....	32
Apéndice del capítulo 2.....	34
Respuestas a los cuestionarios del capítulo 2 .....	34
1. Resúmenes.....	34
<b>3. Elaboración de una legislación modelo para el cumplimiento cooperativo .....</b>	<b>43</b>
3.1. Estado actual y alcance de la investigación.....	43
3.1.1. ¿Dónde estamos ahora?.....	43
3.1.2. Objetivo del proyecto.....	44
3.1.3. Metodología.....	45
3.2. Cumplimiento cooperativo y sus fundamentos legales: el espectro de experiencias y retos actuales.....	45
3.2.1. Método de aplicación .....	45
3.2.2. Aspectos jurídicos.....	46
3.2.3. ¿Es necesaria una base legal?.....	47
3.2.4. El alcance de un marco normativo.....	48
3.2.5. Base legal y éxito del cumplimiento cooperativo.....	49
3.2.6. Hallazgos clave.....	50
3.3. ¿Hacia un enfoque común sobre las cuestiones jurídicas del cumplimiento cooperativo? .....	50

3.3.1. Derechos y obligaciones básicos de ambas partes: disposiciones legales.....	50
3.3.2. Modelo de gestión interna: normas administrativas de funcionamiento.....	51
3.3.3. Los pilares principales de una legislación modelo para facilitar el (mayor) desarrollo de los Programas de Cumplimiento Cooperativo.....	53
3.3.3.1. Mejorar el marco de gobernanza de la autoridad tributaria.	53
3.3.3.2. Mejorar la relación entre las autoridades fiscales y los contribuyentes.....	54
A. Principios generales.....	54
B. Un compromiso escrito .....	55
3.3.3.3. Enfoque en las cuestiones procesales y la relación con otros procedimientos.....	58
A. Cantidad de trabajo por reducir .....	58
B. Posibilidades de apelar.....	59
C. Conexión con otros mecanismos (como las consultas vinculantes, los procesos de resolución alternativa de conflictos o los recursos).....	60
D. Conexión con otros mecanismos (como las consultas vinculantes, los procesos de resolución alternativa de conflictos o los recursos).....	60
3.3.4. Directrices sobre el cumplimiento cooperativo: ¿Qué papel desempeñan la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, la Unión Europea y otras organizaciones regionales? ....	61
3.3.5. Principales recomendaciones .....	65
<b>4. ¿Hacia una norma de garantía de auditoría para los Marcos de Control Fiscal? .....</b>	<b>67</b>
4.1. Introducción.....	67
4.1.1. ¿Qué es una garantía de auditoría? .....	67
4.1.2. ¿Cómo aprovechar el trabajo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos sobre los Marcos de Control Fiscal?.....	71
4.1.3. Resumen del capítulo .....	72
4.2. Los Marcos de Control Fiscal en su contexto.....	74
4.2.1. Introducción .....	74
4.2.2. El Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission y otros marcos de referencia.....	74
4.2.3. Marcos del Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission: principios básicos.....	76
1. Marco de control interno del Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission de 2013 .....	76

2. Marco de gestión del riesgo empresarial del Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission de 2017.....	77
4.3. Principios de control fiscal de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos de 2016.....	79
4.3.1. Seis elementos esenciales .....	79
4.3.2. Los principios de control fiscal de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos de 2016 frente a los marcos de control interno y de gestión del riesgo empresarial del Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission .....	80
4.3.3. Comparación entre los principios del Marco de Control Fiscal de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos de 2016 y los principios de control interno del Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission de 2013 y de gestión del riesgo empresarial de 2017 .....	80
4.4. Una norma de auditoría para los Marcos de Control Fiscal .....	82
4.4.1. Norma de auditoría: pasos del proceso de auditoría .....	82
4.4.2. Aplicación de la norma de auditoría al Marco de Control Fiscal de una empresa: diferente orientación de los controles fiscales en comparación con el resto de los controles.....	83
1. Norma de auditoría global.....	83
2. Principio 1 del Marco de Control Fiscal de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos: estrategia fiscal debidamente documentada.....	83
3. Enfoque principal sobre los inversionistas del proceso de auditoría .....	84
4. Consecuencias de que el objetivo principal de la verificación del Marco de Control Fiscal sea dar garantías a la administración tributaria .....	84
a) Materialidad .....	84
i) La perspectiva del auditor externo.....	84
ii) La perspectiva de la inspección fiscal .....	85
b) Incertidumbre .....	87
i) La especial relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias .....	87
ii) Las normas de contabilidad generalmente aceptadas en Estados Unidos (US GAAP) y la interpretación Fin 48 sobre la incertidumbre fiscal: “lo más probable es que no” .....	87
c) IFRIC 23 (incertidumbre sobre los tratamientos de los impuestos a los ingresos).....	88
d) El cumplimiento cooperativo requiere la apertura completa de las posiciones fiscales inciertas y la garantía auditora de	



que así se ha procedido: consecuencias para la evaluación comparativa de la norma de auditoría.....	88
e) Transparencia pública: norma internacional de auditoría ISA 701 y norma GRI 207.....	89
4.5. Implicaciones para las administraciones tributarias .....	91
4.5.1. Modelo de capas para el Marco de Control Fiscal.....	91
4.5.2. Abandonar el enfoque basado en la inspección de las operaciones individuales y adoptar un enfoque asentado en los sistemas con el fin de lograr el control fiscal .....	92
4.5.3. La necesidad de dar confianza a los contribuyentes .....	93
4.5.4. La necesidad de convencer a los contribuyentes y a sus auditores externos de que el Marco de Control Fiscal es un recurso eficaz.....	93
4.5.5. La necesidad de definir las posiciones fiscales inciertas.....	94
4.6. Conclusiones.....	95
Apéndice del capítulo 4.....	97
Caso 1: Los Marcos de Control Fiscal de Australia.....	97
A. Antecedentes.....	97
B. Requisitos y orientaciones generales para los Marcos de Control Fiscal .....	98
C. Enfoque de la Agencia Tributaria de Australia para comprobar la eficacia del Marco de Control Fiscal.....	99
D. Grandes empresas .....	100
a) Comprobación de la eficacia del diseño de los controles.....	101
b) Comprobación de la eficacia operativa de un control.....	101
E. Pequeñas y medianas empresas.....	103
F. Las grandes empresas de propiedad privada y los grupos acaudalados.....	104
G. Inspecciones fiscales del Marco de Control Fiscal .....	106
Caso 2: El Marco de Control Fiscal en el Programa de Cumplimiento Cooperativo de Austria.....	108
A. Antecedentes.....	108
B. Elementos del sistema de control fiscal interno.....	109
C. Auditoría del sistema de control fiscal interno.....	110
Caso 3: El Marco de Control Fiscal de China.....	111
A. Antecedentes del programa de acuerdos de cumplimiento fiscal de la administración tributaria de China.....	111
B. Orientaciones sobre los Marcos de Control Fiscal .....	111
C. Regulación del control interno.....	119
Caso 4: El Marco de Control Fiscal de Alemania.....	122
A. Antecedentes de la introducción del Consejo Práctico 1/2019 a la Norma de Auditoría 980 del Instituto de Auditores de Alemania .	122
B. Elementos clave del sistema de gestión de control fiscal .....	123
C. Auditoría del sistema de gestión de control fiscal.....	126

D. Importancia práctica.....	126
Caso 5: El Marco de Control Fiscal de Italia .....	127
A. Antecedentes de la introducción del cumplimiento cooperativo en Italia.....	127
B. Contribuyentes elegibles.....	128
C. Proceso de solicitud: se exige el Marco de Control Fiscal.....	129
D. Beneficios del programa .....	129
Caso 6: El Marco de Control Fiscal de Polonia.....	130
A. Antecedentes de la introducción del cumplimiento cooperativo en Polonia .....	130
B. Directrices del Marco de Control Fiscal .....	130
C. La auditoría previa .....	131
D. Control y supervisión.....	131
E. Ventajas.....	131
F. Obligaciones del contribuyente y entrada en vigor.....	132
Caso 7: El Marco de Control Fiscal de Rusia .....	133
A. Antecedentes de la regulación del Marco de Control Fiscal en Rusia .....	133
B. Requisitos del sistema de control fiscal (Marco de Control Fiscal) en Rusia.....	133
C. Particularidades de la normativa rusa sobre los Marcos de Control Fiscal.....	136
D. Planes para el desarrollo de la normativa sobre el Marco de Control Fiscal en Rusia .....	138

<b>5. Elaborar una metodología para medir los costes y beneficios de los Programas de Cumplimiento Cooperativo .....</b>	<b>141</b>
5.1. Introducción.....	141
5.1.1. Alcance de la investigación.....	141
5.1.2. Cuestiones críticas.....	142
5.1.3. Enfoque de la investigación.....	143
5.2. Información recibida mediante el cuestionario y el taller realizado.....	144
5.2.1. Identificación de los agentes que participan directa e indirectamente en el régimen de cumplimiento cooperativo.....	144
5.2.2. Medidas comparativas, o de otro tipo, consideradas .....	145
5.2.3. Medidas de costo-eficiencia y costo-eficacia utilizadas.....	146
5.2.4. La complejidad de la jurisdicción desde la perspectiva de la medición de los beneficios .....	147
5.2.5. La capacidad de medir la eficiencia (de costes) y la eficacia del Marco de Cumplimiento Cooperativo, y su relación con la voluntad de adherirse a un Programa de Cumplimiento Cooperativo.....	149
5.3. Metodología y métodos de medición propuestos para ser desarrollados.....	149
5.3.1. Cumplimiento tributario/riesgo fiscal.....	149

5.3.2. Seguridad jurídica.....	151
5.3.3. Gestión de riesgos fiscales de los contribuyentes.....	151
5.3.4. Costes (cumplimiento/recaudación).....	152
5.3.5. Confianza y relaciones.....	152
5.3.6. Nivel de satisfacción.....	152
5.4. La importancia de establecer un parámetro.....	153
5.5. Resumen.....	153

## 6. Comunicar el cumplimiento cooperativo: obtener la confianza

<b>de la sociedad.....</b>	<b>155</b>
6.1. Introducción.....	155
6.1.1. Resumen.....	155
6.1.2. Objetivo de esta investigación.....	157
6.1.3. Esquema de la investigación.....	158
6.2. Metodología.....	158
6.2.1. Limitaciones de esta investigación.....	161
6.3. Opiniones de las partes interesadas sobre el cumplimiento cooperativo.....	161
6.3.1. Percepción de las partes interesadas sobre los motivos por los que se desarrolló el cumplimiento cooperativo y los beneficios y/o inconvenientes.....	161
1. Conclusiones parciales basadas en las entrevistas con las partes interesadas.....	161
a) ¿Por qué se desarrolló el cumplimiento cooperativo?.....	161
b) La percepción de los beneficios e inconvenientes del cumplimiento cooperativo.....	162
2. Principales conclusiones de las entrevistas.....	164
6.3.2. Percepción de las partes interesadas sobre los componentes esenciales y el enfoque de un sistema de cumplimiento cooperativo basado en la confianza.....	166
1. La meta principal de un sistema de cumplimiento cooperativo basado en la confianza.....	169
2. Conclusiones clave de las entrevistas.....	72
6.4. Resumen de las recomendaciones.....	176
Apéndice del capítulo 6.....	181
A.6. Resúmenes detallados de las percepciones y mensajes clave y conclusiones de las entrevistas realizadas a los representantes de los seis grupos de interesados.....	181
A.6.1. ¿Por qué se desarrolló el cumplimiento cooperativo y cuáles son sus beneficios y/o desventajas?.....	181
a. Administraciones tributarias.....	181
b. Multinacionales.....	182
c. Organizaciones no gubernamentales.....	184
d. Representantes del sector académico.....	186

e. Inversionistas institucionales .....	188
f. Asesores fiscales/firmas de contabilidad.....	188
A.6.2. Los elementos esenciales y el punto focal de un sistema de cumplimiento cooperativo basado en la confianza .....	190
a. Administraciones tributarias.....	190
b. Multinacionales .....	192
c. Organizaciones no gubernamentales.....	194
d. Representantes del sector académico .....	198
e. Inversionistas institucionales .....	202
f. Asesores fiscales/firmas de contabilidad.....	204
<b>Anexos .....</b>	<b>207</b>
<b>Anexo I. Lista completa de los miembros de los grupos de trabajo.....</b>	<b>209</b>
<b>Anexo II. Plantilla del cuestionario del capítulo 2.....</b>	<b>213</b>
<b>Anexo III. Plantilla del cuestionario del capítulo 3.....</b>	<b>215</b>
<b>Anexo IV. Plantilla del cuestionario del capítulo 6.....</b>	<b>217</b>
<b>Anexo V. Programa de aplicación piloto en el país.....</b>	<b>219</b>
<b>Bibliografía .....</b>	<b>231</b>
<b>Índice analítico.....</b>	<b>239</b>
<b>EUCOTAX: Serie sobre tributación europea.....</b>	<b>245</b>

# Lista de acrónimos

---

ACA	Acuerdo Anual de Cumplimiento (Australia)
APA	Acuerdo Previo en Precios de Transferencia
ATO	Agencia Tributaria de Australia
BEPS	Erosión de Bases y Trasvase de Beneficios
BMF	Ministerio de Finanzas de Alemania
BSEIC	normas básicas de control interno empresarial
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CRD IV	Directiva Europea de Requisitos de Capital
EMN	empresas multinacionales
ESG	ambiental, social y de gobernanza
FACTI	Panel de Alto Nivel de Naciones Unidas sobre Rendición de Cuentas, Transparencia e Integridad
FAT	Foro sobre la Administración Tributaria
Fin 48	Interpretación número 48 del Consejo Norteamericano de Normalización Contable
FTS	Agencia Tributaria Federal de Rusia
GRE	gestión del riesgo empresarial
GRI	Iniciativa Mundial de Información
ICAP	Programa Internacional de Confianza en el Cumplimiento
IDW	Instituto de Auditores de Alemania
ISA	Normas Internacionales de Auditoría
ITCS	Sistema de Control Fiscal Interno (Austria)
KPI	indicadores clave de desempeño
MCF	Marco de Control Fiscal
NFA	Administración Fiscal Nacional (Polonia)
NIC	Normas Internacionales de Contabilidad
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera

ODS	Objetivos de Desarrollo Sostenible
ONG	organización no gubernamental
PAM	Procedimiento de Acuerdo Mutuo
PCAOB	Consejo para la Supervisión Contable de las Empresas Públicas
PCC	Programa de Cumplimiento Cooperativo
STA	Administración Tributaria Estatal de China
TCA	Tax Compliance Agreements (China)
TCMS	Sistema de Gestión de Control Fiscal (Alemania)
TFE	tasa fiscal efectiva
TIC	tecnologías de la información y las comunicaciones
SOX	Ley Sarbanes-Oxley, The Corporate Responsibility Act of 2002 (Estados Unidos)

# Prefacio a la edición en español

---

*Por Emilio Pineda y Ubaldo González de Frutos*

Este libro es la traducción de *Cooperative Compliance*,<sup>1</sup> publicado originalmente en septiembre de 2021, y que se ofrece ahora en nuestro idioma gracias a la Universidad de Economía y Empresa de Viena y Kluwer Law International B.V.

Muy buenas razones subyacen a la decisión de llevar adelante esta empresa:

- En primer lugar, salvo honrosas y recientes excepciones,<sup>2</sup> las publicaciones en español sobre el tema son escasas, y resulta necesario cubrir esta brecha porque los textos en inglés no son prácticos como documentos de trabajo en las administraciones tributarias de América Latina y el Caribe.
- En segundo lugar, actualmente el cumplimiento cooperativo constituye un enfoque que utilizan seis de cada diez administraciones tributarias del mundo entero,<sup>3</sup> aunque su uso esté escasamente extendido en América Latina y el Caribe: solo Brasil tiene un programa formal de cumplimiento cooperativo<sup>4</sup> y algunos otros países de la

---

<sup>1</sup> J. Owens, J. y J. Leigh-Pemberton (2021), *Cooperative Compliance, a Multistakeholder and Sustainable Approach to Taxation*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International B.V.

<sup>2</sup> D. Quiñones, E. Huiskers-Stoop e I. Mosquera (2022), *Iniciativas de cumplimiento cooperativo como mecanismo preventivo*. En: CIAT, GIZ y Eurosocietal (eds.), *Manual sobre la Planeación Tributaria Internacional*. Disponible en: <https://www.ciat.org/manual-sobre-el-control-de-la-planeacion-tributaria-internacional-del-ciat-5-5-iniciativas-de-cumplimiento-cooperativo-como-mecanismo-preventivo/>.

<sup>3</sup> El 69% de los países pequeños, el 60% de los países de bajos ingresos y el 54% de los países avanzados. Estos datos corresponden a 2017. Véase W. J. Crandall, E. Gavin y A. R. Masters (2021), *ISORA 2018, Understanding Revenue Administration*, página 56. Washington, D.C.: FMI. Cifras similares se ofrecen en OCDE (2022), *Tax Administration 2022: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*, página 159. París: OCDE (<https://doi.org/10.1787/1e797131-en>).

<sup>4</sup> Llamado Confía, Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal da Receita Federal. Disponible en: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acao-a-informacao/acoes-e-programas/confia>.

región están empezando a construirlo.<sup>5</sup> Esto no quiere decir que la cooperación con los contribuyentes sea ajena a nuestra cultura: todos los países de la región prestan a los contribuyentes servicios que podrían fácilmente incardinar en un programa formal de cumplimiento cooperativo.<sup>6</sup>

- Finalmente, abrir una reflexión sobre la escasez de programas en América Latina y el Caribe es pertinente porque esta herramienta actúa sobre dos magnitudes en las cuales la región es deficitaria: i) el cumplimiento tributario, con tasas de evasión cercanas al 30% en el caso del impuesto al valor agregado (IVA) y próximas al 50% en el impuesto sobre la renta<sup>7</sup>, y ii) la débil confianza de ciudadanos y empresas en los servicios públicos.<sup>8</sup> El cumplimiento cooperativo modifica ambos vectores, al garantizar que las grandes empresas exhiban un mejor cumplimiento tributario, sustituyendo el tradicional enfoque de vigilancia y represión del fraude por otro orientado al cumplimiento, y lo hace a partir, precisamente, de la confianza mutua.

El objetivo de este manual, que forma parte de un programa de fomento del cumplimiento cooperativo que impulsamos desde el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), es reducir progresivamente los déficits de cumplimiento tributario y de confianza institucional para incrementar los ingresos y mejorar el clima de negocios, elementos clave para atraer inversión extranjera.

Ahora bien, ¿en qué consiste el cumplimiento cooperativo? Podemos definirlo como un programa abierto a las grandes empresas<sup>9</sup> que voluntariamente deseen adherirse, en el cual las autoridades tributarias ofrecen servicios de la mayor calidad y puntualidad, que les brindan a los contribuyentes la seguridad jurídica que demandan los inversionistas internacionales y que reducen la litigiosidad. Los contribuyentes, por su parte, garantizan a la administración tributaria que cumplirán voluntariamente sus obligaciones fiscales y pagarán el importe correcto al vencimiento del período impositivo. La base del programa es la confianza mutua, que en el caso de la administración tributaria suele

---

<sup>5</sup> Es el caso de Ecuador, que está implementando un programa para el período 2022–25 (<https://www.sri.gob.ec/programa-cooperativo-de-cumplimiento-fiscal#%C2%BFqu%C3%A9-es?>) o de Perú, país que, apoyado por el BID, implementará un programa piloto de cumplimiento colaborativo entre 2023 y 2025.

<sup>6</sup> L. Cremades Ugarte, I. G. Arias Esteban y D. Vargas (2015), *Relación cumplimiento cooperativo tributario: su realidad actual en países miembros del CIAT de América Latina, Caribe, África y Asia*. Ciudad de Panamá: CIAT. Disponible en: [https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2015/2015\\_DT-2\\_cumplimiento\\_cooperativo.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2015/2015_DT-2_cumplimiento_cooperativo.pdf).

<sup>7</sup> CEPAL (2020), *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2020* (LC/PUB.2020/6-P), pp. 83-97. Santiago de Chile: CEPAL.

<sup>8</sup> P. Keefer y C. Scartascini (eds.) (2022), *Confianza: la clave de la cohesión social y el crecimiento en América Latina y el Caribe*. Washington, D.C.: BID. Disponible en: <https://flagships.iadb.org/es/DIA2021/Confianza-La-clave-de-la-cohesion-social-y-el-crecimiento-en-America-Latina-y-el-Caribe>.

<sup>9</sup> Algunas administraciones tributarias lo extienden también a las pequeñas y medianas empresas (pymes) a través de programas con intermediarios fiscales.



requerir una verificación previa del Marco de Control Fiscal (MCF) del contribuyente para lograr lo que se denomina *confianza justificada*.

El concepto se originó en Países Bajos en 2005, cuando la administración tributaria implementó una modalidad de relación con las grandes empresas, denominada *horizontal monitoring*, que buscaba apalancar el cumplimiento a partir de otorgar confianza a dichas firmas.<sup>10</sup> El adjetivo *horizontal* aludía a una nueva cultura de relación entre pares, opuesta al principio vertical del enfoque clásico, mientras que el sustantivo *monitoring* denotaba una forma de seguimiento suave o *monitoreo*, de distinta naturaleza a la persecución del fraude bajo el modelo clásico.

En 2008, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) adoptó este enfoque en su estudio sobre el rol de los intermediarios fiscales<sup>11</sup> y le dio el nombre de “relación mejorada” (*enhanced relationship*), expresión poco afortunada porque daba la idea de que los contribuyentes que ingresaban en un programa cooperativo tenían una relación privilegiada con Hacienda. Como este resultado iba en contra del principio de igualdad, la modalidad empezó a denominarse “cumplimiento cooperativo”, con lo que se aludía a un marco general de derechos y obligaciones en lugar de referirse a una relación jurídica individualizada. Así, en 2013, la OCDE publicó un informe fundamental en la elaboración teórica del concepto y en su desarrollo posterior, el cual subrayaba la evolución desde su propio título: *La relación cooperativa: Un marco de referencia. De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*.<sup>12</sup>

El siguiente hito fundamental tuvo lugar en 2016, cuando vio la luz otro informe de la OCDE, en este caso dedicado a resolver otro problema que se había puesto de manifiesto: no era suficiente que la administración tributaria tuviera confianza en las buenas intenciones de los contribuyentes; debía sustanciarla mediante evidencias sólidas de que la empresa contaba con una política de cumplimiento fiscal ortodoxa. No bastaba la confianza, tenía que ser *confianza justificada*, y el mejor modo de garantizarla era un MCF sólido. El informe sobre cómo crear mejores MCF para el cumplimiento cooperativo<sup>13</sup> vino a remediar esa carencia.

Sin embargo, la OCDE no continuó con esta tarea de producción de derecho indicativo, a pesar de que quedaban importantes áreas por desarrollar. Entre ellas, faltaba una metodología que permitiese responder a la pregunta de si los beneficios del programa superan a sus costes; no estaba resuelto el desafío de garantizar mediante estándares

---

<sup>10</sup> Belastingdienst(s/f), *Horizontal monitoring report presented to the States secretary, Mr. Weekers*. Disponible en: [https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/horizontal\\_monitoring\\_report\\_presented\\_mr\\_weekers\\_tz0171z1fdeng.pdf](https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/horizontal_monitoring_report_presented_mr_weekers_tz0171z1fdeng.pdf).

<sup>11</sup> OCDE (2008), *Study into the Role of Tax Intermediaries*, página 5. París: OCDE. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>.

<sup>12</sup> OCDE (2013), *La relación cooperativa: Un marco de referencia. De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*. París: OCDE. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es>.

<sup>13</sup> OCDE (2016), *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*. París: OCDE. Disponible en: <https://doi.org/10.1787/9789264253384-en>.

o procedimientos de auditoría el correcto funcionamiento del MCF, ni había directrices sobre cómo comunicar a la sociedad los beneficios de un programa que, debido a su naturaleza técnica, es difícil de entender por legos y que se presta a apriorismos. Todas estas son materias que se abordan en el presente manual, el cual, a su vez, se basa en los fundamentos de los informes anteriores de la OCDE. El valor de todo este contenido y la relación de cooperación institucional entre el BID y la Universidad de Economía y Empresa de Viena en materia de fiscalidad internacional han sido los elementos impulsores para publicar el manual.

La motivación que nos inspira es la oportunidad que vislumbramos en los Programas de Cumplimiento Cooperativo (PCC) para América Latina y el Caribe.<sup>14</sup> Un enfoque sistemático nos debería conducir a mejorar el cumplimiento de los grandes contribuyentes y a ganarnos su confianza, lo cual debe repercutir, en definitiva, en mayores flujos de inversión directa. No podemos olvidar que las empresas matrices de la mayoría de los inversionistas importantes de la región son contribuyentes en países que tienen programas similares y, por lo tanto, ofrecer estos programas en la sede de las filiales es extender una práctica que las matrices conocen y aprecian.

Con la finalidad de acometer este reto, desde el Banco hemos preparado un programa de apoyo que incluye materiales técnicos —como este manual—, diálogo de políticas y soporte directo a los países que quieran implementar un PCC formal. Para ello, trabajamos mediante proyectos piloto, que permiten que la administración tributaria ponga en marcha el marco regulatorio y administrativo necesario; acompañamos a los países en el diálogo con el sector privado y los intermediarios tributarios; procuramos proporcionar formación específica para los funcionarios y un programa de gestión del cambio; testeamos los diversos elementos del PCC con un número reducido de contribuyentes, y —una vez realizadas las adecuaciones correspondientes— impulsamos su lanzamiento como programa de alcance general.

Adicionalmente, apoyaremos la investigación relacionada con principios del cumplimiento cooperativo que, además de ampliar el conocimiento y facilitar la implementación de los PCC, sea útil para resolver problemas de dimensión regional, por ejemplo, en temas como la percepción y la comunicación social sobre el cumplimiento cooperativo en América Latina y el Caribe, los elementos que pueden conformar un enfoque latinoamericano uniforme para los marcos de control fiscal, o las metodologías de análisis de costo-beneficio de los programas que funcionen mejor. No podemos olvidar que, por compartir un espacio geográfico, lingüístico, cultural, de tradición jurídica y de simi-

---

<sup>14</sup> Calijuri, M. E., M. C. Mac Dowell y E. Cemeño (2022), Programas de cumplimiento tributario cooperativo: una gran oportunidad para América Latina y el Caribe. Washington, D.C.: BID. Texto de blog. Disponible en: <https://blogs.iadb.org/gestion-fiscal/es/programas-de-cumplimiento-tributario-cooperativo-una-gran-oportunidad-para-america-latina-y-el-caribe/>.

lares desafíos sociales, América Latina y el Caribe se presenta como una región idónea para implementar soluciones uniformes que otorguen cohesión a las políticas nacionales, aumenten la institucionalidad y favorezcan a los países menos desarrollados, al poner al alcance de su mano políticas regionales. Ya la Unión Europea está trabajando en un enfoque regional para el cumplimiento cooperativo en materia de precios de transferencia, el European Trust and Cooperation Approach (ETACA),<sup>15</sup> que merece la pena examinar como modelo para un posible esquema latinoamericano.

Confiamos en que este invaluable material sirva de orientación para que grandes empresas, administraciones tributarias y otros interesados puedan alcanzar todas estas metas.

**Washington, D.C., marzo de 2023**

---

<sup>15</sup> Comisión Europea (2020), Guidelines European Trust and Cooperation Approach. Bruselas: Comisión Europea. Disponible en: [https://taxation-customs.ec.europa.eu/eu-cooperative-compliance-programme/european-trust-and-cooperation-approach-etaca-pilot-project-mnes\\_en#:~:text=The%20aim%20of%20this%20non,well%20as%20amongst%20tax%20administrations](https://taxation-customs.ec.europa.eu/eu-cooperative-compliance-programme/european-trust-and-cooperation-approach-etaca-pilot-project-mnes_en#:~:text=The%20aim%20of%20this%20non,well%20as%20amongst%20tax%20administrations).



# Prefacio a la edición en inglés

---

Los editores de esta publicación quieren expresar su gratitud a J. Gegios por la forma en que organizó el trabajo de los diferentes grupos durante la toda la duración del proyecto. Sin su dedicación, la finalización de este libro habría sido una tarea imposible. También quieren dar las gracias a Angelina Papulova y Karina Prugger, por su colaboración, así como a Jenny Hill, quien se ocupó de la revisión lingüística del texto.

Por último, un reconocimiento a los líderes de los grupos de trabajo y a los principales autores de los capítulos enumerados, que se detallan en el capítulo 1, por el tiempo que han dedicado a este proyecto, por la sabiduría que han aportado y por la paciencia que han tenido con nosotros.



# CAPÍTULO 1



## Introducción y resumen general

---

### 1.1. Introducción

El panorama de los impuestos a la renta de sociedades ha cambiado profundamente en las últimas dos décadas. El mayor interés público en las cuestiones fiscales se produce en el contexto de la globalización, del impacto continuo de la crisis financiera y económica mundial de 2007 y 2008 y, desde 2020, de la agitación sociopolítica y económica desatada por la emergencia sanitaria de la COVID-19. Los gobiernos ahora tienen déficits verdaderamente sin precedentes, y los niveles de deuda pública se están disparando.<sup>16</sup> En particular durante los últimos cinco años, los gobiernos han comenzado a implementar una serie de medidas de política fiscal coordinadas internacionalmente para reducir el incremento de los efectos erosionantes sobre los ingresos y las bases impositivas de los países, producto de la elusión del impuesto sobre la renta y de las prácticas fiscales nocivas entre los países.<sup>17</sup> Ha quedado claro para los líderes políticos que cualquier solución requiere una cooperación administra-

---

<sup>16</sup> T. Kinder y E. Agyemang (2020), 'It's a Matter of Fairness': Squeezing More Tax from Multinationals, *Financial Times*, 8 de julio. Disponible en: <https://www.ft.com/content/40cffe27-4126-43f7-9c0e-a7a24b44b9bc>.

<sup>17</sup> N. Sarfo (2020), How the OECD Became the World's Tax Leader, *Forbes*, 11 de agosto. Disponible en: <https://www.forbes.com/sites/taxnotes/2020/08/11/how-the-oecd-became-the-worlds-tax-leader/#7b1dfd686628>.

tiva más intensa a nivel internacional y una mayor transparencia a través del intercambio de información. Naturalmente, a los ciudadanos les preocupa que el costo de la pandemia sea compartido de manera justa y transparente entre los contribuyentes. Recientemente, muchas empresas recibieron beneficios fiscales como parte de los subsidios públicos por la pandemia de la COVID-19, aunque inmediatamente se comunicó que el acceso a estos paquetes de apoyo debería estar condicionado a su buena gobernanza fiscal.<sup>18</sup>

El sistema tributario desempeña un papel crucial en los esfuerzos por resolver los acuciantes problemas mundiales de estos tiempos, como hacer frente a las consecuencias económicas de la pandemia, a la transformación digital y del medio ambiente y al cambio climático.<sup>19</sup> Es importante destacar que la fiscalidad ha evolucionado hasta convertirse en un tema que implica no solo cuestiones jurídicas y financieras, sino también aspectos no financieros. Los impuestos, junto con los objetivos ambientales, sociales y de gobernanza (ESG, por sus siglas en inglés), la transparencia y los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) de Naciones Unidas, han llegado a la mesa de los consejos de administración.

Cada vez más se espera que las empresas asuman un mayor compromiso con la sociedad en lo que respecta a la responsabilidad empresarial, a la presentación de informes corporativos y al comportamiento fiscal aceptable.<sup>20</sup> Desde una perspectiva tributaria, existe una creciente demanda pública por saber quién paga qué y dónde, y, en consecuencia, la demanda de mayor transparencia fiscal pública ha ganado terreno en los últimos años. También ha habido una creciente presión política en Europa y en Estados Unidos para hacer públicos los informes país por país,<sup>21</sup> que ya se introdujeron en la Unión Europea (UE) en la última década, aunque solo para los bancos y las grandes empresas extractivas y madereras, en virtud de la Directiva de Requisitos de Capital IV de la UE (CRD IV)<sup>22</sup> y de la Directiva Contable de la UE, respectivamente. Sin embargo, en marzo de 2021, una amplia mayoría de los 27 Estados miembros de la UE votó a favor de ampliar los informes país por país públicos a todos los demás sectores y determinó un texto final de compromiso rápido de la directiva con el Parlamento Europeo y la Comisión. En Estados Unidos,

---

<sup>18</sup> S. Van Dorpe, E. Brauny y T. Larger (2020), If You Want Bailout in Europe, Don't Use Tax Havens, *Politico*, 23 de agosto. Disponible en: <https://www.politico.eu/article/if-you-want-a-bailout-in-europe-dont-use-tax-havens/>.

<sup>19</sup> E. Van der Enden y B. Klein (2020), Good Tax Governance? ... Govern Tax Good! *Nordic Tax Journal*, 19 de mayo. Disponible en: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3610858](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3610858).

<sup>20</sup> H. Gribnau (2020), *Why Social Responsible Corporations Should Take Tax Seriously*. Copenhagen: Ex Tuto Publishing. Disponible en: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3604256](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3604256).

A-G. Jallai (2020), *Good Tax Governance: International Corporate Tax Planning and Corporate Social Responsibility: Does One Exclude the Other?* Tilburg Law School. Disponible en: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3688985](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3688985).

<sup>21</sup> B. Van der Made (2020), The Revival of Public CbCR Amid New Interest in ESG Transparency, *International Tax Review* (marzo). Disponible en: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1kzkw564ld7k3/european-union-the-revival-of-public-cbcr-amid-new-interest-in-esg-transparency>.

<sup>22</sup> X. Urbach, B. Van der Made y E. Van der Aar-Melger (2018), *Tax Transparency Benchmark 2018*. Países Bajos: VBDO. Disponible en: <https://www.vbdo.nl/wp-content/uploads/2018/11/TaxTransparencyBenchmark2018-1.pdf>.



se presentó un proyecto de ley sobre los informes país por país públicos en la Cámara de Representantes, aproximadamente al mismo tiempo.<sup>23</sup> En marzo, el Panel de Alto Nivel de Naciones Unidas sobre Rendición de Cuentas, Transparencia e Integridad (FACTI) emitió su informe final con una recomendación clave para abordar la transparencia fiscal al exigir que todas las entidades multinacionales privadas divulguen información contable y financiera distinguiendo país por país.<sup>24</sup> Esto significa que es muy probable que los informes país por país públicos se extiendan globalmente más allá de Europa y Estados Unidos.

La novedad de este debate ha sido que los inversionistas institucionales se han convertido en el motor de esta demanda de mayor transparencia. Esto se reflejó en la introducción de GRI 207: Tax 2019<sup>25</sup> en diciembre de 2019, que es el primer estándar de reportes de sostenibilidad voluntario e independiente para informes fiscales públicos financieros y no financieros, emitido por la Iniciativa Mundial de Información (GRI, por sus siglas en inglés).<sup>26</sup>

Los inversionistas, las organizaciones de la sociedad civil, los sindicatos y otras partes interesadas de todo el mundo han expresado su apoyo a esta nueva norma tributaria, dado que ayudará a satisfacer su creciente demanda de transparencia fiscal;<sup>27</sup> ya hay más de 450 miembros activos de una variedad de organizaciones en los debates GRI.

Varias empresas multinacionales (EMN) ya han respondido a los pedidos de mayor transparencia y comenzaron a divulgar voluntariamente sus informes país por país<sup>28</sup> (por ejemplo, los informes de impuestos pagados publicados por Vodafone, Shell, Anglo American, Grupo NN, BP, Orsted, Philips y Allianz).<sup>29</sup> Un número cada vez mayor de

<sup>23</sup> *The Disclosure of Tax Havens and Offshoring* (2021). Disponible en: [https://financialservices.house.gov/uploadedfiles/02.25\\_bills-1172ih.pdf](https://financialservices.house.gov/uploadedfiles/02.25_bills-1172ih.pdf).

<sup>24</sup> *UN FACTI Panel Report - Financial Integrity for Sustainable Development* (2021). Disponible en: [https://uploads-ssl.webflow.com/5e0bd9edab846816e263d633/602e91032a209d0601ed4a2c\\_FACTI\\_Panel\\_Report.pdf](https://uploads-ssl.webflow.com/5e0bd9edab846816e263d633/602e91032a209d0601ed4a2c_FACTI_Panel_Report.pdf).

<sup>25</sup> *KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2017* (2021). Disponible en: <https://www.globalreporting.org/standards/media/2513/gri-207-tax-standard-2019-factsheet.pdf>.

<sup>26</sup> B. Eccles (2020), *The Time Has Come for Tax Reporting Transparency - Thank You Global Reporting Initiative!*, *Forbes*. Disponible en: <https://www.forbes.com/sites/bobeccles/2020/04/15/the-time-has-come-for-tax-reporting-transparency-thank-you-global-reporting-initiative/#79375cc7168f>.

<sup>27</sup> GRI (2019), *Backing for GRI's Tax Standard*. Disponible en: <https://www.globalreporting.org/news/news-center/backing-for-gri-s-tax-standard/>.

<sup>28</sup> M. Posner (2020), *What's Driving the New Push to Measure Companies on Social Performance*, *Forbes*, 20 de febrero. Disponible en: <https://www.forbes.com/sites/michaelposner/2020/02/20/whats-driving-the-new-push-to-measure-companies-on-social-performance/#59afca495199>.

<sup>29</sup> Vodafone, *Tax and Our Total Economic Contribution to Public Finances 2018* (disponible en: [https://www.vodafone.com/content/dam/vodcom/sustainability/pdfs/vodafone\\_2018\\_tax.pdf](https://www.vodafone.com/content/dam/vodcom/sustainability/pdfs/vodafone_2018_tax.pdf)); Shell, *Tax Contribution Report 2018* (disponible en: <https://reports.shell.com/tax-contribution-report/2018/>); Anglo American, *Tax and Economic Contribution Report 2019* (disponible en: <https://www.angloamerican.com/-/media/Files/A/Anglo-American-Group/PLC/investors/annual-reporting/2020/tax-and-economic-contribution-report.pdf>); Orsted, *Annual Report 2020*, 125-192 (disponible en: <https://orstedcdn.azureedge.net/-/media/annual2020/annual-report-2020.ashx?rev=3f951652f6c243ef83ded864b6b670b2>); Grupo NN, *Total Tax Contribution Report 2019* (disponible en: <https://www.nn-group.com/In-society/NNs-approach-to-tax.htm>).

empresas también revela por propia iniciativa información sobre su estrategia fiscal y sus riesgos principales. Algunas, como el Grupo NN, incluso eligen publicar su Marco de Control Fiscal (MCF).<sup>30</sup> Este tipo de divulgación voluntaria sugiere un cambio en la mentalidad de las EMN y en su comportamiento, ya que han decidido facilitar la comprensión pública de su estrategia fiscal con el fin de ser parte de la buena ciudadanía corporativa o con el propósito de mejorar la reputación de su gestión al hacerlo de manera proactiva.<sup>31</sup>

Adicionalmente, hay un aumento de los requisitos obligatorios de información corporativa que las EMN deben cumplir y las administraciones tributarias auditar, incluidas las diversas modificaciones a la directiva de la UE sobre cooperación administrativa, la CRD IV de la UE<sup>32</sup> y las directivas de contabilidad, y la Acción 13 de informes país por país del proyecto para el combate de la Erosión de Bases y Tránsito de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). Por lo tanto, muchos departamentos fiscales y administraciones tributarias están descubriendo que las herramientas y los conocimientos internos tradicionales pueden no estar a la altura de la sofisticación y la precisión que se les exige ahora, por lo que deberán invertir más en sistemas de tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC).<sup>33</sup> También es cada vez más necesario que las administraciones tributarias comprendan mejor los datos que están agregando. En este contexto, el aumento del flujo de la información no es solo una oportunidad para las administraciones tributarias, sino también una carga que deben afrontar. Dado que muchas de ellas se están digitalizando, tienen un acceso cada vez mayor a megadatos y analítica avanzada. Además, tras la pandemia de la COVID-19, las administraciones tributarias pueden haberse sentido presionadas para acelerar la digitalización de sus operaciones, incluyendo lo que se conoce como auditorías remotas,<sup>34</sup> e intentar elevar la cantidad de inspecciones conjuntas con otras administraciones tributarias.<sup>35</sup>

---

<sup>30</sup> *Ibid.*

<sup>31</sup> X. Urbach, B. Van der Made y E. Van der Aar-Melger (2018), *Tax Transparency Benchmark 2018*. Países Bajos: VBDO. Disponible en: <https://www.vbdo.nl/wp-content/uploads/2018/11/TaxTransparencyBenchmark2018-1.pdf>. Para un análisis de los motivos externos e internos de las multinacionales, véase H. Gribnau y A-G Jallai (2017), *Good Tax Governance: A Matter of Moral Responsibility and Transparency*, *Nordic Tax Journal*, 19 de mayo. Disponible en: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3021914](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3021914).

<sup>32</sup> *Capital Requirements Directive* (CRD). Directiva 2013/36/EU relativa al acceso a la actividad de las entidades de crédito y a la supervisión prudencial de las entidades de crédito y las empresas de inversión, por la que se modifica la Directiva 2002/87/CE y se derogan las Directivas 2006/48/CE y 2006/49/CE.

<sup>33</sup> A. Jones (2020a), *Digital Audits Risk Alienating MNEs from Revenue Authorities*. *International Tax Review*, 24 de agosto. Disponible en: <https://www.internationaltaxreview.com/article/2a6a6mt28fn53ve2141z4/digital-audits-risk-alienating-mnes-from-revenue-authorities>.

<sup>34</sup> A. Jones (2020b), *Desk Audits for MNEs to Increase After COVID-19*. *International Tax Review*, 23 de julio. Disponible en: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1mlyr7b5sljzj/desk-audits-for-mnes-to-increase-after-covid-19>.

<sup>35</sup> J. White (2020), *Joint Audits to Increase After COVID-19*. *International Tax Review*, 21 de mayo. Disponible en: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1lqgwzngxpgd/joint-audits-to-increase-after-covid-19>.

El incremento de las obligaciones de información y transparencia puede fortalecer los procesos de las administraciones tributarias, pero solo dará como resultado mejoras duraderas en el cumplimiento tributario si dicha información se utiliza de manera efectiva. Si el resultado principal es el aumento del número de conflictos fiscales y se genera mayor incertidumbre, la inversión y la recuperación económica se verán en dificultades.

El concepto de cumplimiento cooperativo se desarrolló como un elemento estratégico para conciliar las mejoras en el cumplimiento de las obligaciones fiscales con un buen entorno empresarial, dentro de una estrategia de control fiscal más amplia. Esencialmente, esto se logra mediante una mayor y más temprana certidumbre fiscal por parte de la administración tributaria a cambio de transparencia y revelación de información por parte de los contribuyentes. Esta interacción se basa fundamentalmente en la integridad de los sistemas de información de los contribuyentes a las administraciones tributarias. La tecnología en la que se apoyan estos sistemas es cada vez más importante y parte integral del proceso de divulgación de información en algunos países. El impacto potencial de la tecnología tributaria ya se puede ver en la llamada nueva ola de Programas de Cumplimiento Cooperativo (PCC) en países tan diversos como Austria, Bélgica, Honduras, Nigeria, Polonia, Rusia y Zambia.<sup>36</sup>

En 2018, el Centro de Política Fiscal Global (GTPC, por sus siglas en inglés) del Instituto de Derecho Fiscal Austriaco e Internacional de la Universidad de Economía y Empresa de Viena (WU), en cooperación con la Cámara de Comercio Internacional (ICC, por sus siglas en inglés) y la Asociación de Administraciones Tributarias de la Commonwealth (CATA, por sus siglas en inglés), desarrolló un proyecto para examinar cómo se podría alentar a más países a participar en los PCC. La iniciativa reunió a más de 200 personas de 25 países, incluidos funcionarios públicos, empresas y representantes del sector académico. El presente informe es el resultado de estos dos años de discusión y se concentra en la implementación práctica de los principios que son la esencia del concepto de cumplimiento cooperativo. El objetivo es ayudar a los contribuyentes y a las administraciones tributarias a aprovechar todo su potencial para mitigar la incertidumbre fiscal y, al mismo tiempo, abordar las preocupaciones legítimas del resto de las partes interesadas. Se espera que este informe, que recoge perspectivas muy diversas, contribuya al diálogo en curso en la OCDE, la UE, Naciones Unidas y otros foros fiscales regionales e internacionales.

No existe un enfoque único para el cumplimiento cooperativo; sin embargo, se identifican algunas de las mejores prácticas. Los países deberán ajustarlas a sus propias circunstancias sociales, culturales, políticas e institucionales, y adoptar un criterio flexible sobre cómo diseñar e implementar estos programas. Los enfoques de los diversos participantes

---

<sup>36</sup> K. Bronżewska y A. Majdańska (2019), *The New Wave of Cooperative Compliance Programmes and the Impact of New Technology*, *European Taxation*, 59(2/3). Disponible en: <https://www.ibfd.org/shop/journal/new-wave-cooperative-compliance-programmes-and-impact-new-technology>.

han permitido que este estudio se beneficie de las múltiples perspectivas de los países y también de los diferentes puntos de vista de las partes interesadas. Muestra que, dentro de cada uno de los grupos, hay distintas posiciones. La sociedad civil, por ejemplo, abarca una variedad de colectivos, desde sindicatos hasta organizaciones no gubernamentales (ONG), y los intereses empresariales varían según el tamaño de la empresa y el sector. Por ello, no es de extrañar que estos subgrupos tengan posturas disímiles.

Los hallazgos y los puntos de vista expresados pertenecen a los autores y no reflejan necesariamente la opinión de sus organizaciones. Es importante enfatizar que, si bien todos los participantes han respaldado las líneas generales del informe, todavía existen algunas diferencias de parecer sobre las recomendaciones específicas, que se indican en el texto.

Una de las características definitorias del proyecto es la participación de los principales interesados en los PCC. Si bien todos han desempeñado un papel activo en la redacción de este informe, se debe hacer una mención especial a quienes dirigieron los cinco grupos de trabajo y fueron coautores de cada capítulo.

## **Grupo de Trabajo 1: Identificación de criterios de acceso al cumplimiento cooperativo**

Líder: Lars Andersen (EY).

Autores: Lars Andersen (EY), Tom Ickeringill (Allens Australia), Kjerstin Wøyen Funderud (Administración Tributaria de Noruega).

## **Grupo de Trabajo 2: Desarrollo de legislaciones modelo para facilitar el funcionamiento de programas**

Líder: Elly Van de Velde (Universidad de Hasselt).

Autores: Elly Van de Velde (Universidad de Hasselt), Kristof Wauters (Universidad de Hasselt), Francesco Cannas (Universidad de Hasselt), Jon Altuna Azkargota (Repsol), Per Gyllenstierna (Agencia Tributaria de Suecia), David Spencer (Anglo American), Lydia Sofrona (FMI), Hans Gribnau (Universidad de Tilburg), Esther Huiskers-Stoop (Universidad de Leiden).

## **Grupo de Trabajo 3: Hacia un estándar de garantía en la comprobación inspectora para los marcos de control tributario**

Líderes: Irene Burgers (Universidad de Groningen) y Jonathan Leigh-Pemberton (WU).

Autores: Irene Burgers (Universidad de Groningen), Jonathan Leigh-Pemberton (WU), Alicja Majdańska (Henkel), Katarzyna Bronżewska (Grupo ARQ), Yuchen Wu (WU), Ivan Rodionov (EY Rusia), Anastasia Shesler (EY Rusia), Maxim Zhavoronkov (EY Rusia) y Angelina Papulova (WU).

## **Grupo de Trabajo 4: Desarrollo de una metodología para medir los costos y beneficios de los Programas de Cumplimiento Cooperativo**

Líderes y autores: Kirsti Piiskoppel (Administración Tributaria de Finlandia) y Jonathan Leigh-Pemberton (WU).

## **Grupo de Trabajo 5: Comunicar el cumplimiento cooperativo y obtener la confianza de la sociedad**

Líder: Bob van der Made (PwC).

Autores: Bob van der Made (PwC), Eelco van der Enden (PwC), Bronte Klein (PwC), Domenic Dirnbacher (Ministerio de Finanzas de Austria), Hans From (EY Dinamarca), Hans Gribnau (Universidad de Tilburg), Esther Huiskers-Stoop (Universidad de Leiden), Joost Kutsch-Lojenga (Shell), Raelene Martin (ICC), Rachel Craig (Anglo American), David Murray (Anglo American), Jeffrey Owens (WU).

Además de estos líderes de grupo y autores, se debe dar las gracias a todos los participantes del proyecto que contribuyeron activamente en la redacción de los capítulos correspondientes (para obtener una lista completa, consúltese el anexo I al final de este libro).

### **1.1.1. Resumen**

El cumplimiento cooperativo ahora se reconoce como un método efectivo para mejorar el cumplimiento tributario, tanto a nivel nacional como internacional. Es una alternativa viable a los métodos contenciosos para asegurar que se lleven a efecto las obligaciones fiscales y conduce a una mejor comunicación entre los contribuyentes y las administraciones tributarias. La mala comunicación es una de las razones por las que estas entidades no comprenden la naturaleza de las operaciones de las grandes empresas y sus complicadas estructuras y transacciones. Esto, sumado a la falta de transparencia de los contribuyentes y de las administraciones tributarias, puede dificultar la identificación precisa y la resolución concreta de los riesgos de cumplimiento tributario.

Los primeros PCC se implementaron en los países miembros de la OCDE en la primera década del siglo XXI sobre la base de una serie de informes de la organización que analizan estos programas: *Study into the Role of Tax Intermediaries* (2008); *La relación cooperativa: Un marco de referencia. De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo* (2013); *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks* (2016).

En los últimos años, países no pertenecientes a la OCDE tan diversos como Rusia, Nigeria y Zambia, entre otros, han implementado estos programas. En 2018, la OCDE lanzó un nuevo proyecto de garantía de cumplimiento internacional junto con ocho países, el Programa Internacional de Confianza en el Cumplimiento (ICAP, por sus siglas en

inglés), que inició un proceso cooperativo multilateral de evaluación y garantía de riesgos. Actualmente, hay 22 países que participan en el programa, y la mayoría de ellos y de las empresas involucradas ya eran integrantes del PCC más tradicional. Este número ahora está aumentando a medida que el programa pasa de ser un estudio piloto a un programa regular del Foro de Administraciones Tributarias. A diferencia del PCC, el alcance del ICAP se limita a la evaluación del riesgo, pero hace posible que las administraciones tributarias participantes colaboren entre sí y con el contribuyente en ese proceso. Uno de los beneficios es que las administraciones tributarias pueden comprender mejor la información de los informes país por país y utilizarla de manera efectiva.

A pesar de estos avances, todavía hay muchas preguntas abiertas sobre cómo diseñar los programas, y este informe aborda estas cuestiones para aquellos países y empresas que actualmente están considerando iniciarlos.

### 1.1.2. Marco general

El proyecto se dividió en los siguientes cinco temas interrelacionados:

1. Identificar los criterios para acceder al cumplimiento cooperativo.
2. Desarrollar una legislación modelo para facilitar la operación de los programas.
3. Diseñar un estándar de garantía mediante una auditoría para los Marcos de Control Fiscal (MCF).
4. Desarrollar una metodología para medir los costos y beneficios de los PCC.
5. Comunicar el cumplimiento cooperativo y obtener la confianza de la sociedad.

Cada uno de estos temas fue tratado por un grupo de trabajo específico compuesto por diferentes partes interesadas, y cada equipo desarrolló su propia estrategia de investigación, principalmente mediante la emisión de cuestionarios a los miembros del proyecto y a otros integrantes. Cada grupo de trabajo preparó informes preliminares en 2019 y 2020. Asimismo, una serie de conferencias reunió a todos los grupos en debates presenciales y virtuales para desarrollar un entendimiento común, y cada uno presentó en estos espacios sus resultados generales y conclusiones preliminares a los demás participantes. Además, representantes de países que operan programas piloto o están considerando iniciarlos (Ghana, Honduras, Kenia, Malasia, Nigeria, Perú y Zambia), así como de otros países con programas establecidos, compartieron su experiencia con el grupo y describieron las oportunidades y los desafíos que enfrentan.

Al comienzo de su trabajo, los grupos consideraron si debía haber un capítulo separado sobre cómo las nuevas tecnologías pueden afectar el diseño de los PCC. Algunos países, por ejemplo, están investigando de qué manera se podrían utilizar estas tecnologías para ampliar los beneficios de tales programas a las pequeñas y medianas empresas (pymes), a través de proveedores de servicios. Otros están examinando cómo pueden ayudar a acceder a los riesgos y a monitorear la efectividad de estos programas. Sin

embargo, se decidió que el potencial de las nuevas tecnologías para colaborar con la entrega de los PCC se integraría en los otros capítulos en lugar de abordarse en uno aparte. Se anticipa que, como parte del seguimiento de esta investigación, se profundizará el trabajo en el diseño de un programa digital de cumplimiento cooperativo.

El enfoque principal de este informe está en los programas de cumplimiento unilateral; sin embargo, hubo alguna discusión en los grupos sobre el cumplimiento cooperativo multilateral en las regiones económicas integradas (por ejemplo, la UE), que será objeto de observación.

Este capítulo también describe los orígenes y el alcance del proyecto, y su relevancia para el entorno fiscal actual, el marco económico y político más amplio, las iniciativas internacionales y la transformación digital. Además, desarrolla los fundamentos del concepto de cumplimiento cooperativo y la evolución de los PCC. En los demás capítulos se plantean las principales cuestiones conceptuales, legales y políticas que surgen en relación con estos temas.

El anexo I proporciona una lista completa de todos los miembros del grupo de trabajo que contribuyeron a la realización de este informe. Los anexos II, III y IV aportan el modelo del cuestionario que se utilizó para los capítulos 2, 4 y 6. El anexo V presenta una plantilla creada para los programas piloto asociados con el proyecto. Este diseño ofrece un marco para la gestión de un proyecto piloto e incluye un prototipo de memorándum de entendimiento entre la administración tributaria y los contribuyentes participantes. La bibliografía ofrece una lista de publicaciones relevantes y documentación relacionada con el cumplimiento cooperativo.

## **1.2. El papel de la certidumbre fiscal en la promoción de un enfoque sostenible y de múltiples interesados en la tributación**

Los trabajos realizados por la OCDE y el Fondo Monetario Internacional (FMI) sugieren que brindar una mayor seguridad en materia impositiva, tanto a los gobiernos como a las empresas, puede fomentar la innovación y el crecimiento.<sup>37</sup> Esta sección repasa brevemente lo que se entiende por certidumbre fiscal, su impacto potencial en la inversión y las formas en que los PCC pueden conducir a un enfoque sostenible de los sistemas tributarios y a mejorar su funcionamiento.

### **1.2.1. Los problemas**

La certidumbre fiscal y la previsibilidad son componentes clave para proporcionar un entorno fiscal propicio para el comercio y la inversión transfronterizos, y, a largo plazo, es de interés, tanto para los gobiernos como para las empresas, minimizar la

---

<sup>37</sup> OCDE y FMI (2019), *2019 Progress Report on Tax Certainty*, París: OCDE. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/g20-report-on-tax-certainty.htm>.

incertidumbre fiscal todo lo posible. La certidumbre fiscal se puede definir como la capacidad de realizar una evaluación precisa de los costos fiscales y de cumplimiento asociados con una inversión o con su continuación en un país durante su ciclo de vida. Esto requiere determinar el equilibrio adecuado entre facilitar el cumplimiento e identificar y frenar la planificación fiscal agresiva. Lograr la certidumbre fiscal puede ser particularmente difícil en países que están experimentando una rápida transformación económica y tienen una experiencia limitada en cuestiones fiscales internacionales.

- **Algunos factores relevantes para evaluar el impacto de la incertidumbre fiscal sobre el crecimiento**

Actualmente, las empresas y los gobiernos operan en un entorno que se caracteriza por una creciente incertidumbre económica y política. No está claro si la economía mundial podrá recuperarse rápidamente de la recesión provocada por la pandemia de la COVID-19, y en los últimos tiempos las organizaciones internacionales han reducido sus expectativas de crecimiento.<sup>38</sup> Las actualizaciones recientes del informe sobre las inversiones en el mundo (UNCTAD, 2020) muestran una fuerte disminución del nivel de inversión extranjera directa (IED) en China, India y Brasil, y una caída general en todo el mundo, con una IED que se mantiene por debajo de los niveles anteriores a la crisis de 2007.<sup>39</sup>

Una serie de factores estructurales están aumentando la incertidumbre global, y esto puede influir en las decisiones de las EMN en cuanto a realizar inversiones y, en caso de ponerlas en marcha, dónde localizarlas:

- El potencial de guerras comerciales y el debilitamiento de las instituciones internacionales.
- Las grandes fluctuaciones en los precios de las materias primas.
- El auge de las tecnologías disruptivas.

Al mismo tiempo, el entorno político es frágil: el Brexit; los ciclos electorales recientes en Asia, Estados Unidos, Europa y África; los desarrollos en las economías emergentes; los conflictos en Oriente Medio y algunos países africanos, y la pandemia de la COVID-19 en curso. Además, es probable que los déficits fiscales resultantes de la emergencia sanitaria mundial den lugar a aumentos impositivos, y posiblemente esta medida incluya a las empresas. La fiscalidad de las EMN continúa siendo el centro del debate internacional dentro del G20 y del Marco Inclusivo de la OCDE sobre BEPS, y se están debatiendo activamente propuestas para imponer tipos impositivos mínimos a los beneficios de estos

---

<sup>38</sup> FMI (2020), *Perspectivas de la Economía Mundial*. Washington, D.C.: FMI. Disponible en: <https://www.imf.org/en/Publications/WEO>.

<sup>39</sup> UNCTAD (2020), *World Investment Report*. Ginebra: UNCTAD. Disponible en: <https://unctad.org/en/pages/PublicationWebflyer.aspx?publicationid=2769>.



grupos. Mientras tanto, la pandemia, los posibles incrementos arancelarios y la hostilidad popular hacia la globalización en algunos mercados están impulsando una reevaluación de las cadenas mundiales de valor.

Este es el entorno en el que los gobiernos y las empresas deben operar y en el que comparten el interés por promover un diálogo abierto y constructivo.

### 1.2.2. ¿Cuáles son los requisitos fundamentales para proporcionar un entorno fiscal sostenible?

Hay una variedad de formas en que los gobiernos pueden proporcionar medidas para lograr una mayor certidumbre fiscal, que son las siguientes:

- i. A nivel de política fiscal:
  - a. Una legislación inequívoca y clara que ofrezca poca o ninguna oportunidad para interpretaciones erróneas involuntarias.
  - b. Un marco legal que lleve a cabo los objetivos de políticas determinados por el gobierno.
  - c. Leyes para minimizar los costos administrativos que logren el equilibrio adecuado entre el cumplimiento tributario y la carga sobre los contribuyentes.
  - d. Una legislación que se ajuste, en la medida de lo posible, a las normas internacionales y a las mejores prácticas, tanto en lo que respecta al contenido como a la práctica administrativa (lo cual incluye evitar la doble imposición, no exigir costos de cumplimiento innecesarios a las actividades transfronterizas y prevenir la competencia fiscal perniciosa).
  - e. Normativas que adopten un enfoque basado en principios.
- ii. A nivel de las administraciones tributarias:
  - a. La administración está motivada y es capaz de aplicar la legislación tributaria de acuerdo con la letra y el espíritu de la ley.
  - b. Cuenta con el respaldo de plataformas administrativas y de tecnologías de la información eficientes y eficaces.
  - c. Dispone de herramientas para garantizar que los contribuyentes cumplidores sean atendidos de la manera más eficiente posible, proporcionándoles claridad sobre las posiciones tributarias en las etapas más tempranas.
  - d. Establece medidas para garantizar que los contribuyentes incumplidores sean identificados y tratados adecuadamente.
  - e. La respuesta de la administración tributaria tiene que ser proporcional al comportamiento de los contribuyentes.
  - f. Deben existir controles y equilibrios para asegurar que los elementos anteriores estén garantizados continuamente, incluso a través de la disponibilidad de procesos de mediación y de procedimientos de apelación administrativos y judiciales que funcionen de manera adecuada.

- g. La administración tributaria proporciona métricas para evaluar las medidas de éxito a la hora de lograr un alto cumplimiento, que van más allá de las simples medidas de rendimiento sobre ingresos.

Las empresas también pueden desempeñar un papel en la promoción de un entorno fiscal más abierto y sostenible al adoptar las siguientes conductas:

- Respetar tanto el espíritu como la letra de la ley, tal como se establece en las Directrices de la OCDE para EMN.<sup>40</sup>
- Brindar información precisa, completa y oportuna a las administraciones tributarias para permitirles tener un conocimiento general de las estrategias empresariales y fiscales (esto sería consistente con la tendencia actual de publicar los informes país por país, con el uso de la documentación específica de los grupos transnacionales y locales y con las disposiciones nacionales que exigen la divulgación de esquemas de elusión fiscal y de posiciones fiscales inciertas).
- Garantizar la coherencia de la información suministrada a las diferentes administraciones tributarias de todo el mundo.
- Introducir un MCF que funcione correctamente y que vincule la realidad empresarial con el cumplimiento fiscal al poner a disposición la información correcta en el momento adecuado y que garantice que esta información se proporcione a las administraciones tributarias cuando sea requerida.

Los PCC, que son el foco de este informe, pueden promover una perspectiva más sostenible de la tributación y satisfacer las necesidades de los diferentes grupos interesados.

### 1.3. Resumen de recomendaciones

Esta sección proporciona una descripción general de las principales recomendaciones que se desarrollan en los diferentes capítulos. Se anima al lector a examinar los apartados finales de cada uno para obtener una explicación más detallada de estas sugerencias y las condiciones en las que pueden ser relevantes para un país.

#### 1.3.1. Recomendaciones sobre los criterios de identificación para el acceso al cumplimiento cooperativo

Sobre la base del análisis del capítulo 2, las recomendaciones generales del grupo para diseñar un PCC efectivo, en lo que respecta a los criterios de acceso, se describen a continuación:

---

<sup>40</sup> OCDE (2011), *OECD Guidelines for Multinational Enterprises*. París: OCDE. Disponible en: <http://mneguidelines.oecd.org/guidelines/>.

- Los siguientes principios deben llevarse a cabo antes de que una administración tributaria admita a una empresa en un PCC. Tiene que haber un MCF eficaz y un compromiso de respetar las normas internacionales sobre el cumplimiento fiscal generalmente aceptadas.
- Un programa formal de cumplimiento cooperativo debe ser voluntario y no obligatorio. Una vez que un contribuyente corporativo ha ingresado a dicho programa, no debe haber restricciones para que se retire.
- Las administraciones tributarias tienen que conservar la facultad de decidir si aceptan a los contribuyentes en un PCC. Una vez que estos hayan ingresado, hay que permitir que la administración tributaria anule su participación. En aras a la transparencia, es necesario exigir a la entidad que fundamente sus razones para no aceptar a los contribuyentes en el programa o para dar por terminada la participación de aquellos que ya formaban parte de él.
- Los criterios de admisión en cada jurisdicción deben estar disponibles públicamente.
- Las administraciones tributarias deberían determinar qué impuestos incluir en su PCC, aunque, idealmente, tendrían que trabajar en la incorporación de los principales de una jurisdicción, directos e indirectos.

El capítulo reconoce las diferentes opiniones sobre si la identidad de los contribuyentes que participan en los PCC debe revelarse públicamente, lo que refleja las distintas posiciones hacia la confidencialidad fiscal en cada país.

### 1.3.2. Recomendaciones de legislación modelo para facilitar los Programas de Cumplimiento Cooperativo

El capítulo 3 examina los problemas legales que pueden surgir al implementar y mantener un PCC. Mientras que la mayoría de las jurisdicciones introdujeron los programas por medio de acciones administrativas, una pequeña minoría los estableció a través de disposiciones legales.

Sobre la base de la investigación que se llevó a cabo, el grupo elaboró las siguientes recomendaciones:

1. En general, la falta de un fundamento legal para los PCC no se considera un problema en la mayoría de las jurisdicciones. No obstante, en algunas, las disposiciones legales son necesarias, mientras que, en otras, se cree que no son esenciales, ya que estos programas se enmarcan en la discrecionalidad general de la administración fiscal. En aquellas jurisdicciones con tradición de derecho civil o que aceptan desde hace tiempo el derecho escrito, ya se han adoptado normas legales en materia de cumplimiento cooperativo. Varias jurisdicciones consideran que una base jurídica puede aportar ciertas ventajas; concretamente, podría conducir a una aplicación más uniforme del programa, en especial en el ámbito de la protección de los derechos de las

partes y de las disposiciones que podrían contribuir a formalizar los poderes y la confidencialidad de las administraciones fiscales.

2. En general, existe un consenso acerca de que el contenido de un PCC no debería estar necesariamente regulado por ley, para garantizar de este modo la flexibilidad tanto de la administración fiscal como del contribuyente. Aun así, de las respuestas a la encuesta se desprende que es recomendable regular los siguientes elementos:
  - la competencia de la administración tributaria para entablar una relación de cumplimiento cooperativo;
  - la decisión o el umbral de participación;
  - la confidencialidad de la información proporcionada por el contribuyente;
  - el carácter vinculante de las decisiones de la administración tributaria;
  - las posibilidades de apelación;
  - el uso de la información proporcionada por el contribuyente durante y después de la finalización del acuerdo de cumplimiento cooperativo.

Se recomienda que un acuerdo del PCC, conforme con las mejores prácticas, incluya lo siguiente:

1. Los objetivos del programa.
2. Un compromiso general de:
  - Imparcialidad, proporcionalidad y trato justo en la ejecución del PCC.
  - Transparencia y confianza mutua entre la administración tributaria y el contribuyente.
  - Una relación inequívoca basada en la cooperación y el entendimiento mutuo que redunde en una mayor certidumbre y una menor carga administrativa para ambas partes.
3. La duración del acuerdo.
4. Reconocer que las partes pueden tener diferencias legítimas de interpretación de la legislación fiscal, sin que ello contravenga el espíritu de un PCC.

Se considera beneficioso contar con un marco ampliamente coherente para el desarrollo del cumplimiento cooperativo, motivo por el cual las directrices genéricas proporcionadas por la OCDE fomentan el desarrollo de un enfoque común. Dentro de la UE, también puede ser favorable garantizar la aplicación de principios comunes en cada jurisdicción, especialmente en su contexto de mercado único. En este caso, el cumplimiento cooperativo sacaría provecho de la integración dentro de las diversas iniciativas de políticas en el ámbito de la fiscalidad, por ejemplo, las orientaciones para un modelo de código del contribuyente europeo.<sup>41</sup>

---

<sup>41</sup> Comisión Europea (2016), *A European Taxpayers' Code*. Bruselas: Comisión Europea. Disponible en: [https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-11/guidelines\\_for\\_a\\_model\\_for\\_a\\_european\\_taxpayers\\_code\\_en.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-11/guidelines_for_a_model_for_a_european_taxpayers_code_en.pdf).

Más concretamente, de conformidad con las Directrices de la UE para los acuerdos previos sobre precios de transferencia,<sup>42</sup> podrían desarrollarse reglas similares para el cumplimiento cooperativo como un instrumento de derecho indicativo (*soft law*).

### 1.3.3. Recomendaciones sobre una norma de garantía de auditoría para el Marco de Control Fiscal

Sobre la base del análisis del capítulo 4, el grupo de trabajo formula las siguientes sugerencias:

- El MCF desempeña un papel crucial en el cumplimiento cooperativo, y las declaraciones fiscales y el suministro de información de las empresas deberían ir acompañados de una declaración de control fiscal emitida por la alta dirección, como parte de la información que se incluye en el modelo de cumplimiento cooperativo. Dicha declaración tendría que estar respaldada por una auditoría externa. El MCF debe revisarse periódicamente para asegurar que identifique los riesgos y los cambios clave en el entorno operativo de la empresa.
- Un criterio único para el diseño de los MCF es inadecuado si se tiene en cuenta que los países presentan diferentes limitaciones en sus enfoques para lograr un buen cumplimiento. No obstante, el capítulo 4 sostiene que es deseable y posible acordar una norma de garantía de auditoría explícita para los MCF. Allí se describen los principales elementos de una posible norma y un modelo de capas que visualiza el proceso global de garantía.

El grupo respaldó los seis elementos esenciales formulados por la OCDE en 2016 para que las administraciones tributarias evalúen los MCF:

1. Establecer una estrategia fiscal.
2. Aplicarla de forma global.
3. Asignar responsabilidades claras.
4. Tener normas de gobernanza bien documentadas.
5. Realizar pruebas periódicas.
6. Estar auditado para ofrecer garantía.

Estas acciones contribuirán a garantizar que el MCF sea capaz de ofrecer garantías a todas las partes interesadas.

---

<sup>42</sup> Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo sobre el trabajo del Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la UE en el campo de los procedimientos para evitar y resolver disputas y sobre las directrices para los acuerdos previos de precios de transferencias dentro de la UE {SEC(2007) 246}/\* COM/2007/0071 final \*/. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A52007DC0071>.

Una de las principales ventajas de contar con una norma de garantía de auditoría común para los MCF es que puede orientar el trabajo de los auditores internos del contribuyente, del auditor externo y de la inspección tributaria. Esto hará que los resultados de los procesos de comprobación interna y de la auditoría externa sean más valiosos para la administración tributaria y más transparentes. Adoptarla como norma reducirá la incertidumbre de las empresas sobre lo que se espera de ellas y la inspección tributaria podría basarse en el trabajo ya realizado internamente y por el auditor externo, en lugar de duplicarlo.

El grupo desarrolló un modelo de capas del MCF que comprende cinco pilares correspondientes a los cinco primeros principios formulados por la OCDE, apoyados por tres capas adicionales de procesos de verificación. Este modelo proporciona un marco conceptual en el que podría basarse una norma de auditoría, ya que especifica los componentes necesarios del MCF y los procesos de verificación que deberían aplicarse al mismo.

En los anexos se recogen las prácticas de los países con respecto a los requisitos y a la fiscalización de los MCF de Australia, Austria, China, Alemania, Italia, Polonia y Rusia, con el fin de mostrar cómo han abordado algunas de las cuestiones planteadas en este informe.

Para completar el trabajo, queda por concretar las ideas analizadas en el capítulo 4 en un estándar formal de garantía de auditoría. Esto podría ser abordado por el Foro de Administración Fiscal de la OCDE, dado que ha dirigido gran parte del trabajo reciente sobre el cumplimiento cooperativo. A nivel de la UE, podría adoptar la forma de un instrumento de *soft law*, como el Código de Conducta de la UE. A nivel nacional, el enfoque correcto dependerá de la estructura jurídica del país, pero, en cualquier caso, las normas de derecho positivo podrían complementarse con directrices para el contribuyente y con orientaciones y procedimientos internos para la administración tributaria. Disponer de un criterio común para lograr el nivel de seguridad deseado contribuirá a un uso más amplio del modelo de cumplimiento cooperativo sobre una base multilateral.

### 1.3.4. Recomendaciones sobre la metodología para evaluar los costos y beneficios del cumplimiento cooperativo

El objetivo de este capítulo fue examinar el Marco de Cumplimiento Cooperativo con la intención de establecer una metodología para medir sus costos y beneficios. Las principales consideraciones son las siguientes:

- El grupo de investigación identificó una serie de aspectos que deben tenerse en cuenta en una evaluación: la estabilidad del sistema tributario, la certidumbre fiscal, los costos operativos, el marco de acción a largo plazo, los canales de resolución de conflictos, la necesidad de que la administración tributaria oriente a los grandes contribuyentes y el reconocimiento de la confianza legítima como concepto jurídico.
- La capacidad de medir la rentabilidad de un Marco de Cumplimiento Cooperativo en términos de eficacia y eficiencia influirá en la disposición de los contribuyentes a adherirse a los programas.

- Se consideró que la medición puede ayudar a promover los PCC. El cálculo de la relación costo-beneficio, sobre todo teniendo en cuenta la necesidad de realizar alguna inversión inicial durante la fase de puesta en marcha, es importante para que los grandes contribuyentes puedan decidir si se adhieren al programa y para que los gobiernos lo propongan.
- La investigación identificó las medidas que determinó como más relevantes y que servirían como un conjunto estandarizado de métodos de medición que podrían funcionar a nivel internacional y no solo en una jurisdicción específica.
- El grupo estuvo de acuerdo en que, a la hora de evaluar los costos y beneficios, es esencial que se tengan en cuenta los intereses de todas las partes interesadas, incluidos los asesores y el público en general (sociedad civil).

La conclusión que se extrae es que muchos de los indicadores actuales son principalmente factores de gestión que se centran en el proceso de cumplimiento. No está claro que la medición de la eficiencia del proceso sea suficiente como medio de comparación, ya que indica relativamente poco sobre los resultados de cumplimiento que se consiguen.

Sobre la base del análisis realizado en el capítulo 5, los siguientes métodos de medición tomados en conjunto pueden, no obstante, proporcionar una primera evaluación de la eficiencia y la eficacia de un PCC:

- La frecuencia y la duración de las inspecciones fiscales y el acceso a los acuerdos previos sobre precios de transferencia y a las consultas vinculantes.
- Las medidas de eficiencia de costos podrían incluir la evaluación del proceso de cumplimiento (costo en términos de tiempo empleado para analizar el riesgo de la declaración) y los aportes de los empleados de tiempo completo en la gestión del cumplimiento del contribuyente.
- En cuanto a los métodos para medir la eficacia, el grupo de investigación identificó las siguientes medidas, muchas de las cuales ya se utilizan: recaudación tributaria obtenida por la administración tributaria (diferencia entre todos los grandes contribuyentes fuera del programa y los que están inscritos en el Marco de Cumplimiento Cooperativo), ingresos fiscales por empleados a tiempo completo y encuestas de satisfacción de los contribuyentes.

La frecuencia de los informes puede variar de trimestral a anual. Mejorar la calidad de la relación con la administración tributaria y los niveles de confianza es un objetivo importante de los marcos de cumplimiento cooperativo. Esto puede evaluarse mediante encuestas periódicas a los grandes contribuyentes y al personal que trabaja en las oficinas de la administración tributaria destinadas a este segmento. Podría ampliarse para evaluar el desempeño de la administración tributaria en relación con los aspectos clave de sus responsabilidades.

El grupo estudió si la tasa fiscal efectiva (TFE) de los contribuyentes inscritos en un PCC, independientemente de cómo se calcule, tendría que compararse con el de los contribuyentes que no participan en él, con el fin de medir la eficacia de estos programas. En principio, no debería ser diferente; lo que puede variar es el tiempo y el esfuerzo necesarios para alcanzarlo. Por esta razón, el grupo concluyó que la TFE no se considera una métrica útil, sobre todo porque el propósito del cumplimiento cooperativo, como concepto, no es afectar a la cuantía de la deuda tributaria del contribuyente, sino garantizar que se determine correctamente la deuda tributaria a través de un proceso menos conflictivo y costoso que el tradicional, de carácter coactivo.

También se tuvo en cuenta el resultado de la evaluación del riesgo del contribuyente por parte de la administración tributaria. Sin embargo, no está claro que sea una métrica útil, al menos externamente. El grupo consideró que un indicador de seguridad jurídica fiscal, como el descrito en el capítulo 4, sería una buena medida del éxito. Estaría compuesto por el total de impuestos pagados por los contribuyentes en el PCC, menos las cantidades que son objeto de controversia y que, por tanto, podrían considerarse correctamente declaradas y pagadas. El indicador de impuestos garantizados puede complementarse con un informe sobre las posiciones fiscales inciertas. No obstante, solo algunos países obligan a los grandes contribuyentes a revelarlas y, como se explica en el capítulo 4, la transparencia fiscal va en aumento.

Independientemente de las medidas específicas que una administración tributaria elija para hacer un seguimiento de la eficiencia y la eficacia de su PCC, es importante, antes de su implantación, determinar la situación actual como punto de referencia con la que sea posible comparar el desempeño posterior y cómo se verá afectado por el programa.

Hubo consenso en el grupo sobre la necesidad de evaluar los PCC, tanto en términos de su eficiencia como de su eficacia, a la hora de obtener resultados positivos en materia de cumplimiento. Al evaluar los costos y beneficios de estos programas, es importante tener en cuenta los intereses de todas las partes interesadas, incluidos los asesores y la sociedad civil, y no solo los de los afectados de manera directa. Sin embargo, se reconoció que puede ser más complicado acceder a los datos sobre los costos y beneficios para algunos grupos de interés, y eso debe tenerse en cuenta para medir el éxito de los PCC. También se llegó a la conclusión de que la valoración del buen funcionamiento de estas medidas debería permitir la comparación entre los resultados de cumplimiento logrados por el programa y los de los contribuyentes fuera él. Revisando los indicadores de rendimiento que ya se utilizan, se constató que muchos de ellos se centran en el proceso de cumplimiento. No está claro que medir la eficacia del proceso sea suficiente como medio de comparación, ya que indica relativamente poco sobre los resultados de cumplimiento que se consiguen. Por ello, el grupo de investigación decidió que debían considerarse medidas adicionales que ayudarían a determinar la efectividad del proceso y llegó a la conclusión de que la evaluación de los PCC debería basarse en un conjunto de indicadores, en lugar de en una sola cifra. Para esto, se identificó una combinación de medidas cuantitativas y cualitativas que evalúan el rendimiento de estos programas en las siguientes seis dimensiones:



1. Cumplimiento de la normativa fiscal/nivel de riesgo fiscal.
2. Seguridad jurídica.
3. Gestión del riesgo fiscal del contribuyente.
4. Costos.
5. Confianza recíproca y buenas relaciones.
6. Satisfacción del contribuyente.

Por último, el grupo identificó la importancia de realizar una evaluación comparativa de las mejores prácticas existentes antes de que una administración tributaria establezca un PCC.

### 1.3.5. Recomendaciones sobre la difusión de los Programas de Cumplimiento Cooperativo: obtener la confianza de la sociedad

Las empresas y las administraciones tributarias deben desarrollar una estrategia coherente de información y comunicación pública sobre el cumplimiento cooperativo. Esto puede incluir la participación de diferentes grupos interesados para analizar y evaluar los enfoques y puntos de vista existentes.

Se identificaron las siguientes recomendaciones de buenas prácticas para que sean tomadas en consideración por las administraciones tributarias y los grandes contribuyentes, los políticos, los responsables de la adopción de políticas y la sociedad civil, con el fin de obtener mayor confianza de la ciudadanía en estos programas:<sup>43</sup>

- Cambiar el “dime” por el “muéstrame” a la hora de proveer información y defender los sistemas de cumplimiento cooperativo y sus beneficios para las administraciones fiscales, las empresas, los asesores fiscales y la sociedad en general.
- Divulgar públicamente, y de forma voluntaria, la información sobre el impuesto de sociedades más relevante y significativa, incluida la información no financiera (ESG).
- Para llevar a cabo este proceso, utilizar una norma global de información fiscal aceptada internacionalmente, por ejemplo, la Acción 13 del informe país por país del proyecto BEPS de la OCDE o el GRI 207: Tax 2019.
- Proporcionar seguridad basada en la auditoría (interna y externa) sobre las declaraciones realizadas y las cifras de la declaración de impuestos.
- Desarrollar una norma global de garantía para las administraciones tributarias, aceptada internacionalmente, que permita mejorar su transparencia y credibilidad, y la confianza de los ciudadanos en ellas.
- Divulgar evaluaciones periódicas del impacto del cumplimiento cooperativo de la administración tributaria.

---

<sup>43</sup> Aunque todos los miembros del Grupo de Trabajo 5 han participado en las entrevistas y han contribuido a la orientación de este capítulo, no todos están necesariamente de acuerdo con las recomendaciones de este informe.

- Publicar la información relacionada con los PCC en una página web gubernamental específica y de acceso público.
- Ampliar los principios del cumplimiento cooperativo a las pymes y a otras categorías de empresas.
- Explorar el uso del cumplimiento cooperativo para los individuos de alto poder adquisitivo.
- Aprovechar la tecnología y la transformación digital para acelerar la simplificación de la relación entre los contribuyentes y las administraciones tributarias.
- Explorar los PCC multilaterales, especialmente en el marco de una iniciativa de la UE.
- Promover la colaboración y el diálogo con todas las partes interesadas en el diseño, la evaluación y la mejora de los PCC.
- Destinar recursos a las administraciones tributarias para fomentar las habilidades de comunicación y de relación, el nivel de conocimiento de los controles fiscales y la gestión de riesgos (incluyendo el MCF), en los modelos de negocio y en la formación.
- El cambio de los ejecutivos superiores en cuanto a la forma de gestionar, tanto de la administración tributaria como de las multinacionales, es indispensable para conseguir el nuevo comportamiento que se demanda hacia el público en general.
- Garantizar la reciprocidad entre las administraciones tributarias y las empresas en cuanto al compromiso de cumplimiento (*quid pro quo*), aunque ello no debe suponer una carga de cumplimiento excesiva.
- Invertir en investigación empírica para demostrar que los PCC son eficaces y pueden beneficiar a la sociedad en general.
- Asegurar el análisis sistemático de los PCC y las revisiones periódicas para poder confirmar que dichos programas, así como las leyes y los reglamentos existentes, siguen siendo adecuados a su propósito y están justificados desde una perspectiva social.
- Elevar la buena gobernanza fiscal a un criterio de selección por inversionistas, por derecho propio, para seguir incrementando los estándares de comportamiento fiscal e inversiones responsables.
- Considerar la transparencia fiscal no solo como un riesgo externo en el que las organizaciones están obligadas a participar, sino también como una oportunidad para generar confianza en la sociedad.

## 1.4. Observaciones finales

Todos los integrantes de este proyecto han adquirido una mayor comprensión de las cuestiones conceptuales y prácticas que se les presentan a los gobiernos y a las empresas que participan o se plantean participar en los PCC. Aunque siguen existiendo diferentes puntos de vista sobre la forma precisa en que deben diseñarse estos programas, todos coinciden en que constituyen un complemento útil para las formas existentes de interacción entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, y que fomentan el

tránsito de un enfoque conflictivo a otro más abierto y constructivo. Se espera que las mejores prácticas identificadas en este informe alienten a más países, incluidas las economías en transición y los países en desarrollo, a explorar cómo se puede diseñar un PCC para satisfacer sus necesidades específicas. El grupo reconoció que algunas partes interesadas seguirán siendo escépticas con respecto a este enfoque de la fiscalidad, pero la expectativa es que el estudio proporcione una base más firme para un debate continuo.

Los participantes en este proyecto creen que el informe contribuirá al diálogo en curso sobre la utilidad y el diseño de los PCC. El grupo tiene previsto continuar con su trabajo, centrándose en los siguientes aspectos:

1. Supervisar la experiencia de los países y sus recomendaciones, invitando a los gobiernos y a las empresas a que aporten sus opiniones y utilizando las prácticas adquiridas para seguir desarrollándolas, por ejemplo, en lo que respecta al marco jurídico en el que funcionan los programas y su aplicabilidad a las pymes.
2. Profundizar en el análisis de las metodologías empleadas para evaluar los costos y beneficios de los programas a partir de las experiencias de los países, especialmente de aquellos que los han introducido recientemente, utilizando nuevas investigaciones académicas. Se hará un esfuerzo por ampliar la metodología a la experiencia de las empresas, ya que el informe se centró únicamente en la de las administraciones tributarias.
3. Perseguir la idea de desarrollar una norma de garantía de auditoría externa del MCF, entablando un diálogo con los organismos de normalización contable.
4. Explorar el diseño de los PCC multilaterales, en especial en el contexto de los trabajos recientemente iniciados por la Comisión Europea en este ámbito.

Además, el grupo seguirá trabajando con los países que han puesto en marcha los PCC hace poco (por ejemplo, Bélgica, Honduras, Kenia, Nigeria y Zambia) y con los que han indicado que están interesados en estudiar cómo funcionarían estos programas en su entorno (entre ellos, Colombia, Ghana, Malasia y Perú).



# CAPÍTULO 2



## Determinación de los criterios de acceso al cumplimiento cooperativo

---

### 2.1. Introducción

#### 2.1.1. Resumen

El Grupo de Trabajo 1 (GT1) examinó los requisitos que deben cumplir los contribuyentes antes de ser aceptados en un Programa de Cumplimiento Cooperativo (PCC). Al llevar a cabo este trabajo, se dio cuenta de que los países han desarrollado una amplia gama de criterios, tanto cuantitativos (tamaño, volumen de negocios, etc.) como cualitativos (por ejemplo, historial de cumplimiento). En algunos países, estas pautas están recogidas en la legislación o publicadas en las directrices administrativas. En otros, no se divulgan en absoluto. El objetivo del GT1 ha sido identificar las mejores prácticas en el desarrollo de los criterios para el ingreso en los Programas de Cumplimiento Cooperativo (PCC). Esta guía de mejores prácticas está diseñada para ayudar a los gobiernos y a las autoridades fiscales a elaborar dichos programas.

#### 2.1.2. Alcance de este capítulo

Este capítulo resume la labor y los resultados de los debates del GT1.

En la sección 2.2, figura un resumen de las recomendaciones sobre los criterios de acceso. En la sección 2.3, se hace un examen más detallado de las cuestiones específicas que se han tenido en cuenta para elaborar estas sugerencias (las medidas adoptadas por cada país se analizan en el apéndice de este capítulo).

## 2.2. Resumen de recomendaciones

### 2.2.1. Diseño de un Programa de Cumplimiento Cooperativo

A continuación, se exponen las recomendaciones generales de los autores para el diseño de un PCC eficaz:

1. Con un enfoque de cooperación y colaboración, se pueden obtener beneficios de un programa formal de cumplimiento cooperativo que sea voluntario y no obligatorio. Una vez que un contribuyente corporativo ha entrado en un programa de este tipo, se le debe permitir salir libremente (véase la sección 2.3.2).
2. Las administraciones tributarias deben conservar la facultad de decidir si aceptan a los contribuyentes en un PCC. Una vez que un contribuyente haya entrado en un programa de este tipo, la administración tributaria tendría que poder retirarlo. Sin embargo, en aras de la apertura y la transparencia, la autoridad fiscal debería estar obligada a explicar los motivos (véase la sección 2.3.3).
3. Los criterios de acceso en cada jurisdicción deben ser públicos. Más concretamente, es preciso que se publiquen en el sitio web de cada administración tributaria y sean accesibles para los contribuyentes y el público en general (véase la sección 2.3.7).
4. Las administraciones tributarias deberían tener la libertad de decidir qué impuestos incluir y cuáles no en sus regímenes de cumplimiento cooperativo. Sin embargo, es necesario que trabajen para incorporar todos los impuestos de una jurisdicción, tanto los directos como los indirectos (véase la sección 2.3.9).
5. En este capítulo se reconocen las diferentes opiniones sobre si la identidad de los contribuyentes que participan en los PCC debe hacerse pública. Esto refleja los distintos niveles de importancia que se le concede a la confidencialidad fiscal en cada país. Se recomienda lo siguiente:
  - Respetar el derecho soberano de las jurisdicciones que otorgan un gran valor a la confidencialidad fiscal y no exigirles a las administraciones tributarias que publiquen los nombres de las empresas participantes.
  - Alentar a las administraciones tributarias de las jurisdicciones que no tienen esta preocupación a que publiquen los nombres de las empresas participantes.
  - Mantener la confidencialidad de los nombres de los contribuyentes corporativos a los que se les ha denegado el acceso al programa (véase la sección 2.3.10).

## 2.2.2. Criterios recomendados para el acceso a los Programas de Cumplimiento Cooperativo

Se recomienda que se cumplan las siguientes condiciones antes de que un contribuyente sea aceptado en un régimen de cumplimiento cooperativo:

- Tener, desarrollar o comprometerse a establecer un Marco de Control Fiscal (MCF) eficaz. Si no lo tiene, o posee uno ineficaz, deberá demostrar su empeño por mejorarlo antes de permitir que se incorpore al programa.
- Tener un historial continuado de buen comportamiento en el cumplimiento de las obligaciones fiscales o contraer el compromiso de mejorarlo. Por ejemplo, un contribuyente con un historial de sanciones, retraso en la presentación o en el pago de sus declaraciones fiscales, deberá demostrar que se propone realizar cambios efectivos en su modo de proceder antes de ser aceptado en el programa.
- Si bien el umbral de entrada debe fijarse en un nivel suficientemente alto para asegurar que la aceptación en el régimen sea significativa, tanto para el contribuyente como para la administración tributaria, los programas no deben estar disponibles solo para quienes presentan un MCF casi perfecto y un historial de cumplimiento impositivo limpio. La administración tributaria debe centrarse en la voluntad que demuestra el contribuyente de acatar los principios de cumplimiento cooperativo (véase la sección 2.3.4).

Antes de ser admitido en un PCC, el contribuyente debe ser sometido a una revisión previa, que tiene que incluir una evaluación de su MCF (o de su voluntad de establecerlo) y de su comportamiento en materia de cumplimiento fiscal (o su intención de mejorarlo, si es necesario). La revisión debe ser exhaustiva, pero no tan rigurosa como una inspección fiscal (véase la sección 2.3.5).

El contribuyente corporativo que solicite el ingreso deberá hacerlo mediante una carta de intenciones, suscrita por el personal de la alta dirección de la entidad y refrendada por un funcionario de alto nivel de la administración tributaria. En concreto, debe ser firmada por el director general o el director financiero de la empresa (véase la sección 2.3.8).

Cabe destacar que no es necesario considerar que los umbrales de tamaño, como el volumen de negocios, sean una base apropiada para la admisión. Ello se debe a que es poco probable que las pequeñas y medianas empresas (pymes) estén interesadas en participar en los PCC, y también que las administraciones tributarias estén motivadas para aceptarlas en los programas. Dicho de otra manera, el costo para las pymes y para las administraciones tributarias es, posiblemente, superior a los beneficios, por lo que se crea un fuerte desincentivo natural sin tener que exigir un umbral adicional de tamaño. Sin embargo, tampoco se debe impedir que las administraciones tributarias establezcan valores mínimos de ingresos para la empresa, por ejemplo, para estimar y gestionar más eficazmente la asignación de recursos (véase la sección 2.3.6).

## 2.3. Examen detallado de cuestiones específicas

### 2.3.1. Panorama general

Para que los PCC sean eficaces y eficientes tanto para los contribuyentes corporativos como para las administraciones tributarias, es importante asegurar que el PCC esté bien orientado. Las administraciones tributarias desean que un PCC esté diseñado de tal manera que reduzca significativamente los recursos necesarios y el tiempo que se tarda en liquidar y recaudar los impuestos. Los contribuyentes, por su parte, esperan que los programas se estructuren de forma que ofrezcan certidumbre, reduzcan el riesgo de inspección y disminuyan de forma considerable los costos de cumplimiento.

Un PCC bien orientado requiere pautas específicas de selección, que pueden ser factores cuantitativos o cualitativos. El objetivo de este capítulo es conocer los programas existentes, identificar sus criterios de acceso y acordar las mejores prácticas para un conjunto de principios.

### 2.3.2. ¿Debe ser voluntario el Programa de Cumplimiento Cooperativo?

El cumplimiento cooperativo es un concepto basado en la confianza y la cooperación. Por ello, los participantes del GT1 estuvieron de acuerdo en que la participación de un contribuyente en un PCC sea voluntaria y no obligatoria. Asimismo, los contribuyentes deben poder abandonar libremente estos programas en cualquier momento.

Se plantea una cuestión importante sobre si la adhesión a un PCC debe ser automática para la administración tributaria, en caso de que el contribuyente que la solicita cumpla todos los requisitos aplicables. El GT1 señaló la relevancia de lo siguiente:

- a. Capacidad de la administración tributaria: ¿tiene la administración tributaria la capacidad financiera y el personal necesario para ejecutar eficazmente el programa para todos los contribuyentes que cumplan los criterios?
- b. Riesgo de percepción de trato de favor: ¿puede la admisión o la denegación selectiva de los contribuyentes que cumplan con los criterios objetivos y públicamente disponibles dar lugar a la impresión de que los contribuyentes son “los elegidos”, lo cual socavaría la integridad del programa?
- c. Costos y beneficios: ¿es posible para la administración tributaria medir los costos y beneficios del programa y utilizar legítimamente esa información para decidir si se acepta o se rechaza a un contribuyente? (Véase el capítulo 5).

En muchos países, los PCC no están incorporados en la legislación nacional ni son susceptibles de un recurso judicial. Esto hace que los contribuyentes teman que, aunque cumplan todos los criterios pertinentes, no puedan impugnar la decisión. También, puede provocar la percepción generalizada de que la adhesión a un PCC es selectiva y, tal vez, arbitraria.



Por ello, la decisión de rechazar a un contribuyente que parezca cumplir todas las pautas que corresponden debería ir acompañada de una declaración escrita de la administración fiscal en la que se detallen claramente los motivos por los que ha ejercido su discrecionalidad de esa manera. Esto es coherente con los principios de apertura y transparencia. Si un contribuyente cumple todos los requisitos, la única base aceptable para que una administración fiscal no lo admita en el programa es que los costos superen los beneficios. Dado que estos programas tienden a mejorar la trayectoria de cumplimiento de los contribuyentes y, a largo plazo, a reducir los recursos necesarios que se destinan a las inspecciones y a los litigios, se espera que esta circunstancia sea poco frecuente. Algunos ejemplos podrían ser:

- Una administración tributaria dispone de un nivel predeterminado de recursos para gestionar su PCC. Aceptar a demasiados contribuyentes podría diluir significativamente la calidad o el rigor del programa.
- Una pyme con un modelo empresarial sencillo y un sólido historial de cumplimiento de sus obligaciones fiscales probablemente prefiera participar en un PCC. Esto puede deberse, por ejemplo, a que la empresa desea poder promocionar su historial de cumplimiento de las obligaciones fiscales, aunque su aceptación en el programa no suponga ningún beneficio tangible para la administración fiscal.

Las administraciones tributarias deben estar autorizadas a retirar los beneficios de un programa a un contribuyente si este deja de cumplir los requisitos necesarios (por ejemplo, si se descubre que tiene un deficiente marco interno de gobernanza fiscal). En tal caso, debe detallar claramente en una declaración escrita por qué ha ejercido, según su criterio, esta facultad.

Se constata que no todos los PCC actuales son voluntarios. Cuando este es el caso, normalmente se debe a que los programas tienen objetivos diferentes. Algunos ejemplos son:

- a. Evaluaciones de riesgo realizadas por las administraciones tributarias en un amplio conjunto de empresas (por ejemplo, los 1.000 contribuyentes más grandes o aquellos de un sector específico).
- b. Algunas administraciones tributarias proporcionan un gestor de relaciones específico para el contribuyente, con el cual se espera desarrollar una relación de cooperación en materia de cumplimiento.<sup>44</sup>

Estos programas no se consideran PCC formales, y el principio de voluntariedad no se ve socavado por ellos.

---

<sup>44</sup> Programa para gestores de relaciones con clientes de la Agencia Tributaria del Reino Unido (HMRC, por sus siglas en inglés). Véase <https://www.gov.uk/guidance/large-business-strategy>.

### 2.3.3. Si es voluntario, ¿deben las administraciones tributarias estar obligadas a aceptar la adhesión de los contribuyentes?

Tal como se indica en la sección 2.3.2, los participantes del GT1 no están de acuerdo en que las administraciones tributarias se vean obligadas a aceptar a los contribuyentes en un PCC, cualquiera sea la situación (con independencia de que cumplan o no los criterios pertinentes). Los motivos para no aceptar a los contribuyentes pueden ser, entre otros, los siguientes:

- No disponer de un MCF adecuado o no tomar medidas para desarrollarlo (véase la sección 2.3.4).
- Que su MCF no cumpla los criterios de calidad apropiados, o que no supere una revisión de estos criterios realizada por la administración tributaria (véase la sección 2.3.5).
- No revelar posiciones fiscales inciertas.
- Ser considerado un contribuyente de alto riesgo por la administración tributaria (por ejemplo, por participar en estrategias tributarias agresivas o por su historial de sanciones).
- Tener antecedentes de cumplimiento fiscal inadecuado, como la presentación de declaraciones fuera de plazo o un historial de pagos impositivos con retraso.

La razón de fijar los umbrales de entrada en un nivel alto es garantizar que la aceptación en el programa tenga sentido tanto para el contribuyente como para la administración tributaria. Solo deben ser admitidos aquellos que demuestren su voluntad de cumplir la letra y el espíritu de la legislación fiscal de manera abierta y transparente. Los recursos necesarios para examinar y controlar a un contribuyente de alto riesgo podrían ser importantes y, cuando no haya pruebas suficientes de que el contribuyente está dispuesto a cooperar con la administración tributaria pertinente, es probable que los costos de su inclusión en el programa sean superiores a los beneficios.

No obstante, un PCC no debería estar disponible solo para aquellos contribuyentes con un MCF y un historial de cumplimiento casi perfectos. De hecho, los beneficios de estos programas son mayores cuando un contribuyente es capaz de mejorar su MCF y su comportamiento fiscal. Por lo tanto, la administración debe centrarse en la voluntad demostrada por el contribuyente de acatar las obligaciones tributarias para decidir si lo acepta o no. Por supuesto, la decisión se basará, al menos en parte, en sus antecedentes; sin embargo, un historial imperfecto no debería impedir, por sí mismo, que participe en un PCC cuando manifieste su decisión de mejorar.

En el caso de que se rechace la entrada de un contribuyente en el PCC, ya sea por no cumplir los principios objetivos o porque la administración tributaria aplique su criterio, los participantes del GT1 opinan que la administración debería detallar claramente la fundamentación de su decisión en un escrito.

Si una empresa ha subsanado los puntos débiles expuestos en la resolución de la administración fiscal, debería poder volver a presentar su solicitud más adelante.

### **2.3.4. ¿Debería exigirse al contribuyente que tenga una estrategia fiscal y un marco de control interno establecido o en funcionamiento antes de ser aceptado?**

El GT1 observó que algunos países exigen a las empresas grandes o públicas que divulguen sus estrategias fiscales, y entiende que es la mejor iniciativa, pero no cree necesario que deba ser un requisito para incorporarse a un PCC. Se considera una mejor práctica que dichas estrategias fiscales sean acordadas por el consejo de administración de la empresa matriz, con lo cual se garantiza que exista una pauta adecuada a nivel de los ejecutivos superiores.

El GT1 opina que el hecho de tener, o comprometerse a establecer, un adecuado MCF interno debe ser la base para entrar en un PCC. Un contribuyente (tanto si se trata de una empresa matriz como de una filial nacional de un grupo internacional) debe tener un marco apropiado de control fiscal interno o ser capaz de demostrar a la administración tributaria que está adoptando medidas tangibles para diseñarlo y aplicarlo.

Además, el GT1 afirma que no se debe permitir la entrada en un PCC a un contribuyente que no tenga un MCF interno y no pueda demostrar que está tomando medidas para desarrollarlo o dispuesto a mejorar su eficacia (véase la sección 2.3.5 para obtener más detalles sobre cómo determinar la eficacia del MCF interno de un contribuyente y el capítulo 4, que analiza una norma de garantía de auditoría para los MCF).

Como mínimo, el contribuyente debe ser capaz de demostrar a la administración tributaria lo siguiente:

- Qué controles internos existen o están previstos en relación con las áreas de riesgo clave identificadas por el contribuyente o la administración tributaria.
- Quién es, o será, responsable del funcionamiento de estos controles.
- Cómo aborda o abordará cualquier falla que presenten.
- Cómo pretende mejorar cualquier deficiencia en su marco de control interno.

### **2.3.5. ¿Debería exigirse al contribuyente que pase por una revisión específica? En caso afirmativo, ¿debería ser una auditoría completa?**

El GT1 opina que una inspección del contribuyente, o una auditoría completa de su MCF interno, no sería necesaria. En cambio, recomienda una revisión específica del MCF interno centrada en los siguientes componentes:

- Desde una perspectiva cuantitativa, aquellos cuyo incumplimiento tendría un impacto material en el nivel de impuestos pagados en la jurisdicción de la administración tributaria.

- Desde el punto de vista cualitativo, los que están relacionados con los mecanismos que la administración fiscal considera de riesgo medio a alto.

Esto concuerda, en general, con la práctica de los PCC actualmente existentes. El GT1 recomienda que la selección de estos componentes surja como resultado de la cooperación entre la administración tributaria y el contribuyente.

Los tipos de actividades llevadas a cabo por una administración tributaria durante una revisión podrían incluir:

- Determinar si el contribuyente tiene una estrategia fiscal y, en caso afirmativo, si incluye una declaración sobre cómo gestiona todo el riesgo fiscal.
- Precisar cómo y a qué nivel controla el contribuyente el riesgo fiscal. Un contribuyente que, por ejemplo, tenga la supervisión del riesgo fiscal incorporada a un nivel superior, puede indicar un mayor compromiso de toda la empresa con el cumplimiento de las normas fiscales.
- Revisar el historial del contribuyente en cuanto a las declaraciones presentadas, los ingresos efectuados y los ajustes posteriores a la declaración. Un contribuyente que, por ejemplo, haga muchas correcciones con posterioridad a la presentación de la declaración podría indicar defectos en el control interno.
- Identificar la información que se posee sobre el contribuyente para asegurar una comprensión holística de sus negocios, operaciones y asuntos fiscales. Un contribuyente que no ha sido inspeccionado puede, por ejemplo, tener que someterse a un ejercicio de recopilación de información más intensivo que uno que ha sido supervisado recientemente.
- Evaluar la fiabilidad de la información proporcionada y la diligencia en su suministro.

### 2.3.6. ¿Debería existir un umbral financiero (por ejemplo, ingresos tributarios)?

El GT1 reconoce que los costos de los PCC tienden a ser mayores que los beneficios en el caso de las pymes, especialmente de las que tienen asuntos fiscales poco complicados y un sólido historial de cumplimiento fiscal. También admite que los costos para las administraciones tributarias de la gestión de los PCC para las pymes suelen ser mayores que los beneficios.

Por ello, no se considera probable que las pymes se sientan atraídas de forma natural por los PCC, ni que las administraciones tributarias pretendan, de un modo habitual, su adherencia a estos programas. El GT1, por lo tanto, no cree que un umbral financiero (por ejemplo, los ingresos) sea un criterio pertinente para determinar el acceso a un PCC. Aunque no se debe impedir que una administración tributaria establezca un umbral financiero (por ejemplo, para asignar los recursos de manera más eficaz), el enfoque principal de la administración tributaria debe ser siempre el marco de control interno del contribuyente.

### 2.3.7. ¿Deberían publicarse los criterios de adhesión?

El GT1 opina que deberían publicarse los criterios de adhesión y que los contribuyentes y el público en general tendrían que poder consultarlos en el sitio web de la administración tributaria. Las principales razones para ello son:

- La importancia de la imparcialidad de la administración tributaria (para evitar la percepción de que algunas empresas podrían recibir un trato más ventajoso que otras).
- El deseo de que las administraciones tributarias sean abiertas y transparentes (para impedir la impresión de que algunas multinacionales pueden conseguir un acuerdo preferencial o un trato favorable y para mejorar la confianza del público en general).
- La necesidad de fomentar un comportamiento que cumpla con las normas (ya que los criterios disponibles públicamente permitirán a los grupos multinacionales determinar lo que deben hacer para acceder al programa).

### 2.3.8. ¿Qué tipo de acuerdo debe exigirse para participar y quién debe firmarlo?

Es importante que haya un entendimiento común de los compromisos de la administración tributaria y del contribuyente para participar en un régimen de cumplimiento cooperativo. El GT1 considera que la forma más adecuada de lograrlo es mediante una carta de intenciones firmada conjuntamente por la administración tributaria, idealmente el director de la agencia o un delegado de este, y el contribuyente, idealmente el director general (o el director financiero, si tiene individualmente la autoridad de obligar al contribuyente).

Desde la perspectiva de la administración tributaria, es importante saber que el cumplimiento cooperativo está profundamente arraigado en la organización y no se limita, por ejemplo, a la función de verificar el cumplimiento de las normas fiscales. Desde el punto de vista del contribuyente, es esencial entender que ha sido aprobado por un determinado nivel directivo de la organización para garantizar que se ha otorgado suficiente autoridad en todas las áreas fiscales pertinentes cubiertas por el programa y para evitar percepciones erróneas de trato favorable (o desfavorable). Esto asegura que ambas entidades se comprometan, desde la cúpula, con los principios fundamentales del cumplimiento cooperativo.

### 2.3.9. ¿Qué impuestos deben incluirse en el programa?

En general, hay tres posibilidades:

1. Todos los impuestos están incluidos en el programa (directos e indirectos, los derechos de aduana y otros tributos, cánones y cargos específicos del sector, aun las retenciones).
2. Solo se incluyen en el régimen ciertos impuestos.

3. La administración tributaria y el contribuyente que desea celebrar un acuerdo de cumplimiento cooperativo pactan el alcance específico de su resolución.

El GT1 opina que lo ideal es que todos los impuestos estén incluidos en el programa. Esto proporciona un mayor grado de certeza a las administraciones fiscales de que todos los aspectos del MCF interno del contribuyente están funcionando eficazmente. Además, les aporta a los contribuyentes una mayor confianza en que su MCF interno será considerado por la administración fiscal en todos los ámbitos del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Se espera que los PCC no se limiten a los impuestos directos, ya que algunos de los grandes contribuyentes pueden no pagar este tipo de tributos de forma efectiva. Esto podría deberse, por ejemplo, a que tienen pérdidas acumuladas significativas o a que son entidades sin ánimo de lucro. Otros son grandes contribuyentes como consecuencia del impuesto al valor agregado (IVA) o de las retenciones del impuesto sobre la renta (nóminas).

A pesar de ello, el GT1 reconoce que tal sugerencia puede ser legalmente inviable (especialmente en países con estructuras federales) o excesivamente costosa (sobre todo cuando la administración fiscal de un país funciona en compartimentos estancos). En consecuencia, la recomendación de incluir todos los impuestos no es viable para todos los países y en todas las circunstancias. Por lo tanto, los participantes del GT1 respetan el derecho de cada Estado a determinar qué impuestos incluir y excluir del ámbito de su PCC en función de las necesidades y los recursos personales.

La tercera posibilidad no significa que un contribuyente que cumple con un impuesto pueda entrar en el PCC para ese y luego ser incumplidor y quizás recibir sanciones por otros fuera del ámbito del programa.

### 2.3.10. ¿Deberían publicarse los nombres de los contribuyentes del programa?

El GT1 reconoce los puntos fuertes y débiles de la revelación pública de los participantes en el cumplimiento cooperativo.

La principal ventaja es que mitiga la percepción del riesgo de que una administración tributaria tenga acuerdos preferenciales con los contribuyentes. De hecho, se destacaron los beneficios potenciales, desde el punto de vista de la reputación, que supone para las empresas figurar en el sitio web de una administración fiscal por haber acatado los criterios más estrictos de cumplimiento de la normativa en materia de cooperación.

El principal punto débil, en particular en ciertos países, es que vulnera la confidencialidad de los contribuyentes. Crea problemas que determinadas empresas tengan que explicar por qué no han sido aceptadas o no han presentado su solicitud. Además, si una investigación de los medios de comunicación descubre, por ejemplo, un comportamiento agresivo de minimización de impuestos o una posición fiscal incierta, la administración

tributaria puede verse sometida a presiones externas para explicar por qué el contribuyente fue aceptado y, posteriormente, para que le retire los beneficios del programa. Es posible que esto, a su vez, dañe la confianza del público en el régimen.

Por estas razones, el GT1 recomienda que, cuando no existan factores de confidencialidad a nivel local, las administraciones tributarias publiquen la identidad de los contribuyentes que hayan respondido con éxito a los criterios de cumplimiento cooperativo. Cuando existan tales factores de confidencialidad, el GT1 sugiere conceder a los contribuyentes la opción de divulgar y publicitar voluntariamente su aceptación en el programa, pues no se debe negar la posibilidad de que hagan pública su adhesión. Por otra parte, si una empresa participante no desea comunicar su ingreso al programa, debería tener derecho a solicitar que su participación sea confidencial.

Es importante destacar que el GT1 hace hincapié en la necesidad de mantener una estricta confidencialidad sobre la identidad de los contribuyentes que hayan solicitado un PCC y no lo hayan conseguido.

## Apéndice del capítulo 2

### Respuestas a los cuestionarios del capítulo 2

#### 1. Resúmenes

#### ¿Cuáles son los criterios de acceso al Programa de Cumplimiento Cooperativo?

País	Programas de Cumplimiento Cooperativo
<b>Australia</b>	<p>No existe un PCC. Sin embargo, hay un plan de gestión de confianza legítima a cargo de la Agencia Tributaria de Australia (ATO, por sus siglas en inglés), que busca pruebas objetivas que lleven a una persona razonable a concluir que un contribuyente concreto ha pagado la cantidad correcta de impuestos.</p> <p>Esto se basa en cuatro factores clave:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>4. Marco de Control Fiscal (MCF) (con énfasis en que esté diseñado de forma adecuada y funcionando de manera efectiva).</li><li>5. Identificación de los riesgos fiscales indicados a la administración (la ATO se centra en los precios de transferencia, la financiación intragrupo, la investigación y el desarrollo, la consolidación y la subcapitalización).</li><li>6. Conocer las nuevas operaciones societarias más significativas (la ATO se enfoca en los resultados impositivos).</li><li>7. Entender por qué los resultados fiscales y contables pueden variar.</li></ol>
<b>Brasil</b>	<p>Aunque no tiene un programa nacional de cumplimiento cooperativo, hay una propuesta para implantarlo. El gobierno propone un sistema de calificación de la A a la C basado en los siguientes criterios:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. Regularidad del registro de los contribuyentes con las autoridades fiscales.</li><li>2. Presentación de las declaraciones de impuestos con información completa y precisa.</li><li>3. Presentación en plazo de las declaraciones de impuestos.</li><li>4. Pago de los impuestos en tiempo y forma.</li></ol>
<b>Sudáfrica</b>	<p>No existe un PCC.</p>
<b>Reino Unido</b>	<p>El régimen se aplica a los grandes grupos empresariales con una facturación total en el Reino Unido de más de £200 M o un balance total de más de £2.000 M en el ejercicio financiero anterior.</p> <p>La Agencia Tributaria del Reino Unido (HMRC, por sus siglas en inglés) clasifica a los contribuyentes como de alto riesgo o de bajo riesgo.</p> <p>Las consideraciones incluyen:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. La labor a nivel profesional (transparencia, diálogo fluido, información precisa, comunicación proactiva, profesionalidad en caso de discrepancia, etc.).</li><li>2. Gobernanza y planificación fiscal (transparencia, claridad, adaptación del tributo a la sustancia económica, cumplimiento del espíritu de la ley y cooperación mutua).</li><li>3. Gestión de riesgos (por ejemplo, análisis de los riesgos importantes en tiempo real).</li></ol>
<b>Canadá</b>	<p>No existe un PCC.</p>
<b>Nueva Zelanda</b>	<p>No hay criterios oficiales.</p>



País	Programas de Cumplimiento Cooperativo
<b>Dinamarca</b>	Se accede al programa solo por invitación.
<b>Irlanda</b>	<p>Es necesario estar en la unidad de grandes empresas de la agencia tributaria irlandesa y cumplir los siguientes requisitos:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Haber presentado todas las declaraciones de impuestos y aranceles.</li> <li>2. Tener al día todos los pagos de impuestos y derechos.</li> <li>3. Ninguna empresa del grupo puede tener en los últimos años una liquidación con una sanción del 15% o más (sujeto a la prueba de materialidad).</li> <li>4. Si la liquidación se produce en el plazo de un año, se debe confirmar que se han implantado nuevos controles para evitar que en el futuro se produzcan situaciones iguales o similares.</li> <li>5. Verificar que, en un período de tres años, no se ha encontrado ninguna empresa del grupo que no cumpla con una autorización o permiso de aduanas o impuestos especiales.</li> <li>6. Contar con la ratificación de que el grupo dispone de los principios generales de un MCF.</li> </ol>
<b>Finlandia</b>	<p>Es preciso ser un gran contribuyente y demostrar las siguientes condiciones:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Cumplir con la normativa fiscal y las orientaciones de las autoridades fiscales finlandesas (FTA, por sus siglas en inglés).</li> <li>2. Las declaraciones deben ser veraces y ajustarse a la realidad.</li> <li>3. Proporcionar información adicional pertinente sobre sus cuestiones fiscales, si se la solicitan.</li> <li>4. No estar implicado en una planificación fiscal distinta de la que se deriva de una actividad empresarial genuina.</li> <li>5. No estar involucrado en un procedimiento de impugnación sobre la aplicación de la legislación fiscal finlandesa si la FTA tiene una diferencia significativa de criterio.</li> </ol>
<b>Bélgica</b>	<p>Debe ser una empresa de gran tamaño (facturación &gt; €50 M o activos &gt; €100 M o &gt; 1.000 empleados). Además, se exige:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Haber presentado las declaraciones de impuestos en tiempo y forma.</li> <li>2. No estar en situación de morosidad.</li> <li>3. No haber cometido fraude, incumplimientos importantes o infracciones durante los últimos tres años.</li> </ol> <p>(La autoridad fiscal se reserva la facultad de aceptar o no la solicitud).</p>
<b>Noruega</b>	<p>No hay criterios formales más allá de formar parte del segmento de grandes empresas y estar dispuesto y ser capaz de entrar en el programa (por ejemplo, debería tener un MCF).</p>
<b>Italia</b>	<p>Las empresas deben alcanzar el umbral de facturación del grupo &gt; €10.000 M o ≥ €1.000 M (estos valores se aplicaron cuando el proyecto piloto se puso en marcha en 2013) o tener acceso, independientemente del nivel de ingresos, en el marco de determinados programas voluntarios (es decir, consultas vinculantes sobre nuevas inversiones y procedimiento de autodeclaración de los establecimientos permanentes).</p>
<b>Austria</b>	<p>Se requiere el siguiente sistema de solicitud:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Empresas solicitantes y afiliadas: <ul style="list-style-type: none"> <li>• La empresa o fundación debe estar ubicada en Austria.</li> <li>• Está obligada legalmente a llevar libros de contabilidad o ser un banco o una compañía de seguros.</li> <li>• No puede tener antecedentes penales financieros.</li> </ul> </li> </ol>

País	Programas de Cumplimiento Cooperativo
<b>Austria</b> <i>(continuación)</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Debe contar con un certificado de MCF para la empresa mencionada en la solicitud.</li> </ul> <ol style="list-style-type: none"> <li>2. Revisión completa de todas las empresas, si no se ha inspeccionado en los últimos cinco años.</li> <li>3. Comprobación de los criterios: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Comportamiento durante la revisión completa.</li> <li>• Resultados de los cinco años previos a la solicitud.</li> <li>• Comportamiento fiscal relevante durante los últimos cinco años (¿Cumplimiento del deber de divulgación de información, verdad y notificación? ¿Declaraciones fiscales presentadas a tiempo? ¿Existen provisiones fiscales? ¿Frecuencia relevante de incumplimiento de los plazos de pago? ¿Número de solicitudes de pagos fraccionados y concesión de prórrogas? ¿Decisión pendiente o vinculante de procedimientos judiciales financieros? ¿Sospecha de empresas ficticias? ¿Mejora sustancial de la autorregulación debido a las investigaciones penales?).</li> </ul> </li> </ol>
<b>Ghana</b>	<p>Acceden al programa por invitación, voluntad de participación y evaluación por parte de la autoridad tributaria de Ghana. Actualmente, las empresas son todas multinacionales.</p>
<b>Rusia</b>	<p>El programa es voluntario. Los criterios para adherirse al régimen de seguimiento fiscal son:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Cuantitativos (deben cumplirse los tres): <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ingresos por año del programa (PY, por sus siglas en inglés) &gt; 3bnRUR (aproximadamente €40 M).</li> <li>• Activos por año del programa B/S &gt; 3bnRUR (aproximadamente €40 M).</li> <li>• Impuestos acumulados pagados por año del programa &gt; 300mRUR (aproximadamente €4 M).</li> </ul> </li> <li>2. Cualitativos: <ul style="list-style-type: none"> <li>• El MCF existe y cumple los requisitos legislativos.</li> <li>• El contribuyente no es de alto riesgo (procedimiento interno llevado a cabo por las autoridades fiscales sin revelar los resultados). Se requiere un procedimiento de solicitud formal, que incluye la preparación de un conjunto de informes especiales para el MCF y reglamentos sobre el intercambio de información compilados de acuerdo con los requisitos de la Agencia Tributaria Federal de Rusia (FTS, por sus siglas en inglés).</li> </ul> </li> </ol> <p>Todos los criterios mencionados están formalizados en el código fiscal y en los reglamentos adicionales, y han sido promulgados y publicados oficialmente.</p>
<b>Chile</b>	<p>Las empresas no participan directamente, sino de manera indirecta a través de la asociación gremial a la que pertenecen.</p> <p>En este contexto, las asociaciones que desean sumarse a esta estrategia de colaboración tributaria firman un Acuerdo de Colaboración Tributaria (ACT) con el Servicio de Impuestos Internos (SII), que establece los principios en que se basa el ACT:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Objetivo general.</li> <li>2. Compromisos de colaboración con el ACT y el SII.</li> <li>3. Beneficios del ACT.</li> <li>4. Validez del ACT y de las disposiciones administrativas correspondientes.</li> </ol>

País	Programas de Cumplimiento Cooperativo
<b>Países Bajos</b>	<p>El criterio de selección cuantitativo es que una organización sea lo suficientemente importante como para estar en la dirección de grandes empresas de la Administración de Impuestos y Aduanas de Países Bajos (NTCA, por sus siglas en inglés).</p> <p>El requisito cualitativo es que una organización sea capaz y esté dispuesta a ser transparente y a controlar sus asuntos fiscales.</p> <p>Las exigencias para ser una gran empresa son relativamente bajas: ya se considera parte de este segmento si tiene una facturación anual de €12 millones y más de 50 empleados.</p>
<b>España</b>	<p>Existen dos marcos de debate para mejorar el cumplimiento cooperativo: el Foro de Grandes Empresas y el Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios.</p> <p>Esta colaboración entre las grandes empresas e intermediarios fiscales y la agencia tributaria se basa en los principios de transparencia y confianza mutua, a través del conocimiento y la puesta en común de los problemas que puedan surgir en la aplicación del sistema tributario.</p> <p>Ambos foros cuentan con un Código de Buenas Prácticas Tributarias para mejorar la implementación del régimen impositivo, que contiene una serie de recomendaciones sobre las mejores prácticas fiscales, tanto para los contribuyentes como para la agencia tributaria.</p>

### Si los criterios incluyen un umbral financiero, ¿cuántos contribuyentes pueden acogerse al programa y cuántos lo han hecho?

País	Contribuyentes
<b>Australia</b>	La ATO selecciona a los contribuyentes para su revisión y se ha comprometido a examinar a los 1.000 más importantes del país.
<b>Brasil</b>	N/A (todavía es una propuesta).
<b>Sudáfrica</b>	N/A
<b>Reino Unido</b>	No está claro.
<b>Canadá</b>	N/A
<b>Nueva Zelanda</b>	Elegibles: 60. Actualmente: 3.
<b>Dinamarca</b>	Invitados: 29.
<b>Irlanda</b>	Invitados: 408. Actualmente: 111.
<b>Finlandia</b>	No está claro.
<b>Bélgica</b>	Elegibles: entre 350 y 400. En la actualidad: no está claro.
<b>Noruega</b>	Elegibles: 200. Actualmente: no está claro.

País	Contribuyentes
<b>Italia</b>	Elegibles: no está claro. Actualmente: 30.
<b>Austria</b>	Elegibles: no está claro. Actualmente: 12.
<b>Ghana</b>	No está claro.
<b>Rusia</b>	Elegibles: más de 2.000 (según la FNS). Actualmente: 48 en 2019 y 96 en 2020.
<b>Chile</b>	No.
<b>Países Bajos</b>	En la actualidad, 8.500 entidades del grupo son elegibles. Alrededor de 1.900 organizaciones han suscrito un acuerdo de cumplimiento individual con la NTCA.
<b>España</b>	En el Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios, actualmente hay 10 asociaciones. En el Foro de Grandes Empresas, actualmente hay 27 grandes empresas que representan diferentes sectores económicos. En cuanto al Código de Buenas Prácticas Tributarias, en la actualidad hay 184 grupos empresariales adheridos. Si se tienen en cuenta las empresas que los forman, el número total es de aproximadamente 1.500 entidades.

### ¿El programa es voluntario u obligatorio?

País	Contribuyentes
<b>Australia</b>	Obligatorio.
<b>Brasil</b>	Obligatorio.
<b>Sudáfrica</b>	N/A
<b>Reino Unido</b>	Informal.
<b>Canadá</b>	N/A
<b>Nueva Zelanda</b>	Voluntario.
<b>Dinamarca</b>	Voluntario.
<b>Irlanda</b>	Voluntario.
<b>Finlandia</b>	Voluntario.
<b>Bélgica</b>	Voluntario.
<b>Noruega</b>	Voluntario.
<b>Italia</b>	Voluntario.
<b>Austria</b>	Voluntario.
<b>Ghana</b>	Voluntario.
<b>Rusia</b>	Voluntario.
<b>Chile</b>	Voluntario.

País	Contribuyentes
Países Bajos	Voluntario.
España	Voluntario.

### ¿Están los criterios a disposición del público?

País	Contribuyentes
Australia	Sí.
Brasil	Sí.
Sudáfrica	N/A
Reino Unido	Sí.
Canadá	N/A
Nueva Zelanda	No.
Dinamarca	No.
Irlanda	Sí.
Finlandia	No.
Bélgica	Todavía no (pero se harán públicos).
Noruega	No.
Italia	Sí.
Austria	Sí.
Ghana	No.
Rusia	Sí.
Chile	Sí.
Países Bajos	Sí.
España	No.

### ¿Se publican los nombres de los contribuyentes inscritos?

País	Contribuyentes
Australia	No.
Brasil	No.
Sudáfrica	N/A
Reino Unido	No.
Canadá	N/A
Nueva Zelanda	No.
Dinamarca	No.
Irlanda	No.

País	Contribuyentes
Finlandia	No.
Bélgica	No.
Noruega	No.
Italia	Sí.
Austria	No.
Ghana	No.
Rusia	Sí.
Chile	Sí.
Países Bajos	No.
España	Sí (la información está disponible en la página web de la agencia tributaria). <sup>a</sup>

<sup>a</sup> Véase <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias/adhesiones-codigo-buenas-practicas-tributarias.html?faqId=c24ca63a70220810VgnVCM100000dc381e0aRCRD>.

### ¿Existe ya en el país la obligación de informar sobre la estrategia fiscal del contribuyente?

País	Contribuyentes
Australia	No.
Brasil	No.
Sudáfrica	N/A
Reino Unido	Sí.
Canadá	N/A
Nueva Zelanda	No.
Dinamarca	No.
Irlanda	No.
Finlandia	No.
Bélgica	No.
Noruega	No.
Italia	No.
Austria	No.
Ghana	No.
Rusia	Sí (en un formato de reglamento de control interno fiscal diseñado por la FTS).
Chile	No está claro.
Países Bajos	No.
España	No.

**¿Es un requisito previo a la admisión la realización de algún procedimiento de auditoría específico o un estado de cumplimiento concreto?**

<b>País</b>	<b>Contribuyentes</b>
<b>Australia</b>	No, aunque la ATO envía notificaciones y cuestionarios a los 1.000 contribuyentes más importantes del país y los revisará para determinar si existe una confianza legítima.
<b>Brasil</b>	No, pero tener un litigio fiscal dificultará considerablemente la obtención de una calificación A o B.
<b>Sudáfrica</b>	N/A
<b>Reino Unido</b>	No.
<b>Canadá</b>	N/A
<b>Nueva Zelanda</b>	No formalmente. Sin embargo, la autoridad fiscal pone gran énfasis en la resolución de cualquier disputa histórica y en la ausencia de una planificación fiscal agresiva.
<b>Dinamarca</b>	No formalmente.
<b>Irlanda</b>	No, pero las autoridades fiscales hacen gran hincapié en el cumplimiento de las obligaciones fiscales y en el MCF.
<b>Finlandia</b>	No, aunque la autoridad fiscal insiste en el cumplimiento de las obligaciones fiscales y en la ausencia de una planificación fiscal agresiva.
<b>Bélgica</b>	No, pero la administración tributaria enfatiza el cumplimiento de las obligaciones fiscales.
<b>Noruega</b>	No, pero se le otorga gran relevancia al MCF.
<b>Italia</b>	No formalmente.
<b>Austria</b>	Sí se exige una auditoría completa (si el contribuyente no ha sido inspeccionado en los últimos cinco años) y el certificado de un MCF implantado.
<b>Ghana</b>	No.
<b>Rusia</b>	Sí. La FTS realiza un análisis de cumplimiento interno para comprobar cualquier hecho que pueda atribuirle al solicitante la categoría de alto riesgo.  Los criterios y el proceso no son públicos ni transparentes.
<b>Chile</b>	No está claro.
<b>Países Bajos</b>	La situación actual es que la NTCA realiza un análisis de cumplimiento, en el que se comprueba si la organización es realmente apta y está dispuesta a adoptar el comportamiento que se espera en un PCC.
<b>España</b>	No.  El Foro de Grandes Empresas seleccionó a los grupos en función de factores como el volumen de negocios, la deuda impositiva recaudada, la información facilitada a la administración tributaria, el número de empleados, el sector de actividad y la distribución geográfica.

## ¿Qué impuestos entran en el ámbito de aplicación del programa?

País	Contribuyentes
<b>Australia</b>	Directos: impuestos sobre la renta de sociedades (CIT, por sus siglas en inglés). Hay inspecciones de control simplificadas del impuesto sobre bienes y servicios (GST, por sus siglas en inglés), junto con las revisiones de los principales contribuyentes.
<b>Brasil</b>	Pendiente de determinar.
<b>Sudáfrica</b>	N/A
<b>Reino Unido</b>	Informal.
<b>Canadá</b>	N/A
<b>Nueva Zelanda</b>	Directos: CIT. Indirectos: impuesto al valor agregado (IVA).
<b>Dinamarca</b>	Directos: CIT. Indirectos: IVA, impuestos especiales, matriculación de vehículos, nóminas.
<b>Irlanda</b>	Directos: todos. Indirectos: todos.
<b>Finlandia</b>	Directos: CIT. Indirectos: IVA, impuestos especiales, transferencia, nómina.
<b>Bélgica</b>	Directos: CIT. Indirectos: IVA.
<b>Noruega</b>	Todos los impuestos directos e indirectos administrados por la administración tributaria de Noruega; por ejemplo, CIT, IVA.
<b>Italia</b>	Todos los impuestos directos e indirectos administrados por la agencia tributaria de Italia; por ejemplo, CIT, IVA.
<b>Austria</b>	Impuesto a la renta (personas físicas y jurídicas), IVA, impuesto sobre vehículos a motor e impuesto sobre el consumo normalizado, gravamen sobre la electricidad, el gas natural y el carbón, impuesto sobre la publicidad, etc.
<b>Ghana</b>	Todos los impuestos administrados por la autoridad tributaria de Ghana.
<b>Rusia</b>	Todos los impuestos, incluidos los federales, regionales y locales.
<b>Chile</b>	No está claro.
<b>Países Bajos</b>	Todos los impuestos recaudados a nivel nacional entran en el ámbito del cumplimiento cooperativo.  Los principales impuestos son: el impuesto sobre la renta de sociedades, el IVA y los impuestos sobre las nóminas.  Si corresponde, los impuestos especiales pueden estar dentro del alcance del programa; por ejemplo, el bancario y sobre la energía.  También incluye los datos requeridos para la tributación de otros contribuyentes (privados).
<b>España</b>	Todos los impuestos gestionados por la agencia tributaria.



# CAPÍTULO 3



## Elaboración de una legislación modelo para el cumplimiento cooperativo

---

### 3.1. Estado actual y alcance de la investigación

#### 3.1.1. ¿Dónde estamos ahora?

Desde principios de la década de 2000, los Programas de Cumplimiento Cooperativo (PCC) han surgido a lo largo de los años en diversas formas en unas 30 jurisdicciones de todo el mundo.<sup>45</sup> Aunque suelen presentar características comparables y se basan en pilares similares, las modalidades específicas dependen, en gran medida, de diversos factores, como la organización de la administración tributaria, el contexto jurídico o cultural,

---

<sup>45</sup> OCDE (2013), *La relación cooperativa: Un marco de referencia. De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*, París: OCDE (disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es>). L. Pemberton, J. y A. Majdańska (2019), *Creating a Positive Tax Climate for Complex Multijurisdictional Investment Projects*. In M. Lang y J. Owens, *Removing Tax Barriers to China's Belt and Road Initiative*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International B.V.

la resistencia a la imposición, etc. Esto hace que haya una larga serie de tipos de PCC, tanto en sus directrices como en la práctica.

En el marco del concepto de cumplimiento cooperativo, las administraciones tributarias y los contribuyentes se comprometen de una manera que va más allá de los requisitos jurídicos habituales en el seno del procedimiento tributario. Estos compromisos adicionales pueden aplicarse de diversas formas. La experiencia práctica demuestra que los PCC pueden clasificarse en dos grandes categorías: los que se basan en la legislación y los que se apoyan en directrices administrativas. El programa italiano de cumplimiento cooperativo, por ejemplo, se ha llevado a cabo a través de marcos legales específicos, mientras que otros se han adoptado dentro del encuadre jurídico existente y se han complementado, en algunos casos, con acuerdos formales con los contribuyentes participantes<sup>46</sup> (por ejemplo, el de los Países Bajos).<sup>47</sup>

En los últimos años, hubo mucho entusiasmo en torno a estos programas. Dado que la estrategia tradicional de disuasión para abordar los riesgos de cumplimiento tributario se consideraba insuficiente para alcanzar o mantener eficazmente los niveles de cumplimiento deseados, se consideró que la planificación de este sistema era una solución adecuada para llenar este vacío.<sup>48</sup> Sin embargo, recientemente, estos programas se han enfrentado a varios desafíos, tanto desde una perspectiva jurídica como práctica. Este informe tiene la ambición de contribuir a abordar estas cuestiones, en particular en lo que respecta a la implementación jurídica.

### 3.1.2. Objetivo del proyecto

El objetivo de esta investigación es examinar las cuestiones jurídicas que pueden surgir al aplicar una forma de cumplimiento cooperativo. En el intento de contribuir a resolver algunas de ellas surgidas de la experiencia práctica de los últimos años, el grupo se centró en el análisis de tres aspectos específicos. En primer lugar, en la identificación de las cuestiones que afectan a la aplicación jurídica de los diversos PCC, lo que permitirá elaborar un panorama general de la situación actual y señalar algunas dificultades comunes puntuales. En segundo lugar, el grupo de trabajo discutió la forma de abordar estos aspectos desde una perspectiva general. Por último, se investigó en qué ámbito deberían aplicarse las soluciones propuestas, ya que las sugerencias podrían requerir una implementación en diferentes niveles: nacional, europeo o regional, de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), etc.

Por consiguiente, las principales preguntas que surgen de la investigación pueden formularse de la siguiente manera:

---

<sup>46</sup> K. Bronżewska (2016), *Co-operative Compliance: A New Approach to Managing Taxpayer Relations*, Ámsterdam: IBFD Doctoral Series, 38 ([https://www.ibfd.org/sites/default/files/2021-08/16\\_040\\_Cooperative\\_Compliance\\_A\\_New\\_Approach\\_to\\_Managing\\_Taxpayer\\_Relations\\_final\\_0.pdf](https://www.ibfd.org/sites/default/files/2021-08/16_040_Cooperative_Compliance_A_New_Approach_to_Managing_Taxpayer_Relations_final_0.pdf)).

<sup>47</sup> E. Van der Eenden y K. Bronżewska (2014), The Concept of Co-operative Compliance, *Bulletin for International Taxation*, 68 (10): 567-572.

<sup>48</sup> M. T. Soler Roch (2012), Tax Administration Versus Taxpayer: A New Deal?, *World Tax Journal*, 4 (3): 282-296.

- ¿Qué problemas se relacionan con la aplicación legal del cumplimiento cooperativo?
- ¿Qué elementos deberían (y cuáles no) estar cubiertos por la legislación?
- ¿Cuáles son los principales elementos de la normativa modelo que podrían facilitar el desarrollo (ulterior) de los PCC?
- ¿A qué nivel deberían aplicarse las soluciones propuestas (nacional, europeo o regional, de la OCDE, etc.)?

El resultado de la investigación es el presente capítulo, que se estructura en tres secciones principales: en la sección 3.1 se aclara cómo se llevó a cabo la investigación; en la sección 3.2 se resumen las principales conclusiones de los cuestionarios que contestaron los expertos de cada jurisdicción pertinente; en la sección 3.3 se exponen las respuestas de los diversos profesionales y se trata de elaborar algunas sugerencias que pueden debatirse a nivel internacional, en un intento de abordar los diversos retos a los que se enfrenta el concepto de cumplimiento cooperativo.

### 3.1.3. Metodología

La investigación se llevó a cabo, principalmente, mediante un cuestionario. En una primera fase, se elaboró uno más general, que se envió a los expertos en el marco del proyecto de investigación (a principios de junio de 2019).<sup>49</sup> El cuestionario se proponía identificar las similitudes y diferencias entre los PCC. Más concretamente, tenía por objeto comparar la aplicación y la coordinación de esos programas. La encuesta implicaba una comunicación constante entre los miembros del grupo de trabajo y examinaba el estado actual y las cuestiones jurídicas que se han planteado en varias jurisdicciones nacionales al implementar un PCC. Las preguntas se centraron, además, en las posibilidades de aplicar directrices u otras iniciativas (como notificaciones e informes) a nivel de la Unión Europea (UE) y de la OCDE.

Sobre la base de las respuestas, los diversos PCC se dividieron en categorías que reflejan su respectivo método de aplicación. Los resultados permitieron elaborar un proyecto de informe que se envió a los diversos expertos, quienes respondieron sobre el informe y, posteriormente, lo discutieron.

## 3.2. Cumplimiento cooperativo y sus fundamentos legales: el espectro de experiencias y retos actuales

### 3.2.1. Método de aplicación

Desde una perspectiva comparativa, es evidente que la mayoría de las jurisdicciones que introdujeron un programa basado en los principios del cumplimiento cooperativo lo han hecho a nivel administrativo, es decir, mediante directrices (Países Bajos, España,

<sup>49</sup> En el anexo III figura una reseña de los expertos contactados y del cuestionario.

Dinamarca, Bélgica, Brasil, Singapur, Reino Unido, Francia, Suecia, Finlandia), mientras que una pequeña minoría se estableció a través disposiciones legales (Austria, Rusia, Italia).

Para sustentar los fundamentos administrativos, se suele hacer referencia al hecho de que, dentro de un PCC, la administración tributaria debe tener la cualidad de ser flexible para poder responder al comportamiento de los contribuyentes. De este modo, las autoridades tributarias son capaces de hacer frente a un eventual comportamiento de incumplimiento con el instrumento más adecuado. Además, si un PCC se define de manera muy prescriptiva, podría limitar el desarrollo de la confianza mutua entre ambas partes. Por último, se argumenta que el PCC pretende poner freno a una mayor juridificación (es decir, a una regulación no prevista por las normas) de la relación fiscal y a la proliferación normativa.

En algunas jurisdicciones, sin embargo, se considera esencial un marco legal. Ello puede deberse a la tradición jurídica de un país, como una larga historia de derecho escrito (Rusia), o al imperio de la ley (Austria). En ciertos distritos, el principio de legalidad requiere que el cumplimiento cooperativo se apoye en disposiciones legales. Sin embargo, estas suelen limitarse a los principios fundamentales del programa, que, a veces, incluyen los derechos y obligaciones de ambas partes.

### 3.2.2. Aspectos jurídicos

Pasar de una relación de confrontación a una de cooperación entre (principalmente) las grandes empresas y las autoridades fiscales puede resultar un cambio de paradigma, y no es fácil de lograr. En consonancia con la aparición de estos programas, la investigación sobre este tema ha aumentado considerablemente a lo largo de los años. Sin embargo, dado que los PCC pueden considerarse productos nacionales, el estudio de las cuestiones jurídicas relativas a este concepto se ha limitado, en cierta medida, a temas específicos (por ejemplo, el principio de no discriminación, la posible calificación como ayuda de Estado ilegal, etc.). Si bien se han abordado varios de estos asuntos jurídicos, algunos de ellos siguen sin resolverse. En general, mientras que el concepto y las premisas del cumplimiento cooperativo ya no son un punto de discusión, en la materia jurídica hay diversos temas que requieren más atención (véase la sección 3.3). A pesar de la falta de jurisprudencia sobre este punto en todas las jurisdicciones, hasta la fecha, se identificaron los siguientes aspectos fundamentales que atañen al derecho:

- Mantener la confidencialidad de la información recibida del contribuyente (Singapur, Bélgica, España, Francia, Suecia).
- Proporcionar a los contribuyentes participantes resoluciones y respuestas vinculantes (Bélgica, Dinamarca).
- Resolver los problemas fiscales del pasado (Bélgica, Países Bajos, Rusia).

En particular, el alcance de la seguridad jurídica otorgada por la administración tributaria y la protección de los derechos de los contribuyentes a lo largo de un PCC son

cuestiones que plantean algunas dudas jurídicas. Al respecto, la administración tributaria debe garantizar la debida protección de los derechos del contribuyente en el curso de este procedimiento.

### 3.2.3. ¿Es necesaria una base legal?

En general, la falta de sustento legal de los PCC no se considera un problema en la mayoría de los países. En algunos (Austria, Rusia), las disposiciones legales son necesarias, mientras que, en otros, no se consideran esenciales (Reino Unido, Países Bajos) porque los programas entran dentro del margen general de discrecionalidad de la administración tributaria. En algunas jurisdicciones con tradición de derecho civil o con una larga aceptación del derecho escrito, ya se han adoptado disposiciones legales en materia de cumplimiento cooperativo (Austria, Italia), o bien se consideran deseables (Bélgica, Brasil). Sin embargo, algunos expertos coinciden en que una base jurídica puede, en cualquier caso, proporcionar ciertas ventajas.

Desde el punto de vista interno, se puede argumentar que un marco legal podría conducir a una aplicación más uniforme del programa. La protección de los derechos de las partes respectivas podría, en este sentido, estar legislada para garantizar la debida aquiescencia de ambos grupos al procedimiento del PCC en el que participan. Las disposiciones legales podrían también contribuir a formalizar el mandato y la confidencialidad de las autoridades fiscales en estas situaciones. Por ejemplo, podrían convencer a los contribuyentes de que la administración tributaria no utilizará indebidamente la información proporcionada, aclarar algunas de las consecuencias jurídicas derivadas del programa, etc. En consecuencia, un marco jurídico podría considerarse un incentivo para alentar a los contribuyentes a adherirse al programa. En este sentido, puede ser no solo deseable, sino también necesario, proporcionar un nivel de seguridad al proceso y animar a participar no únicamente a las grandes corporaciones, sino también a otros tipos de contribuyentes atraídos por la legitimidad del programa. Sin embargo, en las jurisdicciones en las que no es necesario un respaldo legal (Países Bajos, Reino Unido), la uniformidad puede asegurarse mediante políticas.

Desde una perspectiva externa, cabe preguntarse si la codificación del cumplimiento cooperativo es susceptible de aumentar el nivel de confianza. No obstante, esta es una hipótesis que requiere una investigación empírica. Por ahora, no hay evidencia práctica que sugiera que la existencia de un marco legal conduzca a una mayor confianza en los PCC. Además, es muy difícil determinar con precisión los efectos sobre la confianza, por la dificultad intrínseca de hallar una unidad de medida para evaluarla. Cuando se trata de probar, demostrar o establecer relaciones causales (una cosa lleva a otra), es necesaria una medición inicial y final, que debe realizarse con variables concretas (que se puedan cuantificar), como euros, días o meses. Incluso, si se pudiera realizar una medición inicial del nivel de confianza en los PCC por parte de las empresas, no podrían hacerse afirmaciones definitivas sobre un posible incremento porque no se sabe cuál era el punto de partida. Si el nivel de confianza en los PCC para la introducción de un marco legal ya era de por sí

elevado, no se observará ningún progreso. Además, no puede excluirse que otros factores distintos de la presencia de un marco normativo influyan en cualquier avance percibido. En este sentido, el objetivo de estos marcos normativos debería ser promover y facilitar la mejora de las relaciones de cooperación entre los contribuyentes y las autoridades tributarias, aportar claridad y animar a las empresas a participar. También pueden ser necesarios para dotar a las autoridades fiscales de ciertas facultades para aplicar plenamente el cumplimiento cooperativo (por ejemplo, proporcionar seguridad jurídica).

### 3.2.4. El alcance de un marco normativo

La cuestión de la regulación de la colaboración cotidiana en el contexto del cumplimiento cooperativo es problemática. En la literatura, varios autores señalan que la sobrerregulación de esta relación puede socavar los beneficios del sistema. La falta de acuerdos de colaboración claros y formales podría conducir a una forma de autocontrol no regulada de la transferencia voluntaria de información fiscal. Además, si se imponen marcos jurídicos excesivamente rígidos, no hay lugar para una relación de colaboración basada en la transparencia, la comprensión mutua y la confianza.

Por esto, son pocas las jurisdicciones que cuentan con un PCC regulado con gran detalle. En general, existe un consenso sobre el hecho de que el contenido de un programa no debería estar necesariamente regulado por ley, para garantizar la flexibilidad tanto para la administración tributaria como para el contribuyente. Por lo general, los procedimientos de aplicación se publican en directrices administrativas.

¿Qué aspectos deberían estar contemplados en la norma? Como se ha señalado anteriormente, es evidente que entre las diversas jurisdicciones surgen cuestiones jurídicas similares que pueden requerir una solución normativa. Por ello, las administraciones tributarias deberían esforzarse por lograr un equilibrio adecuado entre la necesaria flexibilidad que requieren los PCC y un nivel apropiado de seguridad jurídica para el contribuyente. De las respuestas a la encuesta se desprende que hay una serie de aspectos que se consideran oportunos para el respaldo normativo. Entre ellos, figuran los siguientes:

- La legitimación de la administración tributaria para entablar una relación de cumplimiento cooperativo.
- La elección o el umbral de participación.
- La confidencialidad de la información proporcionada por el contribuyente.
- El carácter vinculante de las decisiones de la administración tributaria.
- Las vías de apelación.
- El uso de la información proporcionada por el contribuyente durante el acuerdo de cumplimiento cooperativo y después de su finalización.

Existe un consenso sobre el hecho de que los detalles precisos de la colaboración entre los contribuyentes y la administración tributaria dentro del cumplimiento coope-

rativo no deberían ser objeto de regulación legal. Sin embargo, varios expertos sugieren que ciertos aspectos, sobre todo en lo que respecta a los derechos de los contribuyentes, se beneficiarían de un marco jurídico bien determinado.

### 3.2.5. Base legal y éxito del cumplimiento cooperativo

El informe del estudio de la OCDE de 2013 muestra que, en general, aunque hay varias jurisdicciones donde se realizan evaluaciones de los PCC, el impacto real es difícil de conocer (véase el capítulo 5). El monitoreo fiscal horizontal, en este sentido, plantea un reto, porque estos programas no se ajustan a las mediciones de resultados tradicionales. También se afirma que es probable que las medidas de éxito sean de naturaleza cualitativa, además de cuantitativa. En sus respuestas a la encuesta, algunos de los expertos consideran que tener un marco jurídico, o al menos disposiciones reglamentarias, es deseable desde el punto de vista de los logros del cumplimiento cooperativo. Por ejemplo, se podría regular la protección de los derechos de las partes para garantizar el debido cumplimiento de ambas de su compromiso en el marco del programa.

Para alcanzar un equilibrio adecuado entre la flexibilidad necesaria para programas como el de cumplimiento cooperativo, debe haber un nivel aceptable de seguridad jurídica para el contribuyente. Una posible solución podría consistir en consagrar ciertos derechos del contribuyente en normas de rango legal (como mínimo). De este modo, por un lado, se seguiría concediendo un alto nivel de flexibilidad en la gestión de una relación inequívoca entre la administración tributaria y el contribuyente y, por otro lado, se otorgaría una valiosa protección a este último que podría ejercerse fácilmente ante los tribunales. Esto podría ocurrir, por ejemplo, en el caso de que se ponga fin a su participación o de que la administración tributaria comenzara a comportarse de forma contraria al principio de buena fe, que constituye un elemento esencial del cumplimiento cooperativo.

El grupo consideró que la cuestión de la regulación de la relación de colaboración no es fácil de conseguir. En publicaciones doctrinales, varios autores señalan que la sobre-regulación de esta relación puede socavar sus beneficios. La falta de acuerdos de colaboración claros y formales puede conducir a una forma de autosupervisión no regulada, sobre todo, del aporte voluntario de información fiscal. Por otro lado, como ya se ha dicho, si se imponen marcos jurídicos (demasiado) rígidos, no hay oportunidad de establecer una relación de colaboración basada en la transparencia, la comprensión mutua y la confianza. Para lograr un equilibrio adecuado entre la necesidad de flexibilidad que deben tener programas como los PCC, debe existir un nivel aceptable de certidumbre fiscal para el contribuyente y estar en consonancia con la propia tradición nacional de gobernanza pública. La mejor manera de lograrlo es garantizar los principios básicos en la norma y dejar que los detalles prácticos sean acordados por las partes.

La razón de ser del cumplimiento cooperativo es que la colaboración efectiva entre los contribuyentes y las autoridades fiscales garantice el pago del impuesto correcto en el momento que corresponde. Aunque no siempre hay consenso entre el contribuyente

y la autoridad fiscal en lo que respecta, por ejemplo, a la interpretación de determinadas disposiciones tributarias, a ambas partes les interesa que el proceso sea lo más sencillo, transparente y eficiente posible. Además, esto también mejorará la previsibilidad (certidumbre fiscal) y, por lo tanto, la liberación de recursos, al tiempo que se garantiza el pago del impuesto apropiado y se fomenta la confianza del público en el sistema tributario.

### 3.2.6. Hallazgos clave

Se pueden formular las siguientes conclusiones fundamentales:

- La aplicación jurídica del cumplimiento cooperativo varía enormemente entre las distintas jurisdicciones, aunque se plantean cuestiones legales similares.
- Si bien la mayoría de los PCC han surgido de directrices administrativas, existe el deseo de contar con un fundamento jurídico en varias jurisdicciones, al menos en lo que respecta a determinados aspectos.
- Se considera que las directrices extensas son beneficiosas para el desarrollo de los programas más recientes de cumplimiento cooperativo. Los que se implementan hace tiempo tienden a ser suficientemente claros para los contribuyentes.
- Aunque tener fundamentos legales no sea estrictamente necesario, puede acarrear ventajas, como un importante incentivo para que los contribuyentes se unan a los PCC y, por lo tanto, contribuir al éxito general de este régimen.
- Los elementos que se definan en un estatuto deberían ser los derechos y obligaciones básicos de ambas partes en el marco de la relación cooperativa.
- Las administraciones tributarias también deberían mejorar sus habilidades y sus marcos de gobernanza interna.

## 3.3. ¿Hacia un enfoque común sobre las cuestiones jurídicas del cumplimiento cooperativo?

### 3.3.1. Derechos y obligaciones básicos de ambas partes: disposiciones legales

Sobre la base de las consultas del grupo de expertos, una opción que surgió es que, cuando sea apropiado y compatible con la tradición jurídica, algunos aspectos de la relación entre las autoridades fiscales y los contribuyentes se definan en un código, con el fin de proporcionar seguridad y protección a ambas partes. Lo que debería regularse es, por supuesto, algo que tienen que decidir los responsables de políticas de cada jurisdicción; sin embargo, en general, parece haber consenso en torno a la idea de que los elementos descritos en el código deberían ser los siguientes derechos y obligaciones básicos de ambas partes en el seno del PCC:<sup>50</sup>

<sup>50</sup> Sobre este punto, véase F. Cannas y K. Wauters (2019), *The Rise of Cooperative Compliance Programmes and the Rule of Law: A Comparison Between Belgium and Italy*, *European Taxation*, 59(12).



- La legitimación de la autoridad tributaria para suscribir los PCC.
- La protección de la información proporcionada por el contribuyente dentro del PCC (restricción del uso de la información por parte de la autoridad fiscal y confidencialidad).
- La definición del proceso mediante el cual el contribuyente puede obtener seguridad jurídica en el marco del PCC.

### 3.3.2. Modelo de gestión interna: normas administrativas de funcionamiento

Las administraciones tributarias también deberían mejorar sus habilidades y sus marcos de gobernanza interna. En este punto, aunque es difícil concebir una normativa que regule meticulosamente las acciones que deben llevar a cabo los órganos administrativos, como los organismos fiscales, los expertos han sugerido que estas normas de funcionamiento tendrían que establecerse, cualquiera que sea la forma que se estime oportuna, para abordar las siguientes cuestiones fundamentales en relación con el método de gestión interna dentro de los PCC:

- Uno de los principales retos para la autoridad fiscal es definir su relación con el contribuyente, tanto desde una perspectiva legal como práctica. El objetivo es establecer una relación abierta y de colaboración, y, a la vez, garantizar un resultado justo e imparcial. Otros desafíos clave son: lograr un equilibrio entre la confidencialidad y la transparencia, que son fundamentales para establecer y promover la confianza en los PCC; abordar eficazmente el problema de la asimetría de información respecto del negocio del contribuyente por parte de la autoridad fiscal; garantizar que la interpretación legal no se vea afectada por motivos de recaudación (¿puede ser una relación perfecta?).
- Deben existir mecanismos adecuados para garantizar que los PCC se apliquen de forma imparcial y transparente, y que aseguren un procedimiento y un resultado justos. La integridad de los sistemas, los métodos de ejecución y las prácticas del personal son elementos cruciales para garantizar la eficiencia de los PCC y, lo que es más importante, para promover la confianza del público en el programa. Podría explorarse la idea de instaurar un código de conducta para los PCC (se trata de establecer controles y contrapesos).
- Los derechos de procedimiento del contribuyente deben ser claros y comunicarse tanto al contribuyente como a la autoridad fiscal. Es preciso explicar y aplicar el marco de los PCC de forma transparente y coherente. En particular, la autoridad fiscal debe ser capaz de aclarar y transmitir la solicitud de información específica requerida al contribuyente (reglas de juego claras).
- Es necesaria una estrategia de comunicación para dar a conocer las ventajas de los PCC, que haga hincapié en la actitud de resolución de problemas, en la agilidad y la capacidad de respuesta por parte de la autoridad fiscal al utilizar esta herramienta, así como en la certidumbre fiscal temprana que ofrece. Además, es importante comunicar

los criterios de selección para entrar en el programa, el procedimiento de adhesión y sus características principales (conseguir que algunos clientes se adhieran).

- El análisis y la gestión del riesgo son esenciales no solo en el momento de la adhesión al PCC, sino también durante su aplicación. Es esencial que la autoridad fiscal adapte sus técnicas de evaluación de riesgos a los PCC, teniendo en cuenta que, en los programas, las empresas también evalúan el riesgo fiscal, y que lo hacen de forma diferente a la autoridad tributaria. Además, debería establecerse una interacción con las herramientas de análisis de riesgos ya existentes en la administración tributaria (es un negocio arriesgado).
- No basta con comprender las cuestiones fiscales, sino que es necesario también adquirir un conocimiento empresarial de la estructura, el tamaño, las actividades y los procesos internos del contribuyente, así como del entorno en el que opera. Es importante un alto grado de entendimiento del negocio (conozca a su cliente).
- Hay que garantizar un diálogo ágil y eficaz. Una vía para ello sería contar con un procedimiento de comunicación estandarizado, normalmente a través de una persona de contacto, como un gestor de clientes, y deben establecerse procesos internos para asegurar la capacidad de respuesta de la autoridad fiscal en el momento oportuno (estamos aquí para servirlo).
- El control de calidad de los mecanismos de gobernanza y la evaluación del rendimiento son factores importantes para el buen funcionamiento de los PCC. Debe ponerse en marcha un proceso de garantía basado en normas estandarizadas, tanto en tiempo real como *a posteriori*. Hay que reconocer que puede suponer una tarea difícil, ya que tal vez sea bastante complicado medir los posibles resultados que habrían tenido lugar sin la implementación del PCC (véase el capítulo 5).

Como se ha señalado anteriormente, se supone que los aspectos mencionados para un enfoque administrativo adecuado pueden regularse en una directriz administrativa o incluso, simplemente, ser tomados en consideración por la administración fiscal en el contexto de un PCC (por ejemplo, podrían recopilarse en un folleto y publicarse para dar a conocer al público en general el impulso de la administración tributaria). La forma de aplicar estas normas administrativas de funcionamiento dependerá, en gran medida, de las características de cada sistema fiscal y jurídico. Sin embargo, todas tienen en común los principios generales subyacentes que deben ser la base de cada posible intento de aplicar una legislación modelo que se desarrolle a nivel internacional. En el contexto específico de los PCC, los expertos consultados han enumerado estos principios:

- Principio de igualdad.
- Principio de confianza legítima.
- Principio de legalidad.
- Principio de buena fe.

Tras haber identificado una serie de aspectos que podrían regularse para que los PCC sean más adecuados para las empresas, la siguiente sección se centra en tres áreas principales de acción y en medidas concretas que buscan contribuir al relanzamiento y al desarrollo de los PCC. Resulta casi redundante subrayar que cada sistema fiscal y jurídico deberá aplicar las recomendaciones en función de sus propias necesidades y características específicas.

### **3.3.3. Los pilares principales de una legislación modelo para facilitar el (mayor) desarrollo de los Programas de Cumplimiento Cooperativo**

#### **3.3.3.1. Mejorar el marco de gobernanza de la autoridad tributaria**

Un sólido marco de gobernanza interna para las administraciones tributarias es un factor importante para el éxito de un PCC. Abarcaría tanto el diseño como la aplicación del programa, y debería analizar los siguientes aspectos de un enfoque administrativo adecuado:

- Puesto que es evidente que deben establecerse nuevas formas de funcionamiento, es importante delinear todos los pasos y los elementos de los procedimientos internos hasta la puesta en marcha del PCC. Se deben incluir los procesos de gestión formales para garantizar la comunicación y la planificación entre distintas áreas, la transparencia y los mecanismos de responsabilidad, así como los plazos por cumplir para garantizar la eficiencia; un PCC tiene que ser un procedimiento expedito que represente las partes de un todo.
- Las declaraciones y la documentación complementaria son esenciales para garantizar la transparencia, la responsabilidad y la eficiencia. Sería aconsejable elaborar modelos para los documentos básicos (la invitación al PCC, la carta de intenciones, el análisis de riesgos, el plan de avances, etc.) y para los informes internos normalizados (por ejemplo, las actas de las reuniones y los estudios de avances), así como publicar las directrices del marco operativo para entrar al PCC y administrarlo. También podrían elaborarse reportes o estadísticas anuales (*scripta manent*).
- Se trata de asignar a las personas adecuadas para la tarea. Deben participar equipos multidisciplinarios, prestando especial atención a las habilidades sociales, ya que es primordial establecer con las empresas una relación que funcione bien. A nivel técnico, sería una buena práctica formar grupos de conocimiento y de seguimiento a nivel central, y también tener un contacto establecido con expertos en políticas (encontrar la mezcla adecuada).
- Es necesario establecer varias estructuras de gobernanza y otorgar una competencia adecuada para la toma de decisiones, junto con un proceso de revisión por pares y de escalada interna, así como una supervisión central que promueva un sólido mecanismo de responsabilidad (el arte de la decisión).

- Sería aconsejable que la autoridad tributaria estableciera un sistema de rotación para los gerentes y los coordinadores de las empresas, a fin de salvaguardar su independencia e integridad profesional. Este mecanismo debería incluir un plazo máximo de asignación a la misma empresa, así como un proceso de sucesión ordenada, ya que mantener la continuidad es de vital importancia (nada dura para siempre).
- El desarrollo de capacidades es primordial para el éxito del PCC. Es evidente que es preciso cambiar las competencias de los funcionarios fiscales involucrados, dado que los conocimientos técnicos deben complementarse con habilidades para la resolución de conflictos, con un buen entendimiento de los negocios y con aptitudes interpersonales. En consecuencia, la formación debe centrarse en todas estas áreas.
- Asimismo, se debe capacitar al personal para que adopte una nueva actitud que pase del trato tradicional basado en la confrontación a partir de la auditoría o inspección a una relación de cooperación abierta y de confianza. Por último, pero no menos importante, lo correcto es ser realista: intentar encontrar un término medio y llegar a un punto de entendimiento. Al fin y al cabo, se trata de ingresos indiscutibles (¡respetar la formación; disfrutar de los resultados!).

### **3.3.3.2. Mejorar la relación entre las autoridades fiscales y los contribuyentes**

#### **A. Principios generales**

Los PCC ofrecen beneficios a ambas partes, lo que estimula el cumplimiento de los contribuyentes y permite a la autoridad tributaria concentrar sus recursos en el grupo que potencialmente cumple en menor medida las normas, lo cual debería dar lugar a una mayor recaudación con menos recursos.

Dados los beneficios de los PCC tanto para la administración tributaria como para el contribuyente, es importante que este se sienta debidamente incentivado para adherirse a este régimen y no perciba que el programa se orienta demasiado hacia la administración. El cumplimiento cooperativo es una extensión del enfoque para llevar a efecto las obligaciones fiscales basado en la gestión del riesgo. Puede describirse como una relación de trabajo más estrecha entre la autoridad tributaria y el contribuyente, de forma voluntaria, en función de una mayor transparencia y cooperación mutuas. Su objetivo es mejorar la relación entre ambas partes involucradas, reforzando el diálogo.

Se recomienda que los beneficios para el contribuyente derivados de los PCC se establezcan claramente en las directrices del marco operativo (que deberían ser públicas). Esto también proporcionará más seguridad y transparencia a las partes que se adhieran a los principios del programa, ya que los beneficios también aplican para la administración tributaria. Los principales serían:

- Un procedimiento claro para que los contribuyentes puedan discutir los temas con las autoridades fiscales.

- Seguridad jurídico-fiscal anticipada para ambas partes, dado que el contribuyente estaría obligado a notificar de forma proactiva a la administración tributaria cualquier aspecto que suponga un riesgo fiscal posible o significativo y a revelar todos sus hechos y circunstancias, con el fin de acelerar el proceso de revisión y de resolver más rápidamente las posiciones fiscales inciertas.
- Menores costos de administración tanto para los contribuyentes como para las agencias tributarias. Se espera que los contribuyentes faciliten a la autoridad fiscal la entrada en su sistema de control, que utilizan para gestionar los riesgos fiscales. Siempre que la entidad fiscal esté satisfecha con ellos, la necesidad de realizar una revisión tradicional de las transacciones subyacentes y de las consideraciones impositivas quedaría reducida al mínimo. Basándose en el flujo de información voluntario y en el acceso al sistema de control del contribuyente, la autoridad fiscal aplicaría un enfoque más ligero, de acuerdo con el riesgo, a las inspecciones de los contribuyentes participantes, con lo cual se reduciría la carga de obligaciones para las dos partes (aunque puede haber una inversión inicial de tiempo para ambas).
- Como resultado de lo anterior, se consolida una relación de mayor confianza entre las autoridades tributarias y los contribuyentes, manteniendo, al mismo tiempo, un nivel de revisión adecuado.

## **B. Un compromiso escrito**

Al definir la responsabilidad de la administración tributaria, es importante que la relación no se limite a la divulgación voluntaria, puesto que el método de trabajo requiere la elaboración de varios instrumentos y mecanismos que actúen como garantes y facilitadores.

La administración tributaria debe dar muestras de transparencia cuando esté en contacto con los contribuyentes en lo que respecta a los valores básicos, las actitudes y los métodos de trabajo en relación con el proceso de cumplimiento cooperativo, y aclarar qué normas y posiciones detalladas rigen este proceso. Además, para lograr una relación de trabajo fructífera, la autoridad tributaria debe dar respuestas a las preguntas que surjan en el marco del programa y comprometerse con ellas.

La experiencia ha demostrado que las agencias tributarias deben tener una idea clara de cómo responder a los reclamos relativos a estos programas, en el sentido de que podría parecer que se les otorga un tratamiento especial a los contribuyentes que se acogen al PCC. La administración fiscal debe ser capaz de demostrar que la tributación se lleva a cabo de manera justa y equitativa para todos los contribuyentes, y no solo para aquellos que, por formar parte de un programa, reciben un trato favorable.

En un país que ofrezca un PCC, los contribuyentes participantes deben estar dispuestos a proporcionar información y ser transparentes más allá de sus estrictas obligaciones legales. Esto suele traducirse en la implantación de un Marco de Control Fiscal (MCF) que pueda ser supervisado por la administración tributaria, que tiene la obliga-

ción de tratar las cuestiones de interpretación fiscal complejas a través de un diálogo abierto y constructivo que permita obtener lecturas jurídicas alternativas sobre las operaciones. Esta estrategia de mayor transparencia suele ir acompañada de la posibilidad de emitir preavisos y de procedimientos robustos de resolución de conflictos a nivel nacional (lo que significa ofrecer procedimientos más favorables que los que están disponibles para quienes no se adhieren a los PCC). La autoridad fiscal debe, además, evaluar los sistemas de control y de contabilidad de la empresa, así como su administración electrónica, para asegurarse de la fiabilidad de su MCF.

Para facilitar y documentar estos principios, los autores recomiendan que se establezca por escrito un marco de trabajo entre las administraciones tributarias y el contribuyente. En cuanto a la naturaleza del acuerdo y los compromisos que contenga, el entorno jurídico de cada país debería determinar el resultado. En teoría, puede tratarse de un acuerdo jurídicamente vinculante (ante los tribunales) o no, o bien adoptar la forma de una obligación de mejor esfuerzo o de resultado. Debería estar estructurado en dos partes:

- Acuerdo entre ambas partes en el que se establecen los principios del compromiso.
- Marco operativo que disponga, con más detalle, el funcionamiento del PCC en la práctica.

Estas dos partes deben incluir:

### **1. Acuerdo entre la administración tributaria y el contribuyente**

Se recomienda que un acuerdo con las mejores prácticas incluya lo siguiente:

1. Los objetivos del PCC. Es decir, lograr el cumplimiento oportuno y la certidumbre fiscal a través de una relación de transparencia y confianza mutua, con el fin de reducir la carga de obligaciones para ambas partes y disminuir o prevenir las discrepancias.
2. Un compromiso general de:
  - a. Imparcialidad, proporcionalidad y trato justo en la ejecución del PCC.
  - b. Transparencia y confianza mutua entre la administración tributaria y el contribuyente.
  - c. Mejora de la relación basada en la cooperación y el entendimiento mutuo, que conduzca a una mayor seguridad jurídica y a la reducción de la carga administrativa para ambas partes.
3. La duración del acuerdo (incluida la posibilidad de prórroga y su procedimiento).
4. El pacto de que las partes pueden legitimar sus diferencias de interpretación de la legislación fiscal siempre que no contravengan el PCC ni lo invaliden.
5. Compromisos específicos de la autoridad fiscal:

- a. Actuar de forma imparcial y proporcionada al comportamiento fiscal de los contribuyentes, así como a su nivel de riesgo y a las operaciones relevantes, para establecer estrategias diferenciadas centradas en cuestiones prioritarias.
  - b. Verificar que el grupo del contribuyente ha establecido buenas prácticas de carácter fiscal en materia de gobierno corporativo, que incluyen el MCF.
  - c. Poner en marcha canales de comunicación adecuados.
  - d. Proponer, ejecutar y supervisar un plan de cumplimiento que debe abarcar:
    - la estandarización de programas y metodologías de trabajo;
    - la adopción de un enfoque por muestreo y basado en el riesgo de las inspecciones y verificaciones fiscales (incluso en lo que respecta a la comprobación de la documentación);
    - el intento de acordar con el contribuyente los elementos específicos que serán objeto de revisión, teniendo en cuenta los riesgos asociados y el importe del tributo en cuestión.
  - e. Evaluar periódicamente con el contribuyente la adecuación del PCC.
6. Compromisos específicos del contribuyente:
- a. Aplicar y desarrollar prácticas de buen gobierno corporativo, que incluyen un MCF.
  - b. Cooperar con la autoridad fiscal y proporcionarle la información pertinente de manera oportuna sobre la base de los elementos acordados y sujetos a revisión en un marco de cooperación y confianza mutua.
  - c. Ejecutar cada plan de cumplimiento fiscal acordado en el marco de este compromiso.

## 2. Marco operativo

Los datos que debe comprender son los siguientes:

En general:

- Una lista de personas de contacto (con autoridad delegada) tanto para el contribuyente como para la administración fiscal.
- Los protocolos de comunicación y una forma de acordar las cuestiones que se van a debatir (los horarios y el mantenimiento de las actas de las reuniones, los contactos, la presentación electrónica de documentos, etc.).
- Una lista de temas, cuestiones y transacciones específicas que se discutirán a medida que se conozcan (incluyendo reuniones informativas para aumentar el conocimiento de la administración tributaria sobre la actividad del contribuyente).
- Un resumen de la información que el contribuyente proporcionará al entrar en el PCC (aunque posteriormente pueda proporcionarse información adicional como resultado de las conversaciones en curso).

- Un proceso claro sobre lo que ocurrirá cuando el contribuyente y la administración tributaria no sean capaces de llegar a un acuerdo sobre una materia.
- Un período establecido tras el cual se revisará el funcionamiento del PCC y se proporcionará el informe correspondiente (por ejemplo, después de seis meses y de nuevo a los doce meses).

De la administración tributaria:

- Un proceso claro por el que el contribuyente pueda obtener seguridad jurídica (que abarca el hecho de que la administración tributaria no pueda reabrir cuestiones que ya se hayan acordado).
- Un procedimiento inteligible para que el contribuyente rectifique sobre la base de las observaciones realizadas por la administración tributaria (en la medida en que el contribuyente acepte rectificar).

Del contribuyente:

- El deber de transparencia.
- Un compromiso con el buen gobierno corporativo y los controles internos.
- La responsabilidad de suministrar información, en tiempo y forma, y de que la administración tributaria responda oportunamente.

### **3.3.3.3. Enfoque en las cuestiones procesales y la relación con otros procedimientos**

Es esencial proporcionar seguridad en el marco procesal para garantizar que un PCC sea atractivo para los distintos grupos de contribuyentes. De hecho, este marco deberá regular algunos principios y criterios fundamentales para asegurar que el acceso al procedimiento sea justo e igual para todos.

#### **A. Cantidad de trabajo por reducir**

El principio básico de un PCC debería ser reducir la cantidad de trabajo tanto de los contribuyentes como de las autoridades tributarias, de modo que estas puedan centrar su actividad en aquellos contribuyentes menos cumplidores. Las empresas también se verán beneficiadas por tener la seguridad jurídica en cuanto a la valoración de las diferentes transacciones relevantes que se realicen y, por ejemplo, disminuirá la duración y la carga de trabajo asociadas a las inspecciones fiscales. Si la autoridad tributaria termina haciendo la misma cantidad de trabajo (por ejemplo, examinando miles de documentos), el proceso no habrá tenido éxito. Por lo tanto, el PCC debería centrarse en las posibles operaciones y áreas de alto riesgo y en reducir la carga de su labor. Además, deberían publicarse directrices, de forma anónima, de las diferentes posiciones recurrentes que se adopten, lo cual serviría de orientación.



Esto, por un lado, aumentaría la transparencia sobre los criterios adoptados por las administraciones tributarias, reduciría la percepción de trato de favor con determinados contribuyentes y serviría de incentivo y publicidad de las ventajas de formar parte del programa.

Por otro lado, las autoridades tributarias deberían supervisar y revisar la aplicación de los PCC para garantizar que los criterios generales adoptados se ajusten a las normas y sean respetados por ambas partes y por los demás miembros de la administración tributaria, ya que esta certeza sería un gran incentivo para los contribuyentes.

A estos efectos, también podría ser útil que los mismos miembros de la administración tributaria que participan en el PCC se implicasen, de alguna manera, en las inspecciones fiscales posteriores, a fin de evitar que se sigan debatiendo cuestiones previamente acordadas con las autoridades fiscales. Si esto no fuera posible, los inspectores fiscales deberían, al menos, consultar a quienes se hayan involucrado en el programa para sentirse cómodos con los criterios adoptados, de modo que puedan centrarse en las áreas no cubiertas. En este sentido, también se evitarían los conflictos dentro de la administración tributaria.

## **B. Posibilidades de apelar**

Los contribuyentes que cumplan con los requisitos para acceder a los PCC y los que estén dispuestos a ingresar en ellos, pero las autoridades fiscales no se lo permitan, se podrían sentir tratados injustamente en comparación con los que son considerados buenos contribuyentes. En cualquier caso, las administraciones tributarias deberían indicar los motivos por los que no aprueba que una empresa se adhiera al programa. En estos casos, tendría que existir la posibilidad de presentar un recurso ante la administración y, posteriormente, ante el poder judicial.

Además, si las autoridades fiscales hacen caso omiso de los principios rectores (sobre todo si tienen respaldo legal, como se fomenta en este documento), los contribuyentes también deberían poder apelar estas decisiones. Esto puede ocurrir, por ejemplo, si las administraciones tributarias utilizan los datos proporcionados en el marco de un PCC para otros fines en un proceso de inspección fiscal o revelan información sobre determinadas transacciones específicas sin la autorización de las empresas participantes, o si divulgan referencias sobre empresas que no hayan sido admitidas en el programa. Proteger a los contribuyentes es de vital importancia.

En resumen, los conflictos y las posibilidades de apelar deberían limitarse, en gran medida, al incumplimiento de las normas básicas y a la discriminación mencionada anteriormente, dado que el PCC debe apoyarse en una relación de confianza entre las autoridades fiscales y los contribuyentes, y tener conflictos podría no ser la mejor manera de mantenerla. Los problemas deberían resolverse antes de iniciar cualquier tipo de acción judicial, ya que esta tendría que ser el último recurso.

### **C. Conexión con otros mecanismos (como las consultas vinculantes, los procesos alternativos de resolución de conflictos o los recursos)**

La interrelación con otros mecanismos existentes puede dividirse en dos partes:

- La relación con los otros instrumentos que se incluyen en el PCC: muchas veces, estos programas contienen mecanismos existentes, por ejemplo, resoluciones fiscales específicas (consultas vinculantes) o determinados recursos. Los procedimientos deberían simplificarse para los contribuyentes que participan en un PCC, y el hecho de que abran sus puertas proporcionando un acceso no obstructivo a la administración tributaria y compartiendo información debería conducir a una mayor confianza y a implementar medidas específicamente diseñadas por la administración fiscal.
- La relación con los otros mecanismos que no están en el PCC: estos programas siempre coexistirán con otras herramientas destinadas a hacer posible el diálogo entre el contribuyente y la administración tributaria. La prioridad debe ser garantizar la coherencia de todo el sistema tributario, por ejemplo, evitando que se produzcan duplicidades. La introducción del cumplimiento cooperativo debería o podría ir acompañada de una reducción coordinada de instrumentos o, al menos, de la adaptación de otros recursos legales (por ejemplo, las oportunidades de apelar cualquier decisión administrativa).

En lo que respecta específicamente a este segundo punto, sea cual sea el grado del ordenamiento legal que se elija para actuar, es de vital importancia que el órgano regulador que aplique la legislación modelo elaborada a nivel internacional la coordine con los recursos y los principios fiscales existentes para no crear ineficacias o solapamientos. Esto es válido tanto para los mecanismos fiscales desarrollados a nivel nacional, por ejemplo, las consultas vinculantes, como para aquellos que son elaborados a nivel internacional, como el Programa Internacional de Confianza en el Cumplimiento (ICAP, por sus siglas en inglés). Esto es algo que debe abordarse en el ámbito en el que se aplica la legislación modelo, ya que incluso la implementación de instrumentos concebidos internacionalmente tiene sus propias peculiaridades en cada sistema. Sin duda, es recomendable que la OCDE llame la atención de los responsables de la elaboración de las políticas sobre este punto.

### **D. Posición en el procedimiento tributario (en qué momento: anticipadamente, resolviendo problemas tributarios anteriores o no)**

Los PCC deben ser lo suficientemente flexibles como para solucionar tanto las cuestiones actuales como las pendientes. Las que ya están cerradas son, probablemente, el obstáculo legal para ello (con base en el principio de seguridad jurídica). En España y en Italia, por ejemplo, la ley y la doctrina prohíben reabrir casi cualquier asunto ya decidido. Sin embargo, puede que no sea así en todas las jurisdicciones.

El cumplimiento cooperativo podría ser un canal de diálogo para acordar la conciliación judicial o la solución extrajudicial de los expedientes de litigios pendientes ante los tribunales. Sin embargo, para no crear superposiciones con los instrumentos existentes, se debería incentivar a los contribuyentes y a la administración tributaria para que siguieran debatiendo las cuestiones pendientes y encontraran la forma de resolver las dificultades dentro de los sistemas existentes.

Las cuestiones pendientes ante una autoridad administrativa en el momento en que el contribuyente se une al programa pueden acelerarse debido a su participación (es decir, se puede anticipar el plazo de las decisiones que estaban inconclusas en el momento en que el contribuyente se adhirió al programa).

### **3.3.4. Directrices sobre el cumplimiento cooperativo: ¿Qué papel desempeñan la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, la Unión Europea y otras organizaciones regionales?**

La mayoría de los expertos coincide en que los PCC se beneficiarían de instrumentos de derecho indicativo (*soft law*). De las encuestas se desprende claramente que los programas veteranos (Países Bajos, Reino Unido) se consideran suficientemente claros para los contribuyentes. En las jurisdicciones con iniciativas más recientes, pueden plantearse directrices adicionales que resulten beneficiosas para el desarrollo del cumplimiento cooperativo. Si bien algunos países participaron en la formulación de políticas de la OCDE (Países Bajos, Reino Unido), estas directrices son generalmente bienvenidas (Brasil, Singapur, Dinamarca, Austria, Suecia, Rusia, Bélgica). Tanto en la literatura como en las encuestas, es evidente que las orientaciones internacionales, como la proporcionada por la OCDE o la UE sobre la base de las experiencias de diversos países, puede ayudar a las administraciones tributarias a mejorar aún más los PCC. Además, desde un punto de vista externo, una mayor orientación en forma de legislación blanda podría tranquilizar al público en general, en el sentido de que el cumplimiento cooperativo no consiste en otorgar tratos de favor.

Desde la aparición de los programas de control fiscal horizontal a principios de la década de 2000, la OCDE ha desempeñado un papel destacado en el desarrollo del concepto de cumplimiento cooperativo. A lo largo de los años, la organización ha publicado varios informes sobre el tema, e incluso sobre el MCF. Sin embargo, vale resaltar varias advertencias respecto de los distintos países. De las encuestas se desprende claramente que esos reportes son acogidos con entusiasmo y se consideran generalmente útiles en diversas jurisdicciones. No obstante, las continuas experiencias han dificultado la formulación de sugerencias y orientaciones generales de aplicación universal. Pese a todo, en ese tiempo la OCDE elaboró el ICAP, que se considera la aplicación del cumplimiento cooperativo en un contexto transfronterizo. Sin embargo, desde 2013, la OCDE no ha promulgado ninguna de las posibles cuestiones jurídicas que pueden surgir en este contexto.

A medida que el concepto de cumplimiento cooperativo se ha ido extendiendo por todo el mundo, el desarrollo de nuevos programas no ha cesado y sigue aumentando. Aunque sus pilares fundamentales han sido aceptados a lo largo de los años, las encuestas indican que se presentan diversas dificultades de índole similar en varias jurisdicciones. En el pasado la OCDE abordó un número limitado de cuestiones jurídicas:<sup>51</sup> i) el principio de igualdad, ii) el cumplimiento cooperativo y el espíritu de la ley, iii) los conflictos dentro de las relaciones de cumplimiento cooperativo y iv) los problemas de transparencia. Sin embargo, en diferentes países han surgido otros asuntos jurídicos que nunca se han planteado desde un punto de vista común. Por ello, puede ser útil formular sugerencias generales para abordarlos.

Por lo tanto, se considera que la OCDE debería continuar el camino que ha tomado en el pasado y también invertir en el desarrollo del cumplimiento cooperativo. Esto puede lograrse, entre otras cosas, ampliando el marco que adoptó años atrás. Más concretamente, la organización podría intentar resolver eficazmente algunos de los temas relacionados con la naturaleza jurídica del concepto, tal como han puesto de manifiesto las respuestas de la encuesta. Aunque es posible que los planteos difieran entre las jurisdicciones, un reconocimiento general y una propuesta de solución pueden estimular el debate y mejorar los distintos PCC en todo el mundo. Además del papel que debería desempeñar la OCDE, las iniciativas a nivel regional también podrían verse con buenos ojos. Un ejemplo, en este sentido, podría ser el de la UE, donde un mayor nivel de coordinación entre los sistemas fiscales de los Estados miembros se considera generalmente como un logro positivo sobre la base de que mejora el funcionamiento del mercado único. No obstante, existen opiniones divergentes sobre el papel que podría desempeñar la UE en el marco del desarrollo del cumplimiento cooperativo. Dado que la economía europea está profundamente integrada, sería conveniente adoptar un enfoque común, ya que las culturas fiscales parecen ser muy diversas entre los Estados. Como tal, un enfoque único para todos los países podría no ser viable ni ventajoso. De todas maneras, existe el interés compartido en mejorar el cumplimiento fiscal (voluntario). Por ello, distintos expertos de diferentes jurisdicciones indican que la participación de la UE supondría un valor añadido; sin embargo, no existe un consenso real sobre cómo puede producirse. En general, se considera que la vía del derecho indicativo sería adecuada para influir en los PCC. Algunos de los analistas que se han contactado para la encuesta en la que se apoya el presente documento proponen un código o un reglamento genérico a nivel de la UE. Así, los contribuyentes se beneficiarían de poder formar parte de un PCC sobre una base común con directrices genéricas, complementada con el subsiguiente apuntalamiento normativo o administrativo en cada jurisdicción, lo que garantizaría que se observaran derechos comunes en la UE sin perjuicio del contexto nacional. Además, una solución

---

<sup>51</sup> OCDE (2013), *La relación cooperativa: Un marco de referencia. De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*, París: OCDE (disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es>).

para mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias dentro de la UE podría consistir en un proceso fundado en la cooperación y en el intercambio mutuo de información fiscal, en lugar de implementar un modelo fiscal europeo único. En última instancia, también es posible pensar en algún tipo de PCC multilateral, como el ICAP, en el que los Estados miembros podrían optar por participar, aunque esto plantearía una serie de cuestiones jurídicas adicionales que habría que abordar, por ejemplo, en relación con el principio de subsidiariedad.

Dado que el fundamento jurídico de los PCC seguirá siendo una prerrogativa nacional, el grupo considera que un instrumento de *soft law* para la UE puede ofrecer un nivel apreciable de orientación y protección a los contribuyentes. En el marco actual, parece casi imposible emprender una acción directa, como la elaboración de una directiva o un reglamento que aborde esta cuestión. En este contexto, la UE puede desempeñar igualmente una función de coordinación, y el cumplimiento cooperativo podría integrarse en las diversas iniciativas de sus políticas en el ámbito de la fiscalidad.

Por ejemplo, en aras de la protección de los contribuyentes, se podría añadir un párrafo en el código del contribuyente europeo. El conjunto de derechos y obligaciones básicas antes señalados podrían insertarse en este instrumento de derecho indicativo para establecer una norma de manera homogénea respaldada por la UE. La sección 4.2.3 del código, titulada “Mejores relaciones como base del cumplimiento cooperativo”, podría modificarse con el fin de promover un grado mínimo de protección a los contribuyentes dentro del sistema. De forma similar a lo que ya se expresa en el código con respecto a las consultas vinculantes, podrían formularse tanto las expectativas como las garantías de procedimiento. Una posibilidad sería declarar expresamente lo siguiente durante los procedimientos dentro de un programa:

- Las administraciones tributarias deberán respetar los derechos de los contribuyentes, y estos deben cumplir equitativamente sus obligaciones y actuar de manera que no obstaculicen los procedimientos.
- Los contribuyentes tendrán que aplicar las normas de contabilidad y conservar durante el período requerido y de acuerdo con la ley los registros y documentos que permitan justificar los ingresos y los gastos de manera correcta y accesible, con el fin de ofrecer una visión real y justa de su actividad.
- Las autoridades fiscales deben tratar de reducir la carga administrativa de los contribuyentes y proteger a los cumplidores de la competencia desleal basada en el fraude y la evasión fiscal.

Sin embargo, hay que tener en cuenta que el código del contribuyente europeo proporciona un conjunto de principios que recogen los derechos y obligaciones existentes más relevantes que rigen las relaciones entre los contribuyentes y las administraciones fiscales en la UE, y anima a ambas partes a adoptar y aplicar todos estos principios y

prácticas, aun los nuevos desarrollos y sugerencias. Por consiguiente, el código no es obligatorio, sino que debe considerarse un modelo por seguir, en cuyo caso los Estados miembros podrían añadir o modificar elementos para atender el contexto o las necesidades nacionales. Como indica el documento, su objetivo es contribuir a que la recaudación de impuestos sea más eficaz, gracias a la mejora de las relaciones entre los contribuyentes y las administraciones fiscales, de modo que la comprensión mutua de las normas tributarias reduzca el riesgo de cometer errores con consecuencias potencialmente graves para los contribuyentes y los consiguientes costos para las agencias fiscales. En este momento, el cumplimiento cooperativo ya está presente en el código, aunque únicamente como un enfoque innovador para mejorar el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Dado que el PCC tiene como objetivo fortalecer la relación entre ambas partes y ha sido cada vez más reconocido a lo largo de los años, sería lógico que se incluyeran, al menos, algunas orientaciones o mejores prácticas en las directrices para un modelo de código del contribuyente europeo.

Otra posibilidad puede ser la elaboración de nuevas normas basadas en documentos normativos anteriores, como las Directrices de la UE para los Acuerdos Previos en Precio de Transferencia (APA, por sus siglas en inglés). Estas instrucciones tienen como objetivo evitar que surjan conflictos sobre los precios de transferencia y la doble imposición asociada, en primer lugar, estableciendo cómo debe desarrollarse un proceso de APA eficiente. Las directrices ofrecen detalles sobre la forma de resolver problemas concretos. En particular, proporcionan ejemplos del marco temporal necesario y de los tipos de áreas que tendrían que ser cubiertas por los APA. Estas directrices se basan en las mejores prácticas establecidas por el Foro Conjunto de Precios de Transferencia (JTPF, por sus siglas en inglés) y, según la Comisión Europea, constituyen la base de los procedimientos de los APA en toda la UE. Siguiendo sus instrucciones, los Estados miembros fomentarán su empleo, lo que dará lugar a menos conflictos y casos de doble imposición. Además, estas directrices podrían constituir la base de los procedimientos de cumplimiento cooperativo en toda la UE y tratar sus aspectos organizativos y sus principios generales, como la entrada en el programa, la realización de los procesos del PCC (fase previa a la presentación, proceso de solicitud, evaluación y negociación del MCF), el informe anual, la relación con otros mecanismos, etc. Los Estados miembros seguirán manteniendo la libertad de adaptar las características de su programa, aunque dispondrán de orientaciones generales que podrían ayudarlos a perfeccionarlo. Lo ideal sería que cubrieran todo el espectro de las normas administrativas mencionadas anteriormente para su funcionamiento. Es más, de la misma forma que el JTPF de la UE supervisa las estadísticas del número de los APA en cada país, podría establecerse un seguimiento similar al del PCC con la intención de evaluar su efectividad y considerar posibles mejoras. Adicionalmente, parece claro que los contribuyentes se beneficiarían de una mayor seguridad jurídica; es decir, si un contribuyente es parte de un PCC en varios Estados miembros, se deduce que esas directrices aumentarían la consistencia del programa en un contexto transfronterizo.

### 3.3.5. Principales recomendaciones

La naturaleza del concepto de cumplimiento cooperativo y su situación actual en el panorama fiscal internacional impiden formular recomendaciones generales relevantes para cada PCC y, por ende, el desarrollo de una solución única. No obstante, a partir de las investigaciones realizadas, se pueden enunciar las siguientes conclusiones clave:

A nivel internacional:

- Se considera beneficioso un enfoque común sobre el desarrollo del cumplimiento cooperativo.
- Hay consenso en que el *soft law* es un instrumento adecuado para orientar los PCC. Una base común, junto con directrices genéricas y el subsiguiente respaldo normativo, garantizaría la aplicación de los principios generales en cada jurisdicción, teniendo en cuenta su contexto nacional.
- La OCDE debería seguir desempeñando un papel de liderazgo.
- Considerando que hace ya algún tiempo se establecieron los elementos fundamentales del cumplimiento cooperativo y que aumenta la utilización de este concepto en la práctica, es posible que deban abordarse cuestiones jurídicas más específicas.
- Los responsables de políticas que apliquen las legislaciones modelo propuestas a nivel internacional deberían tener en cuenta el estado actual de la cuestión y evitar solapamientos con los instrumentos y los principios fiscales existentes (por ejemplo, el ICAP).
- Los principales pilares que se han desarrollado son: un marco reforzado de gobernanza de las autoridades fiscales, una relación inequívoca entre las autoridades fiscales y los contribuyentes, y la conexión con otros procedimientos existentes.

A nivel regional (en este caso, la UE):

- El cumplimiento cooperativo se beneficiaría de la integración en las diversas iniciativas de políticas de la UE en el ámbito de la fiscalidad (por ejemplo, las directrices para un modelo de código para el contribuyente europeo).
- Más concretamente, de acuerdo con las directivas de la UE para los APA, podrían elaborarse normas similares para el cumplimiento cooperativo como un instrumento de *soft law*.





# CAPÍTULO 4



## ¿Hacia una norma de garantía de auditoría para los Marcos de Control Fiscal?

---

### 4.1. Introducción

#### 4.1.1. ¿Qué es una garantía de auditoría?

Como se mencionó en el capítulo 1, los Marcos de Control Fiscal (MCF) desempeñan un papel crucial en el cumplimiento cooperativo, cuya esencia es que la administración tributaria centre su supervisión en el proceso que conduce a la declaración impositiva, poniendo el énfasis en asegurar su fiabilidad y no tanto en comprobar las transacciones una a una. ¿Con qué calidad se gestiona y controla este proceso? Lo ideal es que las empresas presenten una declaración de control fiscal y que el MCF la sustente por parte de la alta gerencia teniendo los impuestos bajo control. La declaración forma parte de las comunicaciones inherentes al modelo de cumplimiento cooperativo; sin embargo, estas deberían estar sujetas a una garantía externa a través de una auditoría. El MCF, combinado con la garantía de la auditoría, proporciona una base objetiva para que la

administración tributaria tenga la certeza de que las declaraciones fiscales que se han realizado y que los datos proporcionados en ellas son correctos.<sup>52</sup>

Vale aclarar qué se entiende por garantía de auditoría, ya que el término se utiliza a menudo para designar otro proceso en el contexto fiscal, que podría describirse mejor como una investigación o una inspección fiscal. La publicación *Tax Assurance* establece una distinción útil entre auditoría de las cuentas tributarias de los estados financieros de una empresa (*audit of tax*) y la inspección fiscal de las administraciones tributarias (*tax audit*).<sup>53</sup> La finalidad de la auditoría de las cuentas fiscales, como cualquier otra garantía de auditoría, es aumentar el grado de confianza de los interesados en los estados financieros. Esto se consigue mediante la expresión de una opinión por parte del auditor externo sobre si los estados financieros están formulados, en todos sus aspectos sustanciales, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. La administración tributaria determinará el tipo de supervisión necesaria en cada caso, en función de su nivel de seguridad. Cuando la administración fiscal no tenga la certeza de poder confiar en los estados financieros y en las declaraciones y los documentos asociados, puede decidir que la verificación adecuada sea una auditoría fiscal, en el sentido de una inspección o una investigación fiscal.

Este capítulo se centra tanto en la auditoría de las cuentas fiscales como en la auditoría fiscal o inspección tributaria.<sup>54</sup> En concreto, aborda la cuestión de si es posible articular una norma de garantía de auditoría para los MCF que pueda ser la base de un enfoque común por parte de los auditores internos de los contribuyentes, de los auditores externos y de las administraciones fiscales para decidir si el contribuyente controla su situación fiscal. Se reconoce que los auditores internos, los auditores externos y los inspectores fiscales tienen funciones diferentes. El Chartered Institute of Internal Auditors explica que la función de un auditor interno es evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gobierno, la gestión de riesgos y el control, y proporcionar a los miembros de los consejos de administración y de la alta dirección garantías que los ayuden a cumplir sus obligaciones con la organización y sus partes interesadas. En cambio, la función del auditor externo es añadir credibilidad y fiabilidad a los informes financieros de la organización para los usuarios interesados, ofreciendo su opinión en un reporte.<sup>55</sup> Los inspectores

---

<sup>52</sup> Para una explicación de la naturaleza de un Marco de Control Fiscal (MCF), cómo interactúa con la buena gobernanza fiscal y se relaciona con la misión y la visión de las administraciones tributarias y la gestión del riesgo fiscal, véase K. Bronżewska y E. van den Enden (2018), *Tax Control Framework – A Conceptual Approach: The Six Nuances of Good Governance*, *Bulletin for International Taxation*, 68(11): 635-640.

<sup>53</sup> G. Melis y V. Tamburro (2015), *Tax Assurance*, capítulos 14 y 15. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International B.V.

<sup>54</sup> Cuando un contribuyente revela una posición fiscal incierta, del tipo que se analiza en este capítulo, y lo hace al presentar una declaración de impuestos, puede ser necesario, como cuestión de derecho, que la administración tributaria inicie una investigación para abordar las consecuencias jurídicas que se derivan de esa posición fiscal. Sin embargo, cuando esto ocurre en el contexto de un Programa de Cumplimiento Cooperativo (PCC), y la administración tributaria está conforme con el MCF del contribuyente y la exactitud de la declaración, se tratará, simplemente, de un procedimiento caracterizado por la forma en que la administración tributaria aborda la eventual necesidad de realizar un ajuste de la autoliquidación inicial del contribuyente.

<sup>55</sup> Chartered Institute of Internal Auditors, *What Is Internal Audit?* Disponible en: <https://www.iaa.org.uk/about-us/what-is-internal-audit/>.

fiscales, que realizan su labor para la administración tributaria, buscan cualquier deficiencia o infracción en materia de cumplimiento. Hasta hace poco, solo podían hacer un uso limitado del trabajo de los auditores externos, debido a lo siguiente:

1. El hecho de que las normas de información financiera generalmente aceptadas, como las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y la Interpretación número 48 del Consejo Norteamericano de Normalización Contable (Fin 48), no exijan la presentación de informes sobre cuestiones distintas de las conciliaciones de la tasa fiscal efectiva, incluidos elementos tales como los ingresos exentos de impuestos, los gastos no deducibles, el efecto de las pérdidas y de los tipos impositivos extranjeros, los cambios en el tipo impositivo, los ajustes de años anteriores y la explicación de las diferencias entre la declaración fiscal y las cuentas fiscales de la contabilidad financiera, que comprende los activos y pasivos diferidos.
2. Las diferencias de interpretación respecto de qué se entiende por riesgos importantes o materiales (véase la sección 4.4.2.).
3. La tendencia del auditor externo de no ir más allá del informe de auditoría formal cuando revela los resultados de su trabajo a la administración tributaria.

Del mismo modo, los inspectores fiscales pueden utilizar el trabajo de los auditores internos, pero solo en la medida en que el auditor interno elabore una opinión sobre la gestión y el control de los riesgos fiscales de la empresa, y esta quede documentada.

Por lo tanto, los enfoques de cumplimiento tradicionales basados en la aplicación de la ley implican una duplicidad de esfuerzos, dado que los inspectores de la administración tributaria revisan transacciones que ya han sido objeto de una auditoría interna y por parte de los auditores externos del contribuyente. Una de las ventajas del modelo de cumplimiento cooperativo es que, con el tiempo, debería reducir los costos de cumplimiento en los que incurren tanto la administración tributaria como el contribuyente, puesto que elimina el desgaste que supone este doble trabajo. En su lugar, la administración tributaria aprovecha el trabajo de los auditores internos y externos o de las entidades de certificación (esto está representado por el modelo de capas; véase el gráfico 1, en la página 92).

Esto es posible gracias a la mayor transparencia y divulgación fiscal del contribuyente. Cabe destacar que el énfasis en la transparencia en el modelo de cumplimiento cooperativo ha coincidido con una tendencia más amplia sobre este punto en materia fiscal, no solo entre los contribuyentes y las administraciones tributarias, sino también en la información pública.<sup>56</sup>

---

<sup>56</sup> Esta tendencia es analizada por J. M. Calderón en su artículo *Corporate Tax Governance 2.0: The Role of Tax Control Frameworks Following the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2020)*, *Bulletin for International Taxation*, página 110. Una razón importante de esta tendencia ha sido el debate público sobre las prácticas de planificación fiscal agresiva y las bajas tasas impositivas efectivas. Cada vez más empresas reconocen que la divulgación pública de su estrategia fiscal y su enfoque de la gestión y el control del riesgo fiscal pueden crear valor, ya que la sociedad se encuentra mejor informada sobre su cumplimiento. Algunos ejemplos de mecanismos para aumentar la sensibilización pública son:

Las administraciones tributarias esperan que los contribuyentes que estén en el marco de los Programas de Cumplimiento Cooperativo (PCC) les proporcionen información sobre su estrategia fiscal y sobre cómo está organizado el proceso tributario. Esto incluirá un análisis del riesgo fiscal y de la respuesta al riesgo,<sup>57</sup> así como información sobre la supervisión interna y externa del proceso tributario, que abarca los aspectos

- 1) El Índice Dow Jones de Sostenibilidad (DJSI), al cual se añadieron como parámetros la estrategia fiscal para analizar las políticas de gobernanza en 2014 y, más recientemente, la información fiscal y el riesgo fiscal.
- 2) Los Principios para la Inversión Responsable de Naciones Unidas de 2015 (UN PRI, por sus siglas en inglés), una iniciativa de una organización internacional de 2.300 instituciones financieras, con el apoyo de Naciones Unidas. Esta guía de compromiso con la responsabilidad fiscal corporativa incluye la publicación de una política fiscal global que describe el enfoque de la empresa sobre la fiscalidad responsable, la elaboración de reportes sobre procesos de gobernanza tributaria y gestión de riesgos fiscales y la presentación de informes país por país. Disponible en: [https://www.investopedia.com/terms/u/un-principles-responsible-investment-pri.asp#:~:text=The%20UN%20Principles%20for%20Responsible%20Investment%20\(PRI\)%20is%20an%20internationa%20,%20into%20investment%20decision%2Dmaking](https://www.investopedia.com/terms/u/un-principles-responsible-investment-pri.asp#:~:text=The%20UN%20Principles%20for%20Responsible%20Investment%20(PRI)%20is%20an%20internationa%20,%20into%20investment%20decision%2Dmaking).
- 3) Los Principios de Fiscalidad Responsable del Equipo B de 2019 (un grupo de empresas líderes junto con la participación de la sociedad civil, inversionistas, gobiernos y ciudadanos), que señalan:
  - Principio 1: La fiscalidad es un elemento fundamental de la responsabilidad del gobierno corporativo, y está supervisada por los consejos de administración, lo que refuerza esta conciencia.
  - Principio 2: Cumplimos la legislación fiscal de los países en los que operamos y pagamos la cantidad correcta de impuestos en el momento adecuado, en los países donde creamos valor.
  - Principio 3: Solo utilizaremos estructuras de negocio que se rijan por criterios de carácter empresarial, que estén en consonancia con la actividad de la empresa y que tengan una genuina sustancia. No buscamos resultados fiscales abusivos.
  - Principio 4: Intentamos, siempre que sea posible, desarrollar relaciones de cooperación con las administraciones fiscales, basadas en el respeto mutuo, la transparencia y la confianza.
  - Principio 5: Cuando solicitamos incentivos fiscales ofrecidos por las autoridades gubernamentales, tratamos de garantizar que sean transparentes y coherentes con los marcos legales o reglamentarios.
  - Principio 6: Participamos de forma constructiva en el diálogo nacional e internacional con los gobiernos, los grupos empresariales y la sociedad civil para apoyar el desarrollo de sistemas fiscales, de legislación y administración eficaces.
  - Principio 7: Proporcionamos información periódica a nuestras partes interesadas, incluidos los inversionistas, los responsables políticos, los empleados, la sociedad civil y el público en general, sobre nuestro enfoque de la fiscalidad y de los impuestos pagados.

Mientras que el DJSI es un ejemplo de nombrar y avergonzar, los principios de UN PRI y de fiscalidad responsable fomentan la divulgación de información fiscal a través de lo que Wasima Khan denomina nombrar y prestigiar. W. Khan (2019), *The Extractive Industries Sector and Tax Strategy Transparency*. In *Human Rights in the Extractive Industries, Transparency, Participation, Resistance*, pp. 141-165. Springer Cham. Disponible en: <https://link.springer.com/book/10.1007/978-3-030-11382-7#toc>.

<sup>57</sup> Qué es un riesgo fiscal y cómo afrontar sus consecuencias son conceptos que distan mucho de ser inequívocos. Alissa Bruhne y Deborah Schanz llegaron a la conclusión, a partir de 33 entrevistas con 42 profesionales del sistema fiscal, de que existe una importante heterogeneidad en las definiciones de riesgo fiscal entre las personas que trabajan en la empresa y las que no. A. I. Bruhne y D. Schanz (2019), *Building up a Protective Shield: The Role of Communication for Corporate Tax Risk Management*. Disponible en: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3254915](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3254915).

Eric Rohner identifica los siguientes riesgos fiscales comunes: cumplimiento, documentación adecuada, elección de tipo de entidad, métodos de amortización y otras deducciones de activos, procedimientos contables en torno al reconocimiento de ingresos, alternativas de declaración fiscal consolidada, decisiones de cierre de ejercicio, opciones de uso de beneficios fiscales, cambio de titularidad de empresas y

tos detectados en el curso del monitoreo y las medidas correctivas adoptadas. También se requiere una explicación de cómo el proceso fiscal<sup>58</sup> descrito en el MCF se apoya en la tecnología.

Una norma de garantía de auditoría para los MCF aceptada internacionalmente contribuiría a apuntalar la transparencia sobre la fiscalidad, incluso en los informes publicados. Tal como se explica en el capítulo 6, el uso de una norma de este tipo como base para las comprobaciones rutinarias y periódicas de los MCF utilizados por los participantes en los PCC desempeña un papel fundamental a la hora de garantizar la integridad de los programas y de fomentar la confianza del público en ellos. La sección 4.4 de este capítulo describe los componentes esenciales de dicha norma.

### 4.1.2. ¿Cómo aprovechar el trabajo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos sobre los Marcos de Control Fiscal?

En su informe de 2016, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) expuso lo siguiente:

El MCF debe construirse a partir de las ideas básicas sobre el control interno (...) las características específicas del sistema de control interno deben reflejar las circunstancias particulares de la empresa y del sector en cuestión. Por consiguiente, no es posible prescribir un sistema de control único para todas las empresas. En consecuencia, esta guía no pretende prescribir un MCF único para todas las empresas.

---

activos, exposición innecesaria al riesgo en múltiples jurisdicciones y al impuesto indirecto sobre las ventas, localización de activos o actividades, maximización de incentivos fiscales y falta de diligencia debida. E. Rohner (2013), What Are Some Common Tax Related Risks and Opportunities Facing Privately Held Business Today?, *San Diego Business Journal*, 20 de febrero. Disponible en: <http://www.sdbj.com/news/2013/jan/21/what-are-some-common-tax-related-risks-and-opportu/?page=1&>. Ejemplos de riesgos fiscales en la industria del petróleo y el gas y para las empresas que operan en la economía digital se analizan en K. Baggerman, I. Kireta y O. Popa (2015), CFE Forum 2015: Tax Governance and Tax Risk Management in a Post-BEPS World, *European Taxation*, 55(6): 254-256, apartados 2.4.2 y 2.4.3. Las clasificaciones, a otro nivel, distinguen diferentes tipos de riesgo (riesgo fiscal por transacciones, operativo, de cumplimiento, contable financiero, de gestión, reputacional y de cartera) y diferencian los riesgos técnicos de los de proceso.

Para obtener información experta sobre la identificación y el tratamiento de los posibles riesgos del impuesto a la renta de sociedades, por ejemplo, cómo las empresas pueden evitar la posible emisión de avisos de liquidaciones, multas e intereses de demora y asegurarse de que se ha reducido su responsabilidad fiscal y la de sus administradores, véase A.M. De Oliveira Neto (2017), *Governance and Risk Management in Taxation*. Singapur: Springer.

<sup>58</sup> En su Informe de Cumplimiento Cooperativo de 2016, la OCDE se refiere a un enfoque orientado a los procesos en el que toda la política fiscal, las normas y los procedimientos dentro de la empresa están documentados para todos los impuestos pertinentes, incluidos los controles (blandos) identificados y los responsables de los procesos definidos (como se prevé en la Ley Sarbanes-Oxley). OCDE (2016), *Co-operative Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*, página 22. París: OCDE (disponible en: <https://www.oecd.org/publications/co-operative-tax-compliance-9789264253384-en.htm>).

La OCDE también subrayó la importancia de que la administración fiscal verifique el MCF: “La integridad y solidez de un MCF bien diseñado y eficaz que haya sido evaluado por las administraciones tributarias es una prueba empírica que sustenta la confianza *justificada* en un contribuyente, y, a cambio, las administraciones tributarias pueden ofrecer certidumbre sobre las posiciones fiscales comunicadas”.<sup>59</sup>

Por lo tanto, se espera que los contribuyentes cooperativos cuenten con un MCF sólido que contenga informes y auditorías fiables. En cuanto a su comprobación por parte de las administraciones fiscales, la OCDE señala los siguientes enfoques específicos:

- Los controles están establecidos. Para orientar a las administraciones tributarias y a las empresas, se hace referencia al inventario detallado de los controles de cumplimiento y de las pruebas sustantivas que figuran en la nota de orientación de la OCDE de 2010.<sup>60</sup>
- El MCF detecta los riesgos de ejecución (por ejemplo, cuando se introducen cambios en la estructura o en el orden específico de una operación durante el proceso de realización).
- El MCF identifica los cambios clave en el entorno operativo de la empresa y la forma en que se han detectado, documentado, comunicado, etc.
- Es posible comparar los resultados económicos de las empresas en función del sector para sacar a la luz enfoques comunes.<sup>61</sup>

Sin embargo, la OCDE no profundizó en el modo en que podría aplicarse un MCF, ni en la presentación de informes y su auditoría en la práctica. Aunque es claramente correcto que un enfoque único para diseñarlos es inadecuado, hay margen para establecer de manera más explícita qué normas debe cumplir para lograr sus objetivos. En consecuencia, este capítulo explora cómo una norma de garantía de auditoría para los MCF podría ayudar a los contribuyentes y a las administraciones fiscales a poner en funcionamiento este elemento crítico del cumplimiento cooperativo.

### 4.1.3. Resumen del capítulo

La sección 4.2 comienza resumiendo los modelos clave de control interno que han influido en la conceptualización del MCF y los instrumentos de mapeo que podrían utilizar las empresas.

Las orientaciones publicadas por la OCDE en 2016 establecen los principios que son fundamentales para el diseño de los MCF.<sup>62</sup> Estos principios y su relación con los modelos de control interno descritos en la sección 4.2 son el tema de la sección 4.3. Cada nivel de la actividad de auditoría (interna, externa y de la administración tributaria) debería hacer uso de las normas de auditoría (generales), como la ISA 315, la ISA 701, la ISAE 3402, la ISAE

<sup>59</sup> *Ibid.*, página 14.

<sup>60</sup> OCDE (2010), *Guidance Note: Guidance on Test Procedures for Tax Audit Assurance*, París: OCDE. Disponible en: [www.oecd.org/dataoecd/42/34/45045414.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/42/34/45045414.pdf).

<sup>61</sup> OCDE (2016), *Co-operative Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*, París: OCDE. Disponible en: <https://www.oecd.org/publications/co-operative-tax-compliance-9789264253384-en.htm>.

<sup>62</sup> *Ibid.*

3000, la NIIF 4400 y la Norma de Auditoría 2201 del Consejo para la Supervisión Contable de las Empresas Públicas (PCAOB, por sus siglas en inglés). La sección 4.4 explica cómo pueden aplicarse los principios subyacentes a estas normas para desarrollar una específica para los MCF. Los auditores solían centrarse en la información financiera, pero actualmente las reglas para examinar la actividad fiscal de las empresas también tienen en cuenta la información no financiera. Ciertos recientes e importantes acontecimientos han puesto de manifiesto este hecho:

- La iniciativa del Consejo Internacional de Informes Integrados (IIRC, por sus siglas en inglés)<sup>63</sup> de 2011 para la elaboración de informes integrados (consisten en una comunicación concisa sobre cómo la estrategia, la gobernanza, el rendimiento y las perspectivas de una organización, en el contexto de su entorno externo, conducen a la creación de valor a corto, mediano y largo plazo).<sup>64</sup>
- La Directiva de la UE 2014/95/UE sobre la divulgación de información no financiera.
- El Estándar 207 de GRI, adoptado el 5 de diciembre de 2019, establece los requisitos de información relativos a la fiscalidad para una organización de cualquier tamaño, tipo, sector o ubicación geográfica que quiera aportar datos sobre sus impuestos y otros pagos a los gobiernos. Esta norma se analiza con más detalle en la sección 4.4.2, como una forma en que una auditoría estándar podría llegar a definir en términos específicos la obligación de informar, que es parte del cumplimiento cooperativo.

La sección 4.5 concluye el capítulo con un debate sobre las implicaciones para las administraciones tributarias de la norma de auditoría y de una mayor confianza en el trabajo de los demás.

En este informe, se incluye el estudio de siete países en los que se han formalizado MCF: Australia, Austria, China, Alemania, Italia, Polonia y Rusia. Estos ejemplos sirven para ilustrar cómo las jurisdicciones están adoptando políticas coherentes con el enfoque analizado en este capítulo. Las perspectivas varían mucho, siendo China y Rusia los que ofrecen las orientaciones más elaboradas sobre el contenido de los MCF.

Lo que tienen en común todos los enfoques es que varios componentes están relacionados con los aspectos de la gestión del riesgo empresarial (GRE) del Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), una iniciativa conjunta de cinco organizaciones del sector privado (véase la sección 4.2.2).<sup>65</sup> Sin embargo, las

---

<sup>63</sup> El IIRC es una alianza mundial de reguladores, inversionistas, empresas, organismos de normalización, profesionales contables, representantes del sector académico y organizaciones no gubernamentales que promueve la creación de valor como el siguiente paso en la evolución de los informes corporativos. Véase <https://www.integratedreporting.org/the-iirc-2/>.

<sup>64</sup> Integrated Reporting, Why? The Need for Change? Disponible en: <https://www.integratedreporting.org/why-the-need-for-change/>.

<sup>65</sup> American Accounting Association; American Institute of Certified Public Accountants; Financial Executives International; Association of Accountants and Financial Professionals in Business; Institute of Internal Auditors.

directrices del MCF también contienen otros componentes. Con respecto a su auditoría, tanto Alemania como Austria exigen una de idoneidad y una de eficacia. Australia suele adoptar un enfoque de demostración por parte de la empresa para determinar si los controles y los procesos de garantía existentes son adecuados. Las directrices del MCF sobre la auditoría de China y la preauditoría de Polonia se asemejan mucho a los principios del marco de control interno efectivo del COSO. Italia también realiza una preauditoría, mientras que Rusia no audita el MCF. El enfoque de Rusia se diferencia del de los demás países debido a su gran dependencia de la automatización de los procesos de intercambio de información entre los contribuyentes y las autoridades fiscales, pues estas pretenden integrar los sistemas de información de los contribuyentes con los suyos.

Así, los informes ilustran la conclusión de que la aplicación de la norma de auditoría es un trabajo en proceso, incluso en las economías avanzadas.

## 4.2. Los Marcos de Control Fiscal en su contexto

### 4.2.1. Introducción

En su informe de 2013, *La relación cooperativa: Un marco de referencia. De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*, la OCDE destaca la importancia central de estos marcos para dar rigor al concepto de cumplimiento cooperativo, demostrando que la relación entre los contribuyentes interesados y las administraciones fiscales se basa en criterios objetivos y en una confianza legítima.<sup>66</sup> La OCDE sugiere que el concepto de MCF podría desarrollarse más y que tal vez sea necesario seguir trabajando en las medidas de eficacia.<sup>67</sup> Según la organización, los MCF han surgido como un instrumento clave para la divulgación y la transparencia.<sup>68</sup> Los componentes esenciales de estos dos principios por parte de los contribuyentes son la existencia de un MCF lo suficientemente sólido como para darle a la administración tributaria la garantía de que se puede confiar en los resultados revelados en una declaración fiscal y que conozcan cuáles de las posiciones fiscales que han tomado son inciertas o controvertidas; y, además, la voluntad de revelar esas posiciones por iniciativa propia.<sup>69</sup>

### 4.2.2. El Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission y otros marcos de referencia

El concepto del MCF es un ejemplo concreto de una tendencia más amplia de la gobernanza empresarial, impulsada por los sucesivos fracasos de los sistemas dirección, que

---

<sup>66</sup> OCDE (2013), *La relación cooperativa: Un marco de referencia. De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*, París: OCDE (disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es>).

<sup>67</sup> *Ibid.*

<sup>68</sup> *Ibid.*

<sup>69</sup> *Ibid.*



han tenido importantes repercusiones económicas y sociales. A fin de reducir el riesgo de nuevas deficiencias en la manera de gobernar, se han desarrollado mejores métodos de control interno y gestión de riesgos que han influido en la forma de pensar acerca de cómo deben examinarse los riesgos específicos relacionados con los impuestos.

Para su gestión de riesgo empresarial (GRE) y su control interno, las firmas emplean diversas herramientas. Algunos ejemplos son los mapas de riesgo, las matrices de responsabilidad, los cuadros de decisión y de mando, los tipos impositivos efectivos, las tablas de probabilidad y consecuencia,<sup>70</sup> y los marcos de control. Estos instrumentos también se utilizan para gestionar y vigilar los riesgos fiscales y para propósitos de control interno. Un marco de control contiene información sobre el riesgo, la función, la comprobación y la frecuencia del control y, si procede, la tecnología que podría utilizarse para cada proceso pertinente. Para las empresas, esta información es relevante para el consejo de administración y para la alta dirección, así como para el comité de riesgos de la comisión de auditoría. El MCF también puede ser útil para los auditores externos y para la inspección fiscal, ya que el alcance de las revisiones y de las auditorías de las declaraciones presentadas puede reducirse significativamente si se determina que el MCF es eficaz y si la empresa proporciona declaraciones completas que incluyan información relevante y es transparente respecto de cualquier riesgo fiscal.<sup>71</sup>

Aunque existen diversos sistemas de control y gestión de riesgos, y los marcos de control no presentan una forma determinada, llama la atención que el único marco al que la OCDE se refiere en sus informes de 2013 y 2016 sobre el cumplimiento cooperativo sea el elaborado por el COSO. A la luz de esta referencia específica, se expone a continuación una visión general de los componentes y los principios desarrollados por el comité en su marco de control interno de 2013 y en el de GRE de 2017. Ambos son segundas versiones. El de control interno original se publicó en 1992; el de GRE, en 2004. El marco de control interno de 2013 y el de GRE de 2004 se presentan como un cubo, mientras que el de GRE de 2017 es una doble hélice de arco iris. El marco de GRE de 2004 se parece mucho al marco de control interno de 2013. Las principales diferencias son la categoría adicional de estrategia en la parte superior del cubo y los componentes adicionales de fijación de objetivos, identificación de incidencias y respuesta al riesgo en la parte delantera del cubo.

El marco GRE de 2017 difiere en su forma y en la terminología elegida para sus principios (véase la sección 4.2.3); sin embargo, la idea principal que subyace es la misma: los riesgos deben ser gestionados (marco GRE) y controlados (marco GRE y control interno) a través de una gobernanza eficaz que identifique, gestione (solo GRE) y controle los riesgos, haciendo uso de una comunicación interna y externa eficaz.

---

<sup>70</sup> Para un ejemplo de la matriz de probabilidades y consecuencias, véase S. Benjamin y Z. Mohamed (2014), *Tax Risks Management - An Overview*. Disponible en: <https://ssrn.com/abstract=2502939>.

<sup>71</sup> OCDE (2016), *Co-operative Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*, página 7. París: OCDE. Disponible en: <https://www.oecd.org/publications/co-operative-tax-compliance-9789264253384-en.htm>.

### 4.2.3. Marcos del Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission: principios básicos

Tanto el marco de control interno de 2013 como el GRE de 2017 (y 2004) elaborados por el comité están basados en una serie de principios.

#### 1. Marco de control interno del Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission de 2013

Los 17 principios<sup>72</sup> son los siguientes:

##### A. Entorno de control de los componentes

###### Principios:

- Demostrar el compromiso con la integridad y los valores éticos.
- Garantizar que el consejo de administración ejerza su responsabilidad de supervisión.
- Establecer estructuras, líneas de información, competencias y responsabilidades.
- Demostrar el compromiso con personal competente.
- Hacer que las personas rindan cuentas.

El comité de dirección es un área esencial, dado que, si no tiene interés en el control y la gestión de los riesgos, los empleados estarán menos motivados para alcanzar los objetivos de control interno.<sup>73</sup> En el contexto específico de un MCF, si la dirección no les da prioridad a su política fiscal y al cumplimiento de su obligación tributaria, es poco probable que quienes trabajan en la empresa lo consideren relevante.

##### B. Evaluación del riesgo de los componentes

###### Principios:

- Especificar objetivos adecuados.
- Identificar y analizar los riesgos.
- Evaluar los riesgos de fraude.
- Detectar y analizar los cambios que podrían afectar significativamente a los controles internos.

El componente de evaluación de riesgos es un motor para identificar y controlar los riesgos.

##### C. Componente de las actividades de control

###### Principios:

---

<sup>72</sup> COSO (2013), Framework's 17 Principles of Effective Internal Control. Disponible en: [weaver.com/blog/coso-frameworks-17-principles-effective-internal-control](http://weaver.com/blog/coso-frameworks-17-principles-effective-internal-control). Véase también <https://www.coso.org/Documents/COSO-ICIF-11x17-Cube-Graphic.pdf>.

<sup>73</sup> M. B. Romney y P. J. Steinbart (2012), *Accounting Information Systems*, página 209. Harlow: Pearson Education.

- Seleccionar y desarrollar actividades de control que mitiguen los riesgos.
- Elegir y elaborar controles tecnológicos.
- Desplegar las actividades de control mediante políticas y procedimientos.

El objetivo de las actividades de control es proporcionar una garantía razonable de que los riesgos identificados son aceptables.<sup>74</sup>

## **D. Componente de información y comunicación**

### **Principios:**

- Utilizar información relevante y de calidad para apoyar la función de control interno.
- Comunicar dentro de la empresa la información de control interno.
- Divulgar dicha información también externamente.

El componente de información y comunicación tiene como objetivo recopilar, procesar, almacenar, resumir y comunicar la información sobre los tres primeros componentes de la parte frontal del cubo del marco de control interno del COSO de 2013 (fijación de objetivos, identificación de incidencias y respuesta al riesgo).

## **E. Actividades de monitoreo de los componentes**

### **Principios:**

- Realizar evaluaciones continuas o periódicas de los controles internos (o combinar ambas).
- Comunicar las deficiencias del control interno.

A través de las actividades de seguimiento, el auditor interno y el *controller* analizan y mejoran el sistema.

## **2. Marco de gestión del riesgo empresarial del Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission de 2017**

Prácticamente todos los principios del marco de GRE de 2017 difieren de los correspondientes al de control interno de 2013. Sin embargo, en su resumen ejecutivo de GRE el comité subraya que el marco de control interno sigue siendo pertinente para el control interno y la presentación de informes consistentes.<sup>75</sup>

<sup>74</sup> *Ibid*; A. Van der Ven (2015), Internal Control and Risk Management. En R. Russo, *Tax Assurance*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International B.V.

<sup>75</sup> COSO (2017), *Enterprise Risk Management Integrating with Strategy and Performance Executive Summary*. Disponible en: <https://www.coso.org/Shared%20Documents/2017-COSO-ERM-Integrating-with-Strategy-and-Performance-Executive-Summary.pdf>.

El marco de GRE de 2017 consta de cinco componentes y 20 principios.<sup>76</sup>

#### **A. Componente de gobernanza y cultura**

##### **Principios:**

- Aplicar la supervisión de riesgos del consejo de administración.
- Establecer estructuras operativas.
- Definir la cultura y los valores deseados.
- Demostrar el compromiso con los valores fundamentales.
- Atraer, desarrollar y retener el talento de las personas.

#### **B. Componente de estrategia y fijación de objetivos**

##### **Principios:**

- Analizar el contexto del negocio.
- Establecer el nivel de riesgo.
- Evaluar las estrategias por seguir.
- Formular los objetivos de la empresa.

#### **C. Rendimiento de los componentes**

##### **Principios:**

- Identificar los riesgos.
- Evaluar su magnitud.
- Establecer una priorización.
- Implementar la gestión del riesgo.
- Desarrollar una visión global del riesgo (portafolio o cartera de riesgos).

#### **D. Examen y revisión de los componentes**

##### **Principios:**

- Evaluar los cambios relevantes que se hayan producido.
- Revisar los riesgos y el nivel de desempeño durante su gestión.
- Buscar la mejora de la gestión del riesgo empresarial.

#### **E. Componente de información, comunicación y presentación de informes**

##### **Principios:**

- Apalancar la información con tecnología.
- Comunicar la información sobre los riesgos.
- Informar sobre los riesgos, la cultura y el desempeño.

---

<sup>76</sup> *Ibid.*

## 4.3. Principios de control fiscal de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos de 2016

### 4.3.1. Seis elementos esenciales

En su informe de 2016, la OCDE formuló lo que denomina seis bloques de trabajo esenciales para las administraciones tributarias para la evaluación de los MCF, a saber:

#### *Establecimiento de la estrategia fiscal*

Esto debe estar claramente documentado y ser propiedad del personal directivo superior de la empresa, es decir, del consejo de administración.

#### *Aplicación de manera integral*

Todas las transacciones realizadas por una empresa pueden afectar su situación fiscal de una forma u otra, lo que significa que el MCF debe ser capaz de abarcar todas sus actividades y, en el mejor de los casos, estar integrado en la gestión del día a día de las operaciones de los negocios.

#### *Responsabilidad asignada*

El consejo de administración es responsable del diseño, la aplicación y la eficacia del MCF de la empresa. El papel de la dirección que se ocupa de esta área y su responsabilidad en la aplicación del MCF deben ser claramente reconocidos, y es menester que se cuente con los recursos adecuados.

#### *Gobernanza documentada*

Debe existir un sistema de reglas e informes que garantice que las actividades y las operaciones se ajusten a las normas previstas, y que se identifiquen y gestionen los posibles riesgos de incumplimiento. Este proceso de gobernanza debe documentarse explícitamente y es preciso destinar los recursos necesarios para aplicar el MCF y examinar su eficacia periódicamente.

#### *Pruebas realizadas*

El cumplimiento de las políticas y los procesos incorporados en el MCF debe ser objeto de seguimiento, control y análisis frecuentes.

#### *Garantía ofrecida*

El MCF debe poder garantizar a las partes interesadas, incluidas las entidades externas, como la administración tributaria, que los riesgos fiscales están sometidos a un control adecuado y que los estados financieros, que abarcan las declaraciones fiscales, son fiables. Esto se consigue estableciendo el nivel de riesgo de la entidad y asegurándose de que su marco de gestión de riesgos sea capaz de identificar las desviaciones con mecanismos para mitigar o eliminar el riesgo adicional.<sup>77</sup>

<sup>77</sup> OCDE (2016), *Co-operative Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*, página 15. París: OCDE. Disponible en: <https://www.oecd.org/publications/co-operative-tax-compliance-9789264253384-en.htm>.

#### **4.3.2. Los principios de control fiscal de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos de 2016 frente a los marcos de control interno y de gestión del riesgo empresarial del Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission**

La OCDE considera que no es posible establecer un sistema de control único para todas las empresas, ya que las características específicas del método de control interno deben reflejar las circunstancias particulares de cada una y del sector en cuestión.<sup>78</sup>

La OCDE se refiere únicamente a los marcos de control interno, y no a los de GRE. Sin embargo, da la impresión de que, al desarrollar sus principios de control fiscal, se inspiró en el marco de GRE, más específicamente en el elaborado por el COSO de 2017, que estaba disponible en forma de borrador en 2016, cuando la OCDE redactó sus principios.

#### **4.3.3. Comparación entre los principios del Marco de Control Fiscal de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos de 2016 y los principios de control interno del Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission de 2013 y de gestión del riesgo empresarial de 2017**

A continuación, se exponen los hallazgos derivados de la comparación de los seis principios del MCF de la OCDE de 2016 con los componentes y los principios del marco de control interno del COSO de 2013.

##### ***Estrategia fiscal***

Este principio muestra cierto parecido con el componente de control del control interno; sin embargo, la estrategia no se menciona explícitamente como uno de los principios, aunque se alude a la integridad y a los valores éticos.

##### ***Aplicación de forma integral***

Este principio implica que el MCF debe incluir todas las actividades de la empresa. Por lo tanto, está en consonancia con el componente de actividades de control que el comité elaboró en 2013, que requiere un control en todos los niveles y procesos de la firma.

##### ***Responsabilidad asignada***

Se asemeja al entorno de control del componente del marco de control interno de 2013, uno de cuyos principios es responsabilizar a las personas (principio A5).

##### ***Gobernanza documentada***

Este principio está relacionado no solo con el componente de información y comunicación del marco de control interno, sino también con los componentes de evaluación y supervisión de riesgos.

---

<sup>78</sup> *Ibid*, página 15.

### ***Pruebas realizadas***

Se refiere al cumplimiento de la política y los procesos mencionados en el MCF que se supervisan periódicamente y, por lo tanto, también está relacionado con los componentes de evaluación y supervisión de riesgos.

### ***Garantía proporcionada***

El principio E17 de la supervisión del componente del marco de control interno del COSO se refiere a comunicar las deficiencias de control interno y está relacionado con el principio del MCF de la OCDE, que es la garantía proporcionada, aunque no es tan fuerte como este.

Como ya se ha mencionado, da la impresión de que los principios del MCF de la OCDE se inspiraron más en el borrador del marco de GRE de 2017 que en el marco de control interno del comité de 2013.

### ***Estrategia fiscal***

Este principio está relacionado con el componente de establecimiento de estrategias y objetivos del marco de GRE de 2017.

### ***Aplicación de manera integral***

El principio C14 del rendimiento de los componentes de GRE de 2017 es desarrollar la cartera de riesgos. Su visión es necesaria para el análisis tributario, ya que la responsabilidad fiscal de una empresa es una parte del resultado financiero global que figura en sus estados financieros.

### ***Responsabilidad asignada***

Es llamativo que este principio no se mencione explícitamente en el marco de GRE de 2017, pero puede estar bajo el principio A2: establecer estructuras operativas.

### ***Gobernanza documentada***

El principio E20 del componente de información, comunicación y reporte de GRE 2017 requiere que se informe sobre el riesgo, la cultura y el desempeño.

### ***Pruebas realizadas***

Este principio está dentro del ámbito de la revisión de los componentes.

### ***Garantía proporcionada***

El principio E19 del marco GRE se refiere a comunicar la información sobre los riesgos y, por tanto, está relacionado con la garantía proporcionada, aunque no es tan sólido como este último.

## 4.4. Una norma de auditoría para los Marcos de Control Fiscal

### 4.4.1. Norma de auditoría: pasos del proceso de auditoría

La validación a través de una auditoría externa (idealmente de las declaraciones de control realizadas por la dirección de una empresa) en relación con el control interno de la información financiera es un requisito necesario para garantizar los estados financieros. Por consiguiente, este proceso de auditoría está previsto de manera específica en las normas de auditoría reconocidas.<sup>79</sup> A un alto nivel, comprende los siguientes pasos:

1. Realizar una evaluación inicial de los riesgos para detectar los controles que deben verificarse. Esto requiere que el auditor identifique las áreas de control interno que pueden estar sujetas a una debilidad sustancial.
2. Adaptar la auditoría teniendo en cuenta el tamaño y la complejidad de la empresa.
3. Evaluar el riesgo de fraude e informarlo en el plan de auditoría y en la selección de los controles por verificar. Los controles dirigidos a mitigar el riesgo de que la dirección gestione de forma inadecuada los resultados financieros son ejemplos que podrían ser especialmente relevantes.
4. Decidir qué uso darle al trabajo de terceros, como el de los auditores internos de una empresa.
5. Determinar el enfoque de materialidad, empleando las mismas consideraciones que se adoptan en la auditoría de los estados financieros.
6. Desarrollar la auditoría a través de un enfoque vertical, trabajando a partir de los estados financieros, centrándose en los controles a nivel de la entidad y descendiendo hasta las cuentas y los elementos de información significativos y sus declaraciones pertinentes. Por medio de este proceso, identificar las cuentas, la información y las declaraciones que presenten una probabilidad fundada de que se produzcan desviaciones significativas.
7. Comprobar los controles en el ámbito de la entidad que son relevantes para determinar si la empresa tiene un control interno eficaz sobre la información financiera. En concreto, verificar si los controles abordan lo suficiente el riesgo de incorrección evaluado. Esto tiene dos elementos: i) comprobar el diseño del control y ii) verificar si el sistema de control funciona de acuerdo con su diseño.

En este proceso, las pruebas buscadas por el auditor dependerán del grado de riesgo asociado al control que se esté probando. La auditoría de control interno sobre la información financiera AS2201 del PCAOB identifica las siguientes pruebas para proporcionar evi-

---

<sup>79</sup> Por ejemplo, ISA 200, ISA 315, ISAE 3402, ISAE 3000, ISRS 4400 y la Norma de Auditoría 2201 del Consejo para la Supervisión Contable de las Empresas Públicas (PCAOB, por sus siglas en inglés) aclaran en detalle los principios de la auditoría de los controles internos. La siguiente descripción de las etapas de la auditoría de los controles financieros se basa en el proceso descrito en la norma del PCAOB.



dencias en orden ascendente (de menor a mayor evidencia): investigación, observación, inspección de la documentación pertinente y repetición de un control. El proceso concluye con una evaluación de las deficiencias identificadas, la formación de una opinión sobre la eficacia del control interno de la información financiera y la presentación de los resultados de la auditoría.

#### **4.4.2. Aplicación de la norma de auditoría al Marco de Control Fiscal de una empresa: diferente orientación de los controles fiscales en comparación con el resto de los controles**

Esta norma de auditoría es claramente aplicable a la evaluación del MCF de una empresa. Por lo tanto, sirve como una guía casi completa para obtener garantías sobre su fiabilidad. Así, aunque los detalles de un MCF variarán para reflejar las circunstancias y operaciones específicas de la firma en cuestión, el proceso sigue una norma coherente. Sin embargo, hay algunos aspectos del MCF que afectan el modo en que se debe aplicar el procedimiento genérico de auditoría de un control financiero.

Al hablar del enfoque para la auditoría del control interno sobre la información financiera, la norma reconoce que consta de un sistema de controles sobre los diferentes riesgos potenciales de irregularidades en los estados financieros y en la información por presentar. Aunque muchos de los controles específicos pueden estar interrelacionados, sigue teniendo sentido tomarlos en cuenta individualmente. La fiscalidad se encuentra en una posición ligeramente diferente porque la responsabilidad fiscal de una empresa está en función de los resultados financieros globales que figuran en sus estados financieros. Esto significa que la exactitud de la deuda tributaria declarada no solo depende de la precisión del cálculo fiscal, sino también de los resultados financieros a los que se aplica dicho cálculo. Por ello, el informe de la OCDE de 2016 sobre los MCF identificó la implementación integral del MCF como un elemento esencial.<sup>80</sup>

##### **1. Norma de auditoría global**

Dado el requisito de que el MCF sea exhaustivo, se deduce que la norma para auditarlo también debe serlo. En otras palabras, la garantía que se exige se refiere a que todo el sistema de control financiero sea eficaz y no solo algún subconjunto, incluidos, entre otros, los controles relacionados con la información fiscal. La validación comprenderá todas las etapas descritas al principio de esta sección.

##### **2. Principio 1 del Marco de Control Fiscal de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos: estrategia fiscal debidamente documentada**

La aplicación de la norma de auditoría al MCF es diferente a la de otros controles. Establecer la estrategia y los objetivos es uno de los componentes del marco GRE de 2017 (y también

---

<sup>80</sup> OCDE (2016), *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*. París: OCDE. Disponible en: <https://www.oecd.org/publications/co-operative-tax-compliance-9789264253384-en.htm>.

del de 2004); sin embargo, no siempre será el caso de que la orientación, o la filosofía, y el estilo operativo, con respecto a un control concreto, estén claramente documentados. El principio 1 del MCF de la OCDE exige que la estrategia fiscal de la empresa esté documentada, lo que facilita la aplicación de la norma de auditoría.<sup>81</sup> La estrategia fiscal suele estar vinculada a objetivos más amplios en lo que respecta a las responsabilidades sociales corporativas y a los procesos de gobernanza, y esta coherencia ofrece un nivel adicional de confianza en el compromiso de la empresa con su estrategia fiscal declarada.

### **3. Enfoque principal sobre los inversionistas del proceso de auditoría**

Aunque otros interesados, como la administración tributaria, también se preocupan por la exactitud de los estados financieros, hasta la fecha, en las normas de auditoría, el objetivo principal del proceso de revisión es proporcionar a los inversionistas de una empresa la garantía de que pueden confiar en que sus estados financieros están a salvo de posibles errores materiales. La primacía del inversionista queda recogida por la norma AS 2105 del PCAOB, que establece que, al interpretar las leyes federales de valores, la Corte Suprema de Estados Unidos ha sostenido que un hecho es material si hay una probabilidad sustancial de que el inversionista razonable considere que el hecho ha alterado significativamente la combinación total de información disponible. La determinación de la materialidad requiere evaluaciones delicadas de las inferencias que un accionista razonable sacaría de un determinado conjunto de hechos y la importancia de esos obstáculos para él.<sup>82</sup>

### **4. Consecuencias de que el objetivo principal de la verificación del Marco de Control Fiscal sea dar garantías a la administración tributaria**

En el contexto del cumplimiento cooperativo, el objetivo principal de la verificación del MCF es dar a la administración tributaria la seguridad que necesita para poder confiar en las declaraciones de impuestos y en la información correspondiente de un contribuyente que forma parte de un PCC. Este cambio en el usuario del resultado de la auditoría tiene dos implicaciones para el propio proceso de garantía. La primera se refiere a la materialidad; la segunda, a la incertidumbre.

#### **a) Materialidad**

##### **i) La perspectiva del auditor externo**

El concepto de materialidad es una característica esencial de las normas de auditoría. Las Normas Internacionales de Auditoría (ISA, por sus siglas en inglés) exigen que el auditor obtenga una certeza razonable de que los estados financieros, en su conjunto, no con-

<sup>81</sup> Véase el párrafo 51 de la norma PCAOB AS2201. Disponible en: <https://pcaobus.org/oversight/standards/auditing-standards/details/AS2201>.

<sup>82</sup> PCAOB AS 2105, párrafo 2. Las normas internacionales de auditoría definen al usuario de los estados financieros de forma ligeramente diferente, pero está claro que tienen en mente a las personas que tomarán decisiones económicas sobre la base de dichos estados. Véase, por ejemplo, la NIC 200, apartado 6: <https://pcaobus.org/oversight/standards/auditing-standards/details/AS2105>.

tienen incorrecciones materiales, ya sea por fraude o por error. Una garantía razonable implica un alto nivel de seguridad. Se logra cuando el auditor ha recopilado evidencia suficiente para reducir el riesgo de la auditoría a un nivel aceptablemente bajo y, de esa manera, disminuir la posibilidad de expresar una opinión equivocada cuando los estados financieros presentan errores materiales. Sin embargo, la garantía razonable no es un nivel de garantía absoluto, porque hay limitaciones inherentes a una auditoría que hacen que la mayor parte de la evidencia que se obtiene, sobre la que el auditor saca conclusiones y basa su opinión, sea más persuasiva que concluyente (véase la norma ISA 200 sobre los objetivos generales del auditor independiente y la realización de una auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría).

La ISA 200 establece que el concepto de materialidad es considerado por el auditor externo al planificar y realizar la auditoría y al informar sobre el efecto de las incorrecciones identificadas. En la fase de planificación, el auditor externo evalúa los riesgos materiales y determina la naturaleza, el calendario y el alcance de los procedimientos. Al llevar a cabo la auditoría, examina la información mediante los procesos planificados y evalúa el efecto de las desviaciones para determinar si son materiales. En la fase de informe, evalúa la información recopilada y las pruebas de auditoría, para llegar a la conclusión y formar una opinión.

La norma citada del PCAOB ilustra que hay un grado de relatividad en el concepto, ya que lo que es material en una pequeña empresa puede no serlo en una grande. No es una regla simple basada en un valor monetario fijo. La ISA 320 (materialidad en la planificación y ejecución de una auditoría) incluye esta útil visión general de estas definiciones:

- Las incorrecciones, incluidas las omisiones, son materiales si, de manera individual o en su conjunto, puede esperarse razonablemente que influyan en las decisiones económicas de los usuarios tomadas sobre la base de los estados financieros.
- Los juicios sobre la importancia relativa se toman a la luz de las circunstancias circundantes y se ven afectados por la magnitud o la naturaleza de la inexactitud, o por una combinación de ambos.
- Los juicios sobre los asuntos que son materiales para quienes hacen uso de los estados financieros se basan en una consideración de las necesidades comunes de información financiera de los usuarios como grupo. No se tiene en cuenta el posible efecto de las incorrecciones en usuarios individuales específicos, cuyas necesidades pueden variar ampliamente.<sup>83</sup>

## ii) La perspectiva de la inspección fiscal

Desde la perspectiva de la administración tributaria, el concepto de materialidad tendrá que ser definido de manera diferente. Las razones para ello se analizan en el informe de la

---

<sup>83</sup> ISA 320, párrafo 2, *Materiality in the Context of an Audit*: <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a018-2010-iaasb-handbook-isa-320.pdf>.

OCDE de 2016 sobre el cumplimiento fiscal cooperativo y la creación de mejores MCF.<sup>84</sup> La cuestión de la materialidad surge, al menos en parte, porque no ha sido posible esperar que un auditor compruebe todas las transacciones de una empresa, especialmente si se trata de una gran organización. En este contexto, los auditores han recurrido a técnicas de muestreo que producen un resultado sujeto a errores. Si el error no es importante, el resultado puede aceptarse. Por lo tanto, la determinación de la materialidad alerta al auditor acerca de cuándo es necesario investigar más a fondo una posible incorrección. Es crucial recordar que lo que interesa aquí es el riesgo de que pueda haber información inexacta y cómo decidir cuándo ese riesgo justifica una investigación más profunda y cuándo pueden aceptarse los resultados comunicados. La materialidad será una combinación de la naturaleza de la posible falla y, sobre todo, de su cuantía, tal como se define en la ISA 320. Por ejemplo, cualquier imprecisión potencial que pueda implicar un fraude que constituya un acto delictivo, será material. Sin embargo, es probable que la determinación de lo que es material en términos de la magnitud del error no sea la misma. En una gran empresa, la cantidad que podría estar por debajo del umbral de materialidad para un inversionista externo podría estar por encima del que es aceptable para la administración fiscal. En consecuencia, es probable que cada administración tributaria quiera concretar el nivel de materialidad que se utilizará en la inspección de un MCF. También es evidente que, en este caso, la cuestión de la materialidad debe decidirse en función del efecto sobre un usuario concreto, a saber, la administración tributaria. Por ello, podría sugerirse una definición de materialidad a efectos de la inspección de un MCF del siguiente tenor:

- Las potenciales incorrecciones, incluidas las omisiones, se consideran materiales si, individualmente o en conjunto, indican que el MCF no ha sido eficaz.
- La materialidad se determina de acuerdo con la naturaleza y la magnitud de la posible inexactitud, o una combinación de ambas, pero, en cualquier caso, un error es material cuando sea deliberado, o cuando represente un importe superior a X.

El valor de X es un factor que las autoridades fiscales querrán decidir. Puede ser un valor absoluto o establecerse como un porcentaje del volumen de negocios total, aunque es posible que esto plantee problemas de equidad entre los contribuyentes.

El concepto de materialidad es una respuesta práctica al reto de auditar una gran empresa. Sin embargo, la tecnología moderna ha mejorado mucho la capacidad de gestionar y procesar conjuntos de datos muy voluminosos. Así, puede que pronto sea posible realizar comprobaciones automatizadas ciento por ciento exactas de los registros contables. En ese caso, debería ser posible identificar y corregir los errores involuntarios. Lo que seguirá siendo un reto y un motivo de discrepancia sobre el tratamiento impositivo correcto es la aplicación de una ley compleja a hechos complejos, lo que plantea la cuestión de la incertidumbre fiscal.

---

<sup>84</sup> *Ibid.*, página 21.

## **b) Incertidumbre**

### **i) La especial relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias**

La incertidumbre es la segunda cuestión que se plantea una vez que se identifica a la administración tributaria como usuario principal de los estados financieros a los efectos del MCF. La incertidumbre, o la contingencia, no se limita a la fiscalidad. Los estados financieros contienen muchos ejemplos de provisiones realizadas para tener en cuenta los aspectos inciertos de las operaciones de una empresa que pueden repercutir en sus resultados financieros y que, por consiguiente, deben reflejarse en los estados financieros si se quiere que estos ofrezcan a los usuarios una imagen fiel. Sin embargo, en el contexto de la fiscalidad, existe un vínculo particular entre la incertidumbre y el cumplimiento de las obligaciones fiscales. El cumplimiento tributario es, en su mayor parte, relativamente mecánico: los ingresos están sujetos al impuesto, y los gastos, admitidos, y, si las partidas se registran y se describen con precisión en los estados financieros, las consecuencias fiscales son claras. Sin embargo, la incertidumbre surge cuando se realizan operaciones más sofisticadas que implican la aplicación de leyes complejas y cuya interpretación correcta es ambigua o controvertida. Es también en estas circunstancias cuando surgen oportunidades de evasión fiscal legal. Por ello, las administraciones fiscales se interesan especialmente en las posiciones adoptadas en la declaración de impuestos que crean incertidumbre fiscal y se reflejan en los estados financieros. Para entender cómo puede abordarse este punto, hay que enfocar la atención en las normas que rigen para la presentación de las declaraciones y no en las de auditoría, ya que aquellas, a diferencia de estas, plantean la cuestión directamente.

### **ii) Las normas de contabilidad generalmente aceptadas en Estados Unidos (US GAAP) y la interpretación Fin 48 sobre la incertidumbre fiscal: “lo más probable es que no”**

La situación en Estados Unidos ilustra muy bien la cuestión de la incertidumbre fiscal. Según las US GAAP y la Fin 48, las empresas deben analizar sus posiciones fiscales inciertas. Esto implica definir si la posición que adoptan es la que probablemente prevalecerá en caso de ser examinada. En concreto, la norma Fin 48 establece lo siguiente:

La empresa determina si es más probable que una posición fiscal se confirme tras un procedimiento de comprobación, incluida la resolución de cualquier recurso o litigio relacionado, sobre la base de sus fundamentos técnicos. Al evaluar si una posición fiscal ha alcanzado el umbral de probabilidad de ser reconocida, la empresa debe considerar que será inspeccionada por la autoridad tributaria competente que tenga pleno conocimiento sobre toda la información relevante.<sup>85</sup>

Desde 2010, el Servicio de Impuestos Internos de Estados Unidos (IRS, por sus siglas en inglés) exige que las grandes empresas revelen sus posiciones fiscales inciertas

<sup>85</sup> FASB, Summary of Interpretation N.º 48: <https://www.fasb.org/page/PageContent?pageId=/reference-library/superseded-standards/summary-of-interpretation-no-48.html&bcpath=tff>.

(originalmente, el umbral era un total de activos igual o superior a US\$100 millones, pero se redujo en dos etapas: a US\$50 millones en 2012 y a US\$10 millones en 2014). La Fin 48 deja claro que “lo más probable es que no” significa una probabilidad de más del 50% de que la posición de la empresa prevalezca. Esto debe ser determinado en función de sus fundamentos técnicos. Específicamente:

Los méritos técnicos de una posición fiscal se derivan de las fuentes que dispone el ordenamiento tributario (leyes, reglamentos, resoluciones y jurisprudencia) y de su aplicabilidad a los hechos y las circunstancias de la posición fiscal. Las experiencias administrativas de la autoridad fiscal con sus relaciones con la empresa, o con empresas similares, se tendrán en cuenta cuando sean ampliamente conocidas.

En la práctica, los contribuyentes de Estados Unidos suelen fundamentar su opinión de que una posición cumple el criterio de “lo más probable es que no” al obtener un dictamen jurídico a tal efecto.

### **c) IFRIC 23 (incertidumbre sobre los tratamientos de los impuestos a los ingresos)**

El Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) se encarga de analizar y garantizar su aplicación coherente en todo el mundo. La IFRIC 23 (incertidumbre sobre los tratamientos de los impuestos a los ingresos) incluye lo siguiente, para lo cual el término probable significa que es más factible que incierto y, por tanto, es coherente con las GAAP de Estados Unidos:

Una entidad tiene que considerar si es probable que la autoridad pertinente acepte cada tratamiento fiscal (o conjunto de tratamientos fiscales) que haya utilizado o tenga previsto emplear en su declaración impositiva. Si llega a la conclusión de que no es de esperar que se admita, tiene que utilizar el valor más probable o el esperado a la hora de determinar el beneficio tributable (pérdidas fiscales, bases imponibles actuales y pendientes de aplicar, créditos fiscales no utilizados y tipos impositivos).

### **d) El cumplimiento cooperativo requiere la apertura completa de las posiciones fiscales inciertas y la garantía auditora de que así se ha procedido: consecuencias para la evaluación comparativa de la norma de auditoría**

En el contexto de un PCC, se espera que los contribuyentes revelen íntegramente sus posiciones fiscales inciertas. Parte del objetivo de un MCF será ofrecer garantías de que se ha proporcionado esa información y, por lo tanto, deberá definir qué posiciones deben notificarse, y la norma de auditoría del MCF debería reconocerlo de esa manera y exigir una prueba de que así se ha hecho.

Una opción sería adoptar el mismo enfoque que la Fin 48 y aplicar una prueba de “lo más probable es que no”, que se apoye en el asesoramiento jurídico cuando sea necesario. Sin embargo, no está claro que todas las posiciones que puedan ser de alto riesgo, desde el

punto de vista de la administración tributaria, suspendan dicha prueba. Hasta cierto punto, esta preocupación se debe a que el asesoramiento formal podría ser emitido por un asesor que haya participado, directa o indirectamente, en el diseño de la posición fiscal en cuestión.

En los debates sobre la buena gobernanza, se hace cada vez más hincapié en la necesidad de que las empresas cumplan tanto la letra como el espíritu de la ley. Esto se examinó con cierta amplitud en el capítulo 3 del informe de la OCDE de 2013 sobre el cumplimiento cooperativo.<sup>86</sup> Sin embargo, el concepto del espíritu de la ley no es universalmente aceptado.

Un enfoque alternativo consiste en identificar las posiciones fiscales inciertas tomando como referencia la actitud que probablemente adopte la administración fiscal. Así, una posición fiscal incierta sería aquella que la administración tributaria considerara contraria a su visión de la ley. Es indispensable destacar que esto no significa que el contribuyente esté obligado a aceptar la opinión de la administración fiscal; en el marco de una relación de cumplimiento cooperativo, las partes pueden acordar diferir. Simplemente requiere que el contribuyente revele las posiciones que ha adoptado y que la administración tributaria vería con preocupación.

Esto es algo que la mayoría de los contribuyentes entenderán y, particularmente en el contexto de una relación de cumplimiento cooperativo, en caso de que tengan alguna duda, pueden preguntar a la administración tributaria. Es muy similar al enfoque adoptado en Polonia (véase el caso 6 del apéndice de este capítulo), donde los participantes están obligados a revelar en el PCC cualquier tema importante que pueda dar lugar a un conflicto entre el contribuyente y la administración fiscal. Por lo tanto, esto podría traducirse en un requisito de la norma de auditoría para obtener la seguridad de que el MCF garantiza que los informes fiscales de la empresa contengan información completa sobre las posiciones fiscales que puedan dar lugar a controversias para las administraciones tributarias pertinentes.

#### **e) Transparencia pública: norma internacional de auditoría ISA 701 y norma GRI 207**

Junto con el desarrollo de iniciativas diseñadas para aumentar el grado de divulgación y transparencia entre los contribuyentes y las administraciones tributarias, ha habido una tendencia general hacia una mayor transparencia pública. La ISA 701, que se aplica desde 2016, establece la responsabilidad del auditor de comunicar en un informe las cuestiones clave de la auditoría.<sup>87</sup> La norma ofrece una orientación sobre cómo determinar qué es una cuestión clave de la auditoría.

El auditor determinará, a partir de los hechos comunicados a los responsables de la dirección, los aspectos que requieran una atención significativa de su parte en la realización de la auditoría. Al efectuar esta especificación, tendrá en cuenta lo siguiente (apartados A9-A18):

---

<sup>86</sup> OCDE (2013), *La relación cooperativa: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*, París: OCDE. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es>.

<sup>87</sup> IFAC (2016), *International Standard on Auditing 701 Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report*. Disponible en: [https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-701\\_2.pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-701_2.pdf).

- a. Las cuestiones con mayor probabilidad de contener inexactitudes materiales o los riesgos significativos identificados de acuerdo con la ISA 315 (revisada) (apartados A19-A22).
- b. Los criterios relevantes del auditor relativos a las áreas de los estados financieros que impliquen un elevado grado de discrecionalidad por parte de la dirección, incluidas las estimaciones contables que se hayan distinguido como de elevada incertidumbre (apartados A23-A24).
- c. El impacto en la auditoría de los hechos u operaciones relevantes ocurridos durante el período (apartado A25-A26).<sup>88</sup>

Está claro que la ISA 701 no se circunscribe a los asuntos fiscales, pero sí los incluye. Un examen de los informes de los auditores de las empresas multinacionales (EMN) emitidos desde la entrada en vigor de la norma demuestra que los impuestos, incluidas las provisiones para posiciones fiscales inciertas, figuran entre los asuntos clave de la auditoría que se han revelado. No es de extrañar que los litigios existentes o potenciales sobre precios de transferencia se mencionen, a menudo, en esta descripción.<sup>89</sup> La norma ISA 701 ha aumentado la transparencia pública sobre las causas de la incertidumbre fiscal y las áreas de riesgo fiscal. Sin embargo, en los informes sobre asuntos clave de la auditoría no se cuantifican necesariamente los importes, y sigue planteándose la cuestión de qué es material y trascendente para una empresa multinacional, pues cada administración tributaria puede considerarlo de forma diferente.

Más recientemente, se ha elaborado la norma GRI 207 sobre la información de los impuestos y los pagos a los Estados, que se centra de manera más directa en la transparencia y la fiscalidad.<sup>90</sup> Su enfoque es ligeramente diferente en cuanto a la definición de las posiciones fiscales que deben revelarse, y utiliza una combinación de requisitos para lograr un resultado global en términos de transparencia.<sup>91</sup> Según esta norma, se espera que las empresas revelen su estrategia fiscal y el enfoque del cumplimiento normativo que describe. Las guías que acompañan a la norma explican qué debe incluir esta si pretende cumplir con la letra de la ley o si va más allá para cumplir con lo que cree que es el espíritu de la ley o la intención legislativa que sustenta la ley. También aclaran que dichos riesgos inclu-

<sup>88</sup> *Ibid.*, párrafo 9: *Determining Key Audit Matters*.

<sup>89</sup> Se revisaron los informes de auditoría de 2018 para evaluar el impacto de la norma y los ejemplos que ilustran cómo la fiscalidad aparece en los reportes de auditoría a los accionistas de Acciona, S.A, Reckitt Benckiser Group plc, Roche Holding Ltd, Rolls-Royce Holdings plc, Unilever plc y Wessanen N.V.

<sup>90</sup> En el documento, *Good Tax Governance? ... Govern Tax Good!* (2020), Eelco van der Enden y Bronthe Klein señalan la relevancia del GRI para el comportamiento fiscal de las empresas multinacionales: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3610858](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3610858).

<sup>91</sup> El GRI es una organización internacional de estándares independientes que ayuda a las empresas, los gobiernos y otras organizaciones a entender y comunicar sus impactos en temas como el cambio climático, los derechos humanos y la corrupción y, desde la publicación del GRI 207, el 5 de diciembre de 2019, también en los impuestos. Disponible en: <https://www.globalreporting.org/standards/media/2513/gri-207-tax-standard-2019-factsheet.pdf>.



yen las posiciones fiscales inciertas y las que podrían provocar daños a la reputación. Por último, la norma exige que se revelen los impuestos pagados por cada entidad y que se incorporen las razones de la diferencia entre el impuesto de sociedades devengado sobre el beneficio/pérdida y el impuesto pagado si se aplica el tipo legal al beneficio/pérdida antes del impuesto. En conjunto, esta información debería proporcionar una imagen bastante clara de los riesgos fiscales en los estados financieros, aun los derivados de la incertidumbre fiscal. Las empresas de algunos sectores (la banca y las industrias extractivas en Europa) ya están obligadas a publicar su informe país por país, declarando dónde reconocen sus beneficios y pagan sus impuestos. Los Estados miembros de la Unión Europea (UE) introdujeron el informe país por país público para las instituciones financieras en 2014 y 2015 (Directiva de Requisitos de Capital IV). El Estándar 2019 de la Iniciativa para la Transparencia de las Industrias Extractivas (EITI, por sus siglas en inglés), entre otros, le exige a este sector que publique los informes país por país para un amplio público de forma accesible, exhaustiva y comprensible.<sup>92</sup> Algunas multinacionales publican los informes país por país de forma voluntaria.<sup>93</sup> El interés creciente de un mayor número de partes involucradas puede aumentar su credibilidad en la información revelada.

## 4.5. Implicaciones para las administraciones tributarias

### 4.5.1. Modelo de capas para el Marco de Control Fiscal

Teniendo en cuenta el proceso de auditoría descrito y el enfoque específico de la auditoría de un MCF expuesto, parece lógico que las administraciones tributarias se basen en las conclusiones de estos procesos como punto de partida para su propio proceso de garantía. Esto es especialmente importante cuando el contribuyente ha facilitado una información completa sobre su MCF y los resultados de la comprobación de su funcionamiento efectivo, tanto a nivel interno como externo. Los resultados del proceso de verificación interna serán de mayor utilidad para la administración tributaria si el proceso de auditoría interna se elabora explícitamente de acuerdo con la norma de auditoría. Las autoridades fiscales pueden aprovechar la información que ofrecen las normas de auditoría sobre cómo hacer uso del trabajo de terceros para planificar su propia actividad de control.

Visualmente, el modelo general, que se denomina modelo de capas del MCF, se puede representar en cinco pilares, que corresponden a los cinco primeros principios del

---

<sup>92</sup> EITI (2019), The EITI Standard 2019. The global standard for the good governance of oil, gas and mineral resources. Disponible en: <https://eiti.org/sites/default/files/2022-03/EITI%20Standard%202019%20EN.pdf>.

<sup>93</sup> Por ejemplo, Apple, Grupo NN, Shell, Unilever, Vodafone: <https://www.apple.com/legal/transparency/choose-country-region.html>; <https://www.nn-group.com/sustainability/our-approach-to-tax.htm>; <https://reports.shell.com/tax-contribution-report/2018/our-tax-data/introduction-to-country-by-country-reporting.html> <https://www.unilever.com/planet-and-society/responsible-business/responsible-taxpayer/>; <https://www.vodafone.com/about-vodafone/reporting-centre/tax-and-economic-contribution>.

GRÁFICO 1. EL MODELO DE CAPAS



Fuente: J. L. Pemberton (2020), Towards an Audit Standard for Tax Control Frameworks (presentación en PowerPoint).

informe de la OCDE de 2016 sobre los MCF y también a tres de los componentes y a algunos de los 20 principios del marco de GRE de 2017 (véase la sección 4.2.3). Los pilares se apoyan en tres niveles de procesos de garantía adicionales y todo el sistema se basa en la tecnología utilizada para ejecutar y registrar las operaciones.

El modelo de capas podría completarse con ciertas actividades o principios estratégicos similares a los que figuran en el marco de GRE elaborado por el COSO: analizar el contexto empresarial, definir el nivel de riesgo y evaluar las estrategias fiscales alternativas.

#### 4.5.2. Abandonar el enfoque basado en la inspección de las operaciones individuales y adoptar un enfoque asentado en los sistemas con el fin de lograr el control fiscal

Esta perspectiva es coherente con el paso de un enfoque principal de comprobación de las transacciones individuales a uno que se apoye más en los sistemas para lograr el control fiscal. En el caso de las empresas que dispongan de sistemas de control adecuados, la administración tributaria deberá dedicar mucho menos tiempo a verificar las operaciones individuales. Así es como el modelo de cumplimiento cooperativo puede lograr una reducción de costos, tanto para el contribuyente como para la administración fiscal. El hecho de poder remitirse a una norma de auditoría explícita como base del proceso y

de tener la convicción de que las cuentas, las declaraciones y la información correspondiente a un contribuyente son confiables debería proporcionar al resto de las partes interesadas la seguridad que exigen con respecto a la legitimidad de esta confianza.

El paso a un enfoque basado en los sistemas para garantizar el cumplimiento implica que los organismos tributarios deben disponer de las capacidades necesarias, o desarrollarlas, para impulsar un PCC. En algunas administraciones, la atención sigue centrándose en la comprobación de las operaciones, y puede haber una falta de comprensión de los principios de auditoría y de las buenas prácticas. A corto plazo, podrían considerar la posibilidad de adquirir los conocimientos necesarios de las empresas de auditoría externas, de las administraciones tributarias de los países con experiencia en el cumplimiento cooperativo y de los representantes del sector académico; sin embargo, habría que solucionar cualquier posible conflicto de intereses.

#### **4.5.3. La necesidad de dar confianza a los contribuyentes**

Añadir un nuevo enfoque en el proceso de control requiere un alto nivel de transparencia en el diseño y la puesta en marcha de los programas de auditoría interna y externa. Para ello, los contribuyentes tendrán que confiar en que la administración tributaria responderá de manera proporcionada y razonable frente a las situaciones en las que la de auditoría interna o externa haya detectado un problema. En la cultura fiscal tradicional de confrontación, los contribuyentes serían reacios a admitir cualquier conflicto interno, por miedo a que las autoridades fiscales lo utilizaran en su contra. Paradójicamente, es probable que esto incremente los riesgos de incumplimiento, ya que las dificultades que no se revelan pueden no ser rectificadas. En una relación de cooperación, la divulgación de los problemas detectados y enmendados debería tomarse en cuenta como una evidencia de que el MCF funciona correctamente.

#### **4.5.4. La necesidad de convencer a los contribuyentes y a sus auditores externos de que el Marco de Control Fiscal es un recurso eficaz**

Este informe examina los criterios de eficacia de los PCC. Uno de los argumentos a favor del modelo se basa en la eficiencia. Sin embargo, las empresas y sus asesores pueden estar preocupados por los costos que implica examinar los requisitos de un MCF y la norma de auditoría que se ha esbozado, especialmente si los criterios de materialidad son más estrictos que los utilizados en el proceso de auditoría externa. Las administraciones tributarias deben estar preparadas para defender la eficiencia del cumplimiento cooperativo.<sup>94</sup> Hay, al menos, dos elementos para ello: el primero es el potencial riesgo financiero

---

<sup>94</sup> Lotta Björklund Larsen y Lynne Oats señalan los beneficios del cumplimiento cooperativo tanto para los contribuyentes como para las administraciones fiscales: respuestas más rápidas a las consultas; menos incertidumbre en las posiciones fiscales, ya que las cuestiones dudosas se resolverían antes de informarlas, excepto que se resuelvan en los tribunales; disminución de la necesidad de largas inspecciones fiscales, y aumento de la seguridad jurídica y la previsibilidad. Como resultado, se espera que se reduzcan los costos para la administración tributaria y los de cumplimiento para los contribuyentes. Sin embargo, los autores también advierten que estas mejoras de eficiencia podrían ser demasiado limitadas. Los posibles beneficios a corto plazo de

y de reputación que conlleva que una empresa no controle sus riesgos fiscales; el segundo es el costo que representan las acciones de control del cumplimiento que se ejecutarán si una administración tributaria no confía en la capacidad del contribuyente para controlar sus riesgos fiscales y declarar correctamente sus obligaciones tributarias. Como mínimo, esto supondrá inspecciones mucho más frecuentes e intensivas. Si las reticencias de la administración tributaria sobre la capacidad del contribuyente para vigilar su situación fiscal están fundadas en errores materiales, las consecuencias serán más graves. En cuanto a la cuestión de la materialidad, las entidades fiscales tendrán su propia opinión y tratarán de hacerla valer. Es posible que los costos asociados al cumplimiento con un criterio más estricto de la materialidad exigido por la administración tributaria no incurran en el proceso de auditoría externa y se atribuyan al cumplimiento tributario.

Sin embargo, estos costos siguen siendo inevitables porque las administraciones tributarias sancionarán los riesgos de cometer errores que consideren materiales. Además, los avances tecnológicos, como ya se ha comentado, reducirán la necesidad de utilizar el concepto de materialidad a medida que la inspección automatizada de las distintas actividades sea posible y se convierta en rutinaria.

#### 4.5.5. La necesidad de definir las posiciones fiscales inciertas

Las administraciones tributarias tendrán que decidir qué enfoque quieren adoptar para definir las posiciones fiscales inciertas. Se han identificado cinco alternativas posibles, aunque las dos primeras son efectivamente la misma:

- a. La interpretación Fin 48 (“lo más probable es que no”).
- b. La definición de la IFRIC 23 (probable).
- c. La prueba que se remite al espíritu de la ley.
- d. El análisis que se apoya en la probabilidad de que el tema atraiga la atención de las administraciones tributarias afectadas.
- e. Un enfoque basado en la norma GRI 207.

En cualquier caso, es probable que la administración fiscal quiera analizar la forma en que se controlan las posiciones fiscales inciertas. Por ejemplo, si la definición que se prefiere es la de la Fin 48 y la de la IFRIC 23, la entidad tributaria podría querer revisar las posiciones cuando el contribuyente hubiese considerado necesario contar con asesoramiento jurídico y que la sugerencia sea que la posición cumple la norma de que “lo más probable es que no”.

---

la rentabilidad y de acortar el tiempo de respuesta a los problemas fiscales controvertidos podrían perderse a largo plazo debido a la merma del cumplimiento por parte de las empresas, que también cuestionan la eficiencia si se enfrentan a una carga de trabajo adicional. ¿Significa el cumplimiento cooperativo que las administraciones tributarias externalizan efectivamente el control a quienes se supone que deben ser controlados? L. B. Larsen y L. Oats (2019), Taxing Large Business, Cooperative Compliance in Action, *Intereconomics*, 54(3): 165-170. Disponible en: <https://www.intereconomics.eu/contents/year/2019/number/3/article/taxing-large-businesses-cooperative-compliance-in-action.html>.

La decisión de la administración tributaria estará claramente relacionada con el hecho de que el asesoramiento legal sobre cuestiones de incertidumbre fiscal esté sujeto a medidas que garanticen independencia e imparcialidad. El acceso a las consultas jurídicas plantea cuestiones de confidencialidad legal; sin embargo, en el contexto de una relación de cumplimiento cooperativo, un contribuyente puede estar dispuesto a ir más allá de sus propias obligaciones legales en las comunicaciones que haga a la administración fiscal.<sup>95</sup>

## 4.6. Conclusiones

¿Es deseable una norma de garantía de auditoría para los MCF? La conclusión sobre su conveniencia está basada en los beneficios que aportaría:

- Hará que los resultados del proceso de comprobación interna sean más valiosos para la administración tributaria si el proceso de auditoría interna se basa en la norma de manera explícita.
- Permitirá que el procedimiento de verificación que realizan las autoridades fiscales sea más transparente.
- Reducirá la incertidumbre de las empresas acerca de lo que se espera de ellas.
- Como se analiza en el capítulo 6, contribuirá a demostrar que los PCC se sustentan en normas objetivas y en una confianza legítima.

Una inspección fiscal debe realizarse sobre la base del trabajo ya efectuado internamente y por el auditor externo para garantizar el marco de control, en lugar de repetirlo. Esto implica una buena comunicación de los objetivos y los resultados de las auditorías internas y externas, y también implica que tanto los auditores internos como los externos emitan una opinión de la auditoría del MCF, lo cual no constituye una práctica normal en la mayoría de los países. Del mismo modo, se entiende que los inspectores fiscales de la mayor parte de las jurisdicciones, aun si se exige un MCF, no lo utilizan en el transcurso de una inspección, o solo lo revisan en lugar de analizarlo formalmente como objeto independiente de una auditoría.<sup>96</sup>

Se ha desarrollado un modelo de capas del MCF compuesto por cinco pilares que corresponden a los cinco primeros principios del informe de la OCDE de 2016 y que, como se explica en las secciones 4.2 y 4.3, a su vez se apoya en tres capas de procesos de control adicionales que se asemejan a los principios del marco de GRE elaborado por el COSO en 2017. Este modelo de capas proporciona un marco conceptual en el que podría basarse una norma de garantía de auditoría, ya que especifica los componentes

<sup>95</sup> OCDE (2008), página 41, y OCDE (2013).

<sup>96</sup> Por ejemplo, en España, los auditores externos verifican que el grupo cumple con las obligaciones impuestas por la Ley de Sociedades de Capital, que prevé una estrategia fiscal y un sistema de control y gestión de los riesgos fiscales. Esto se hace a través del procedimiento de controles SCIIF (Sistema de Control Interno de la Información Financiera).

necesarios del MCF y los procesos de verificación que debería aprobar. Se ha descrito la posibilidad de aplicar las normas de auditoría existentes a la comprobación de la eficacia de los MCF y se han abordado las cuestiones de la materialidad y la incertidumbre fiscal, de acuerdo con la reciente evolución de los estándares de los informes. Este enfoque tiene el potencial de habilitar un método equilibrado y predecible de validación de los MCF y de las declaraciones y revelaciones fiscales que respaldan. Esto debería facilitar a las empresas la preparación de la documentación pertinente, y a los inspectores fiscales, la utilización eficaz del trabajo realizado por otros. Con el tiempo, podría ser posible que los inspectores fiscales y los auditores externos realizaran su trabajo de manera conjunta.

Es menester seguir trabajando para plasmar las ideas aquí expuestas en una norma formal de garantía de auditoría. El Foro sobre la Administración Tributaria (FAT) de la OCDE podría encargarse de ello, ya que ha dirigido gran parte del trabajo reciente sobre el cumplimiento cooperativo. También puede haber lugar para iniciativas a nivel regional. La UE podría adoptar un mecanismo de derecho indicativo (*soft law*), como un código de conducta. En el ámbito nacional, el enfoque adecuado dependerá de la tradición jurídica del país, pero, en cualquier caso, es posible que los textos normativos se complementen con directrices para el contribuyente y con orientaciones y procedimientos internos para la administración fiscal. Los derechos de los contribuyentes deben protegerse a nivel normativo, cuestión que se trata con más detalle en el capítulo sobre los marcos jurídicos.

Cualquiera sea la fórmula que se adopte a nivel internacional, la mecánica de su implantación en el ámbito nacional deberá ajustarse a sus prácticas administrativas y legales. La manera de aplicarla y utilizarla debe quedar a discreción de cada administración tributaria, ya que es fundamental que la forma del PCC no sea demasiado rígida. Sin embargo, disponer de un enfoque común para alcanzar el nivel de garantía deseado contribuirá a un uso más amplio del modelo de cumplimiento cooperativo sobre una base multilateral.

## Apéndice del capítulo 4

### Caso 1: Los Marcos de Control Fiscal de Australia

#### A. Antecedentes

La estrategia de cumplimiento cooperativo más antigua es el Acuerdo Anual de Cumplimiento (ACA, por sus siglas en inglés) desarrollado en Australia. Se puso en marcha en 2001 y está destinado a los contribuyentes clave<sup>97</sup> que cuentan con adecuados procedimientos de control del riesgo fiscal, colaboran con la Agencia Tributaria de Australia (ATO, por sus siglas en inglés) durante toda la etapa de vigencia del ACA e identifican y declaran plenamente todas las operaciones importantes. Los períodos y los ingresos cubiertos por el ACA no están sujetos a revisiones de riesgo o a inspecciones posteriores a la presentación de la declaración.

En 2016 se introdujo un sistema estructurado de garantía de la gobernanza fiscal: el programa de confianza justificada de los 100 mayores (*Top 100 Justified Trust Program*). La ATO lleva a cabo revisiones de la fiabilidad de la confianza, en el marco de los procesos del ACA y de la comprobación anual previa a la declaración (PCR, por sus siglas en inglés). El proceso de garantía fiscal del programa de confianza justificada se centra en las siguientes áreas:

- El marco de gobernanza fiscal del contribuyente.
- Los posibles riesgos fiscales.
- Los resultados fiscales de las operaciones significativas o nuevas.
- El análisis de los motivos por los que pueden producirse variaciones entre el resultado contable y las obligaciones tributarias.

Los contribuyentes obtienen un grado de seguridad general basado en la confianza de que la ATO ha llegado a la conclusión razonable de que han pagado la cantidad correcta de impuestos para el período revisado, a partir de pruebas objetivas. Las directrices sobre lo que la ATO busca para obtener garantías sobre las actividades empresariales y económicas vinculadas a Australia se publicaron en 2019.

Para lograr una confianza justificada, la ATO se centra en la existencia, la aplicación y la comprobación de un marco de gestión de riesgos fiscales y de gobernanza, y reconoce que las entidades utilizan diferentes formas de gobierno en función de una serie de factores.

El Programa de Garantía Combinada de los 1.000 mayores (*Top 1,000 Combined Assurance Program*) y su precedente, el Programa de Desempeño Fiscal de los 1.000 mayores (*Top 1,000 Tax Performance Program*) tienen como objetivo obtener más

---

<sup>97</sup> La administración fiscal australiana aplica el marco de diferenciación de riesgos (RDF, por sus siglas en inglés) para evaluar el riesgo fiscal. El marco hace una distinción entre los contribuyentes clave, los de menor riesgo, los de mayor riesgo y los de riesgo medio.

evidencias para optimizar el nivel de confianza y de garantía de los 1.000 contribuyentes principales. El personal de la ATO se compromete con ellos y adapta los enfoques de cumplimiento para asegurarse de que declaran el importe correcto del impuesto sobre la renta o identifican las áreas de riesgo fiscal para tomar medidas adicionales.

El programa ofrece a las grandes empresas la oportunidad de obtener una mayor certeza sobre sus resultados fiscales y la eficacia de sus marcos de gobernanza fiscal.

Para minimizar la carga que soportan las empresas y garantizar la coherencia y la sinergia de los distintos programas de gestión de riesgos, la ATO tiene en cuenta otras normativas, por ejemplo, la información publicada por la Bolsa de Valores de Australia y por los reguladores fiscales mundiales, así como las disposiciones de la Ley de Sociedades de 2001 (*Corporations Act 2001*).

### ***B. Requisitos y orientaciones generales para los Marcos de Control Fiscal***

La ATO se basa, en general, en la elaboración de perfiles de riesgo, y toma medidas en función de la calificación de cada empresa. Por lo tanto, adopta una postura de gestión de riesgos basada en su percepción. Los recursos de inspección se asignan fundamentalmente a las empresas con alta probabilidad y elevadas consecuencias de incumplimiento. Se presta atención cuando se percibe una debilidad en las obligaciones, las estructuras, los procesos y los enfoques de un contribuyente para la gestión del riesgo fiscal.

La presencia de un MCF interno y la comprobación de su existencia sirven como factores para la calificación del riesgo por parte de la ATO. Más concretamente, cualquier imposibilidad de demostrar la aplicación de la gobernanza fiscal en la práctica será un indicador de un contribuyente de mayor riesgo, independientemente de las declaraciones que figuren en sus políticas al respecto. Posteriormente, la ATO utilizará el marco de gobernanza para comprender cómo el contribuyente ha identificado y gestionado las áreas de riesgo fiscal, en particular las operaciones más significativas y las diferencias entre los resultados económicos y fiscales.

La ATO ha publicado requisitos y orientaciones exhaustivos para un MCF. La revisión de la gestión del riesgo fiscal y la forma de gobierno se publicó, principalmente, para las empresas grandes y complejas, para los grupos fiscales consolidados y para las EMN extranjeras que realizan actividades en Australia; no obstante, otras corporaciones pueden adaptar sus actividades a los citados principios.

Esta guía establece los principios para las responsabilidades del consejo de administración y la alta dirección, e indica los métodos para poner a prueba el diseño y la eficacia operativa de los MCF en relación con los puntos de referencia de las mejores prácticas de la ATO. El objetivo es ayudar a los contribuyentes a:

- Desarrollar o mejorar el marco de gobernanza fiscal y de control interno.
- Comprobar la solidez del diseño del MCF con respecto a las pautas de las mejores prácticas.



- Demostrar la eficacia operativa de los controles internos clave a las partes interesadas, incluida la ATO.<sup>98</sup>

La ATO también espera que las empresas establezcan, operen y acrediten la existencia de un marco de gobernanza fiscal y gestión de riesgos, que debe ir más allá del riesgo técnico fiscal y considerar cuestiones más amplias: personas, procesos y tecnologías de la información.

### ***C. Enfoque de la Agencia Tributaria de Australia para comprobar la eficacia del Marco de Control Fiscal***

La ATO pretende aplicar una perspectiva basada en evidencias para evaluar la gobernanza fiscal, similar a una auditoría contable.

Una característica distintiva del MCF de Australia es que establece explícitamente las responsabilidades del consejo de administración y de la dirección, y exigiría el acceso a la persona adecuada o al equipo de auditoría interna que pueda demostrar los resultados de las pruebas de los controles (por ejemplo, los informes de auditoría interna o las autoevaluaciones de la dirección) de la siguiente manera:

#### **Controles del consejo de administración:**

- MCF formalizado (documento de la estrategia fiscal y de las políticas aprobadas por el consejo de administración).
- Funciones y responsabilidades formalizadas del director de la empresa para la gestión del riesgo fiscal.
- Evidencias expresas de la revisión del riesgo fiscal y de la experiencia con sus aspectos relacionados.
- Pruebas periódicas de control interno, que abarquen la revisión de los resultados de las pruebas por parte de la alta dirección y el consejo de administración.

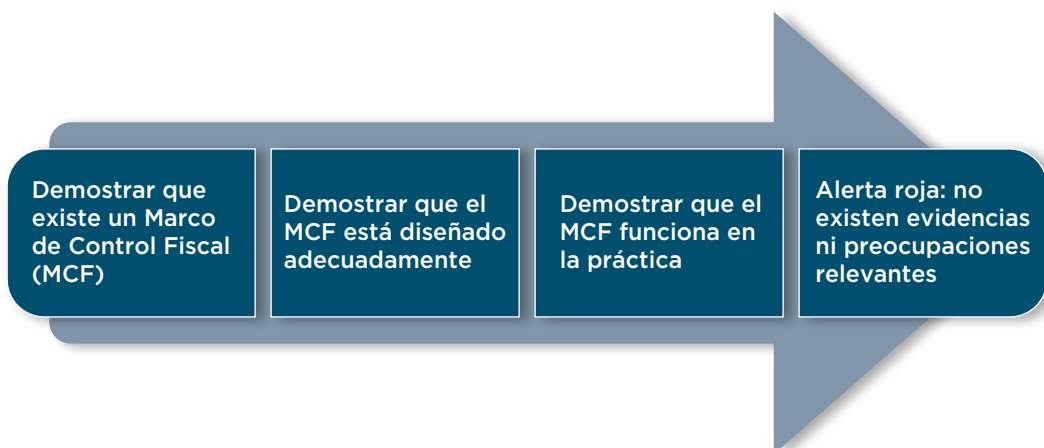
#### **Responsabilidades a nivel directivo:**

- Funciones y responsabilidades de cumplimiento fiscal y gestión de riesgos claramente definidas y documentadas.
- Papel activo de la alta dirección y su gobernanza con criterios objetivos para demostrar las mejores prácticas.
- Identificación de las operaciones significativas a través de políticas, procesos y clasificaciones de riesgos.
- Garantía de la existencia de controles de los datos.

---

<sup>98</sup> ATO (2018a), *Tax Risk Management and Governance Review Guide*. Sidney: ATO. Disponible en: <https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/In-detail/Key-products-and-resources/Tax-risk-management-and-governance-review-guide/>.

## GRÁFICO 2. PROCESO DE ADHESIÓN A LA GOBERNANZA FISCAL PARA GRANDES EMPRESAS Y MULTINACIONALES



Fuente: Wu (2020).

- Políticas de mantenimiento de registros, incluidas las formales de conservación de registros fiscales.
- Marco documentado de control interno.
- Procedimientos registrados que expliquen las diferencias significativas entre la información contable, los estados financieros y la declaración de impuestos.
- Información fiscal completa y precisa que incluya una revisión del riesgo de cumplimiento y de la declaración de impuestos.
- Políticas de gobierno fiscal que aborden los cambios legales y administrativos.<sup>99</sup>

Otro rasgo distintivo es que la ATO emplea distintos procedimientos de control fiscal y considera heterogéneos los MCF para los diferentes tipos de empresas.

### D. Grandes empresas

El acceso a la gobernanza fiscal de las grandes empresas y las EMN se realiza mediante el proceso desglosado en el gráfico 2.<sup>100</sup>

La ATO demostró cómo se pueden verificar los controles de las empresas grandes y complejas, que deben ser capaces de demostrar lo siguiente:

<sup>99</sup> ATO (2018b), *Using these procedures*. Sidney: ATO. Disponible en: <https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/In-detail/Key-products-and-resources/Tax-risk-management-and-governance-review-guide/?anchor=SAPUsingTheseProcedures#BestPracticeFramework>.

<sup>100</sup> ATO (2018c), *Reviewing Tax Governance for Large Public and Multinational Businesses*. Sidney: ATO. Disponible en: <https://www.ato.gov.au/business/large-business/compliance-and-governance/reviewing-tax-governance-for-large-public-and-multinational-businesses/>.

- Todos los controles clave relacionados con la función fiscal han sido claramente identificados (la aprobación explícita de las principales operaciones, el cambio de sistemas, la gestión del control de los asuntos fiscales, etc.).
- La función fiscal conoce la frecuencia de las verificaciones de estos controles.
- Los resultados de las evaluaciones se comunican a la dirección fiscal.
- Cualquier deficiencia detectada en los métodos de control y las medidas correctoras que se emprendan para solucionarla serán comunicadas a la dirección fiscal.

#### **a) Comprobación de la eficacia del diseño de los controles**

El método más común para probar si el diseño de control es eficaz es una demostración de los procesos de control a través de una investigación con el personal apropiado: a) observando las actividades de la empresa y b) inspeccionando la documentación pertinente y abordando los siguientes objetivos:

1. Comprender el flujo de transacciones (cómo se inician, autorizan, procesan, registran y tratan a efectos fiscales).
2. Identificar los puntos dentro del proceso en los que es probable que se produzca un error potencial.
3. Detectar los controles que se han llevado a cabo para abordar estas posibles incorrecciones.

El flujo de transacciones o subprocessos debe ser trazado de principio a fin con marcadores claros de errores y controles.

Para cada área clave de cada proceso fundamental, se puede recurrir a las siguientes preguntas:

- ¿El control es clave?
- ¿Es manual o automatizado?
- ¿Cuál es su frecuencia?
- ¿Cómo se evidencia su funcionamiento?

#### **b) Comprobación de la eficacia operativa de un control**

Se puede utilizar una combinación de métodos en orden descendente de la cantidad de evidencias (véase el gráfico 3), como la que se indica a continuación:

1. Volver a ejecutar el control.
2. Pruebas de reconocimiento e inspección.
3. Observación.
4. Investigación.

### GRÁFICO 3. MÉTODOS PARA VERIFICAR EL CONTROL



Fuente: Wu (2020).

Como puede verse en el modelo de capas del MCF (véase la sección 4.5.1), muchos controles fiscales clave se solapan con áreas de auditoría interna o externa existentes. Si un control fiscal clave se revisa de forma independiente, y el análisis es lo suficientemente sólido como para proporcionar un nivel de garantía razonable, puede considerarse aprobado en cuanto a su competencia operativa. Si las pruebas efectuadas anteriormente respaldan la eficacia del control fiscal, este puede estimarse adecuado. Si no se ha realizado ninguna prueba, se necesitan los siguientes elementos para efectuarla de manera independiente:

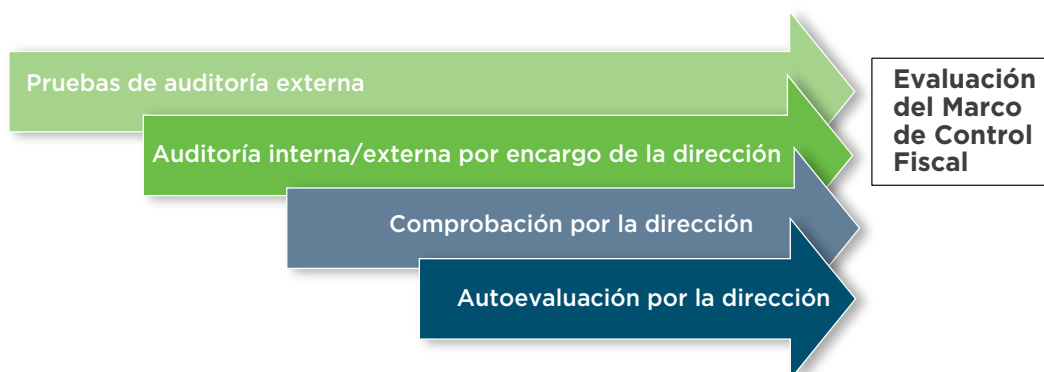
- Control clave.
- Frecuencia.
- Método de prueba.
- Muestra.

Para obtener un marco de control eficaz, de acuerdo con las orientaciones que proporciona la ATO en la Guía de Revisión de la Gestión del Riesgo Fiscal y la Gobernanza<sup>101</sup>, es posible hacer referencia al trabajo de otras personas (véase el gráfico 4), por ejemplo:

- Pruebas del auditor externo.
- Auditoría interna.

<sup>101</sup> ATO (2018a), *Tax Risk Management and Governance Review Guide*. Sidney: ATO. Disponible en: <https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/In-detail/Key-products-and-resources/Tax-risk-management-and-governance-review-guide/>.

## GRÁFICO 4. NIVELES DE EVALUACIÓN DEL MCF



Fuente: Y. Wu (2020).

- De terceros en nombre de la dirección.
- Pruebas de la dirección.
- Autoevaluación de la dirección.

De acuerdo con la norma de auditoría ASA 265 sobre la comunicación de las deficiencias del control interno a los responsables del gobierno y la dirección, se considera que el control interno es incompleto cuando:

- Está diseñado, implementado u operado de tal manera que no puede prevenir o detectar y corregir a tiempo errores en la declaración de impuestos.
- No existe un control necesario para prevenir o detectar y corregir oportunamente las incorrecciones en la declaración fiscal, en la declaración de impuestos especiales y en la de la actividad a efectos tributarios.

Una deficiencia significativa en el control interno implica que, a juicio de los auditores externos o internos, o de la dirección, es lo suficientemente importante como para requerir la intervención de los responsables de la gobernanza.<sup>102</sup>

### **E. Pequeñas y medianas empresas**

Se aconseja a las pequeñas y medianas empresas (pymes) que adopten los ejemplos de las mejores prácticas de la ATO que se describen en la Guía de Revisión de la Gestión del Riesgo Fiscal y la Gobernanza<sup>103</sup> y los requisitos pertinentes de la Ley de Sociedades Anónimas (*Corporations Act*).

<sup>102</sup> Véase ATO (2018a), capítulo "How to test controls".

<sup>103</sup> Véase ATO (2018a), capítulo "Tax control frameworks for medium and small corporations".

Los conceptos que subyacen en las actividades de control son similares a los de las grandes empresas. La desviación en las tareas está ligada a la diferencia en las operaciones:<sup>104</sup>

1. La autoridad exclusiva de la dirección para conceder créditos a los clientes y aprobar compras significativas puede proporcionar un fuerte control sobre los saldos de las cuentas y las transacciones importantes, disminuyendo o eliminando la necesidad de actividades de control más extensas.
2. Las actividades de control relevantes para la fiscalización de una entidad mediana o pequeña probablemente se relacionen con los principales ciclos de transacciones, como los ingresos, las compras y los gastos de personal.

Como ejemplo de la diferencia en las actividades de control de las pymes, su entorno de control presenta las siguientes características distintivas:

1. No incluye un miembro independiente o externo.
2. La función de gobierno puede ser asumida directamente por el propietario-gerente, cuando no hay otros dueños.
3. Dada su naturaleza, también puede influir en la importancia de otros controles, o en su ausencia. Por ejemplo:
  - La participación de un propietario-administrador puede mitigar ciertos riesgos derivados de la falta de separación de funciones.
  - La participación activa de un propietario-administrador puede aumentar otros riesgos, como el de omisión de controles.
4. Las pruebas de auditoría de sus elementos pueden no estar documentadas, en particular las comunicaciones formales.

## ***F. Las grandes empresas de propiedad privada y los grupos acaudalados***

Se espera que las grandes empresas de propiedad privada y los grupos acaudalados dispongan de controles y procesos adecuados dentro del marco de gobernanza, y que garanticen que todas las medidas y obligaciones se traduzcan en resultados fiscales correctos y se apliquen de forma sistemática.

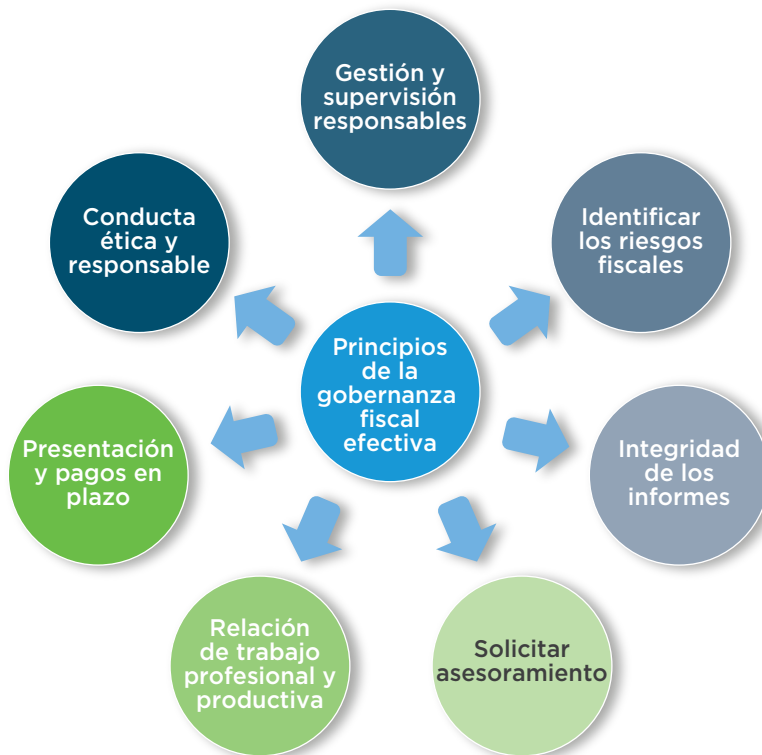
En este grupo, la eficacia de los MCF se mide en función de siete principios para una gobernanza fiscal efectiva (véase el gráfico 5).

1. Gestión y supervisión responsables:
  - Definir y establecer claramente las funciones y las responsabilidades.
  - Comprender todas las obligaciones, incluidas las de registro, depósito, declaración, pago y contabilización.
  - Conocer los riesgos y las obligaciones fiscales, aun si un asesor fiscal comparte la responsabilidad.

---

<sup>104</sup> *Ibid.*

## GRÁFICO 5. LOS SIETE PRINCIPIOS PARA UNA GOBERNANZA FISCAL EFECTIVA



Fuente: Wu (2020) y ATO (<https://www.ato.gov.au/Business/Private-owned-and-wealthy-groups/Tax-governance/Tax-governance-guide-for-privately-owned-groups/>).

### 2. Identificar los riesgos fiscales:

- Implementar controles y procesos adecuados.
- Incluir los aspectos fiscales en los procesos de toma de decisiones.
- Conocer las consecuencias de las determinaciones adoptadas.
- Documentar correctamente las operaciones relevantes y someterlas a una revisión y aprobación adecuadas, a efectos del riesgo fiscal.
- Elaborar un plan para gestionar los riesgos empresariales y fiscales.
- Disponer de un proceso de revisión exhaustivo que tenga en cuenta el criterio publicado por la ATO.
- Identificar las diferencias de criterio que puedan dar lugar a un litigio.
- Comprometerse con la ATO en relación con las distintas perspectivas.

### 3. Buscar asesoramiento:

- Establecer acuerdos bien definidos.
- Consultar las directrices y las recomendaciones publicadas por la ATO.
- Contar con la orientación de profesionales y asesores fiscales.

- Recurrir a la ATO en una fase inicial para obtener un asesoramiento personalizado.
4. Integridad en los informes:
    - Formar la opinión acerca de que la contabilidad, incluida la información fiscal, representa una imagen fiel de la empresa.
    - Tomar decisiones fiscales que se ajusten a la ley.
    - Asegurarse de que los resultados fiscales sean un reflejo de los resultados económicos, o bien, que sean comprensibles y se puedan explicar por otras causas.
    - Establecer sistemas y controles para garantizar la exactitud de los reportes.
    - Revisar periódicamente estos controles para garantizar su efectividad.
    - Aplicar buenas prácticas de conservación de los documentos.
  5. Relación de trabajo profesional y productiva:
    - Mantener un vínculo laboral abierto, transparente, respetuoso y profesional con la ATO.
  6. Presentación de declaraciones en los plazos establecidos:
    - Cumplir correctamente con las obligaciones fiscales, incluidas las de presentación y de pago.
    - Conocer los vencimientos para la presentación y el pago de impuestos.
    - Gestionar e ingresar correctamente las obligaciones fiscales.
    - Hacer esfuerzos para comprometerse con la ATO cuando no se pueda pagar a tiempo.
  7. Comportamiento ético y responsable:
    - Actuar de forma ética, responsable y coherente con las expectativas razonables de la sociedad en general y de acuerdo con el código del contribuyente.
    - Evitar las conductas relacionadas con la manipulación, la elusión y la planificación fiscal.<sup>105</sup>

### ***G. Inspecciones fiscales del Marco de Control Fiscal***

La ATO permite a las empresas basarse en los marcos de control interno y en las funciones fiscales existentes siempre que puedan demostrar que sus procedimientos de revisión son adecuados para los controles clave relacionados con la fiscalidad.

La realización de un MCF debe ser un proceso bien estructurado para cumplir con las expectativas de la ATO. Comienza en los consejos de administración con políticas de

---

<sup>105</sup> ATO (2016), *Seven Principles of Effective Tax Governance*. Disponible en: <https://www.ato.gov.au/Business/Private-owned-and-wealthy-groups/Tax-governance/Tax-governance-guide-for-private-owned-groups/Corporate-governance-and-tax-governance/Seven-principles-of-effective-tax-governance/>.



## GRÁFICO 6. IMPLANTACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS DE GOBIERNO FISCAL Y REDUCCIÓN DE LA BRECHA DE GOBERNANZA



Fuente: RSM (2018), Bridging the governance gap (<https://www.rsm.global/australia/insights/tax-insights/bridginggovernance-gap>).

riesgo fiscal basadas en un conjunto de controles clave y de procedimientos documentados, y concluye con controles externos a nivel operativo (véase el gráfico 6).

Aunque no se indique explícitamente, el enfoque de la ATO sobre los MCF abarca todos los elementos esenciales para su evaluación, definidos por la OCDE.<sup>106</sup> Esto es especialmente evidente en los controles que se esperan del consejo de administración y en la alta dirección.

### Estrategia fiscal

Control a nivel del consejo de administración 1: MCF formalizado (documento de la estrategia fiscal y de las políticas aprobadas por el consejo de administración). Una buena práctica es que incluya el grado de riesgo fiscal y los detalles sobre cuál es el nivel aceptable para las operaciones habituales.

### Aplicado de forma exhaustiva

Control de la alta dirección 3: Se identifican, clasifican y notifican sistemáticamente las operaciones o acuerdos relevantes con un impacto fiscal significativo.

### Responsabilidad asignada

Control 2 del consejo de administración y control 1 de la alta dirección: Las funciones y responsabilidades están claramente definidas.

<sup>106</sup> OCDE (2016), *Co-operative Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*, París: OCDE. Disponible en: <https://www.oecd.org/publications/co-operative-tax-compliance-9789264253384-en.htm>.

## Gobernanza documentada

Control de la alta dirección 5: Políticas contables. Control de gestión 6: Marcos de control documentados. Control de la alta dirección 7: Procedimientos para explicar las diferencias significativas.

## Pruebas realizadas

Control del consejo de administración 4: Pruebas periódicas del control interno.

## Garantía aportada

En el control 1 del consejo de administración se indican la propensión y la tolerancia al riesgo, y se facilitan las orientaciones sobre la comprobación de los controles, la identificación de los errores y de los controles correspondientes a las equivocaciones.

## Caso 2: El Marco de Control Fiscal en el Programa de Cumplimiento Cooperativo de Austria

### A. Antecedentes

En Austria, se introdujo en 2019 un PCC como una alternativa de cumplimiento fiscal al que pueden acceder los grandes contribuyentes. El Sistema de Control Fiscal Interno (ITCS, por sus siglas en inglés) es el núcleo del programa. Como se señaló específicamente en la exposición de los motivos de la ley de aplicación del programa en el Código Fiscal General de Austria,<sup>107</sup> dentro del PCC de este país la inspección fiscal *a posteriori* se sustituye por el ITCS, cuyas obligaciones de transparencia son más amplias y que exige un contacto permanente con las administraciones tributarias.

El concepto de ITCS se puede definir en estos términos:

La suma de todas las medidas (los procesos y sus fases) que garantizan que las bases imponibles de los respectivos tipos de impuestos se calculan correctamente y que los impuestos que se pagarán por ellos se abonan a tiempo y en la cuantía correcta. Este proceso se deriva del análisis de todos los riesgos fiscales y se ajusta continuamente a las condiciones cambiantes. El análisis de riesgos, los procedimientos resultantes y sus pasos, así como las medidas de control necesarias, se documentan de manera verificable y siempre se actualizan.<sup>108</sup>

No solo se definió el concepto del ITCS directamente en el código fiscal, sino que también se impuso a los contribuyentes que soliciten acogerse al programa la obligación de presentar el informe de un auditor o de un asesor fiscal sobre su cumplimiento, conforme

<sup>107</sup> §§153a bis 153g Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bunde - sabgabenordnung - BAO) StF: BGBl. Nr. 194/1961 (NR: GP IX RV 228 AB 456 S. 70. BR: S. 178.), Código Fiscal de la Federación.

<sup>108</sup> §153b Abs. 6, Código Fiscal de la Federación, Austria.

a los requisitos legales. La forma de realizar una auditoría y de redactar un dictamen fueron explicadas por el ministro de Hacienda austriaco en un decreto administrativo.<sup>109</sup>

### ***B. Elementos del sistema de control fiscal interno***

De acuerdo con lo establecido en los decretos administrativos, el ITCS debe constar de los siguientes elementos:

1. Entorno de control.
2. Objetivo del ITCS.
3. Evaluación de los riesgos fiscales.
4. Medidas de control.
5. Información y comunicación.
6. Penalización y prevención.
7. Seguimiento y mejoras.

El entorno de control se centra en la cúpula directiva. Una empresa no debería participar en mecanismos fiscales abusivos o evasivos. La alta dirección debe ser capaz de demostrar su cumplimiento fiscal, que debe estar en consonancia con su estrategia general. La dirección debe incluirlo en los principios de conducta y garantizar que se refleje en medidas concretas. Para lograrlo, la empresa debe establecer las líneas de información, las correspondientes autorizaciones, las competencias y las capacidades necesarias, así como impartir capacitación.

Los objetivos fijados en el ITCS son tres:

1. Determinar correctamente las bases imponibles de los respectivos impuestos y pagar en tiempo y forma las obligaciones tributarias.
2. Reconocer en el momento oportuno los incumplimientos significativos en materia tributaria.
3. Prevenir el incumplimiento de las obligaciones fiscales.

En el marco del ITCS, todos los riesgos fiscales están sujetos a una evaluación que incluye su identificación, su análisis y su medición, y que se realiza periódicamente de manera integral o se efectúa en función de un caso concreto. En el primer caso, debe revisarse al menos cada cuatro años; en el segundo, cuando exista la sospecha de que alguna situación puede provocar un riesgo fiscal. El alcance de la evaluación comprende tanto las operaciones comerciales de la empresa como cualquier circunstancia extraordinaria;

---

<sup>109</sup> Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Prüfung des Steuerkontrollsystems (SKS-Prüfungsverordnung - SKS-PV), Ministerio de Hacienda de Austria, StF: BGBl. II Nr. 340/2018.

por ejemplo, cambios en un modelo de negocio. Todos los riesgos se evalúan como altos, medios o bajos, teniendo en cuenta su probabilidad y su impacto financiero.

Las medidas de control incluyen diversas políticas que tienen como objetivo la prevención de los riesgos fiscales. Se trata de códigos de conducta, descripción de procesos, definiciones de controles y también instrucciones. La eficacia de las normas establecidas está sujeta a una revisión periódica en función de su efectividad, ya que hay que mantenerlas actualizadas.

En cuanto a la información y la comunicación, se requieren tres medidas principales. La primera es la obtención, el análisis y la utilización de toda la información relevante para el ITCS. La segunda es la comunicación permanente sobre la forma en que la empresa aborda la observancia de las obligaciones fiscales. La tercera es que el intercambio de información y la capacitación deben asegurar las competencias.

El ITCS debe prever el sistema de sanciones y medidas de prevención dirigidas a cualquier eventual incumplimiento fiscal. En este contexto, es primordial establecer también las disposiciones destinadas a corregir cualquier desobediencia.

El conjunto del ITCS debe ser objeto de un control regular de su eficacia. Toda deficiencia significativa debe ser enmendada.

Además, los elementos del ITCS deben describirse junto con la presentación y los principios de la estructura fiscal, los objetivos de la empresa y sus funciones y responsabilidades.

### ***C. Auditoría del sistema de control fiscal interno***

Para participar en el PCC de Austria, en el momento de entrar en el programa el ITCS tiene que ser sometido a una auditoría de adecuación, que debe verificar cómo se ha desarrollado su diseño a través de una auditoría de concepto, y cómo se ha llevado a la práctica por medio de una auditoría de implementación. Además, las auditorías de seguimiento verifican la descripción del ITCS, su aplicación y su capacidad de lograr los efectos que se esperan (auditoría de eficacia), y abarcan el período comprendido entre la última revisión y la actual.

En la auditoría de concepto, el objetivo es verificar si todos los riesgos, los procesos y las medidas de control se han establecido de forma adecuada, exhaustiva y verificable. También se examina la descripción del ITCS y se comprueba si es adecuada. Por último, se determina si sus elementos básicos son apropiados para los objetivos que pretenden alcanzar. Dentro de la auditoría de implementación, el auditor evalúa si se han aplicado las medidas y, en caso afirmativo, observa en qué momento se han aplicado. También examina si todas las disposiciones de la empresa están en el ámbito del ITCS.

Por último, el objetivo de la auditoría de eficacia es determinar si alguno de sus elementos logró los objetivos esperados en el período evaluado. Esto incluye comprobar si se ha reconocido a tiempo cualquier riesgo de incumplimiento y si se han aplicado medidas preventivas.

## Caso 3: El Marco de Control Fiscal de China

### **A. Antecedentes del programa de acuerdos de cumplimiento fiscal de la administración tributaria de China**

Desde 2008, el Departamento Fiscal de Grandes Empresas (LETD, por sus siglas en inglés) de la Administración Tributaria Estatal de China (STA, por sus siglas en inglés) ha tratado de establecer una relación más estrecha y transparente con los grandes contribuyentes y es fundamental para el despliegue del programa de acuerdos de cumplimiento fiscal (TCA, por sus siglas en inglés) de la STA, introducido en 2011. El TCA es un nuevo proceso de gestión tributaria basado en un sistema eficaz de control interno del riesgo fiscal y en la confianza mutua. La firma de los TCA comenzó, de manera oficial, en 2012. Inicialmente, fue realizada por la STA con grandes empresas, y luego se extendió a las administraciones tributarias regionales. Aunque la STA no ha estructurado el procedimiento de gestión de riesgos transfronterizos, las administraciones fiscales locales pueden publicar algunas orientaciones al respecto para las EMN.

El 5 de mayo de 2009, la STA publicó la versión de prueba de la directriz sobre gestión del riesgo fiscal para grandes empresas (*Guideline on Tax Risk Management for Large Enterprises*), que intenta ayudar a las corporaciones a establecer métodos para llevar dicha gestión a cabo e incorporarlos a sus sistemas generales de control interno y de organización.<sup>110</sup> Es la primera vez que este organismo proporciona un marco de control del riesgo fiscal.

### **B. Orientaciones sobre los Marcos de Control Fiscal**

Las pautas siguen sobre todo el marco de GRE de 2004 elaborado por el COSO y el Estándar Australiano de Administración de Riesgos AS/NZS4360. Los procedimientos y las medidas administrativas se publicaron en julio de 2011 para dar instrucciones a las administraciones tributarias territoriales. Según las orientaciones, un sistema de gestión del riesgo fiscal principalmente incluye:

1. Una estructura organizativa de gestión del riesgo fiscal, de puestos y responsabilidades.
2. Un mecanismo y una metodología de identificación y evaluación del riesgo fiscal.
3. Un método y medidas de control y de acción frente a los riesgos fiscales.
4. Un sistema de gestión de la información fiscal y de comunicación.
5. Un instrumento de monitoreo y mejora de la gestión del riesgo fiscal.

A continuación, se emitió una serie de circulares de seguimiento. Algunas de ellas tienen por objeto establecer un enfoque uniforme del proceso de gestión de riesgos y, por

---

<sup>110</sup> STA Announcement [2011] N.º 71: [http://www.gov.cn/govweb/gongbao/content/2009/content\\_1487014.htm](http://www.gov.cn/govweb/gongbao/content/2009/content_1487014.htm).

tanto, normalizar los procedimientos a nivel nacional.<sup>111</sup> Otras se refieren a ámbitos específicos de la gestión de riesgos fiscales, como las inversiones transfronterizas, las operaciones con partes vinculadas y las transferencias de capital.<sup>112</sup> Además de la STA, algunos organismos tributarios locales también introdujeron sus propias normas y orientaciones adicionales para la administración de las grandes empresas locales. Por ejemplo, la oficina de impuestos de Hangzhou preparó un cuestionario diseñado de acuerdo con las directrices sobre la gestión del riesgo fiscal para las grandes empresas.<sup>113</sup>

Los puntos clave son los siguientes:

## 1. Entorno de control

- ¿Cómo se ha establecido el sistema de gestión del riesgo fiscal?
- ¿Ha establecido la empresa un sistema específico de gestión del riesgo fiscal (una estrategia fiscal y un código de conducta fiscal) y lo ha comunicado oportunamente al personal correspondiente?
- ¿Es el sistema de gestión del riesgo fiscal coherente con otros sistemas de la empresa (por ejemplo, la estrategia corporativa y financiera)?
- ¿Cuáles son el cometido y la responsabilidad de la dirección fiscal?
- ¿Puede el departamento de gestión impositiva participar en la planificación estratégica de la empresa, en la adopción de decisiones relevantes y en las actividades empresariales importantes durante todo el proceso, a fin de garantizar que asesore debidamente sobre las consecuencias y los riesgos fiscales relacionados tan pronto como sea posible?
- ¿La dirección fiscal tiene la facultad de influir en las decisiones de la empresa en función del riesgo fiscal?
- ¿Los directores del área fiscal informan regularmente a los máximos responsables de la empresa?
- ¿Cómo se creó la dirección fiscal?
- ¿Ha establecido la empresa una estructura organizativa y un número adecuado de personas que se encarguen de esta división?
- ¿Tiene la gerencia fiscal una estructura organizativa, procedimientos, métodos y requisitos específicos para la gestión fiscal diaria?
- ¿Dispone la empresa de un sistema para determinar las funciones que debe desempeñar cada miembro de la dirección tributaria en la gestión del riesgo fiscal?
- ¿Ha establecido la empresa procedimientos y métodos para resolver los conflictos fiscales, y hay personal específico responsable de gestionarlos?

<sup>111</sup> STA Announcement [2014] N.º 105, *Opinions on Strengthening Tax Risk Management*.

<sup>112</sup> T. Zhang, , W. Fang, A. Chau y L. Li (2017), *Adding Wings to a Tiger: Data in Tax Enforcement in China*, ITR. Disponible en: <https://www.internationaltaxreview.com/article/2a690pit0ou02mml69ou8/adding-wings-to-a-tiger-data-in-tax-enforcement-in-china>.

<sup>113</sup> Hangzhou Taxation Bureau Announcement (2016) N.º 5.

- a. Desarrollo de las funciones y de sus incompatibilidades:
- ¿Se han establecido por separado las posiciones encargadas de las declaraciones fiscales, la gestión de tesorería y la custodia de los sellos financieros? ¿Los libros contables son elaborados y aprobados por la misma persona?
  - ¿Las cuestiones de riesgo fiscal son tratadas y comprobadas por la misma persona?
  - ¿Están separados los registros contables del acceso a los activos?
- b. Requisitos y formación profesional del personal de la dirección fiscal:
- ¿Ha establecido la empresa algún mecanismo para evaluar la ética y las competencias profesionales de quienes forman parte de la alta gerencia fiscal?
  - ¿Tienen los directivos del área fiscal una formación profesional o experiencia laboral relacionada con la fiscalidad?
  - ¿Realiza la empresa capacitaciones periódicas en materia tributaria para garantizar el nivel profesional del equipo de trabajo de la dirección fiscal?
  - ¿Ofrece habitualmente la empresa formación sobre riesgos fiscales para el personal de la dirección fiscal?
  - ¿Lleva a cabo la empresa cursos de formación sobre ética profesional para el personal de la dirección fiscal a fin de mejorar su concienciación?
- c. Gestión del riesgo fiscal en la evaluación del desempeño:
- ¿Contemplan las evaluaciones del rendimiento de los departamentos una valoración de si se cumplen plenamente las funciones de gestión del riesgo fiscal?
  - ¿Ha establecido la empresa un mecanismo de incentivo y control para compaginar la eficacia de la gestión del riesgo fiscal con la evaluación del desempeño de sus empleados?
  - ¿Los directivos de la empresa revisan periódicamente la aplicación del control interno sobre los riesgos fiscales y responsabilizan al personal cuando no actúa de acuerdo con la normativa?

## **2. Identificación, análisis y evaluación de riesgos**

- a. Análisis y evaluación de riesgos:
- ¿Ha identificado y clasificado la empresa regularmente los posibles riesgos fiscales en función de su propia situación empresarial? ¿Las consideraciones incluyen, entre otras, la magnitud, el impacto y la probabilidad de que se produzcan?
  - ¿Ha realizado la empresa de manera reiterada un análisis de los riesgos fiscales y una evaluación su tratamiento contable, como el cálculo contable, el devengo o la deducción de gastos? ¿Ha efectuado periódicamente un análisis y una evaluación de los riesgos fiscales relacionados con la planificación fiscal?
  - ¿La empresa ha analizado y evaluado con regularidad los posibles riesgos fiscales de los distintos tipos de impuestos en función de su propia situación empresarial?

- ¿Ha llevado a cabo con frecuencia un análisis y una evaluación de los riesgos fiscales de los litigios y de los asuntos fiscales existentes y potenciales?
  - ¿Ha estudiado la empresa el riesgo fiscal de la información externa, como las tendencias del sector, las políticas industriales y la competencia del mercado?
  - ¿Presta atención la dirección de la empresa a las modificaciones de las normas contables, de las políticas fiscales y del entorno operativo de manera oportuna, y realiza periódicamente un análisis y una evaluación del riesgo fiscal de estos cambios?
- b. Detección y supervisión de riesgos:
- ¿Ha establecido la empresa un mecanismo de supervisión de los riesgos fiscales para controlar de forma dinámica los que puedan producirse de manera habitual?
  - ¿Cuenta con un método de identificación de riesgos fiscales (por ejemplo, el análisis periódico de la razonabilidad de la información fiscal y la revisión frecuente de las diferencias sustanciales entre los indicadores financieros fiscales clave y los objetivos) y también de aquellos no convencionales e inesperados?
  - ¿Dispone la empresa de un sistema de comunicación para la identificación de los riesgos fiscales, como el análisis regular y automático de los datos fiscales, con el fin de detectar los que son inusuales e imprevistos?
- c. Seguimiento del riesgo fiscal de los principales acontecimientos:
- ¿Los directivos analizan y evalúan los riesgos fiscales derivados de acontecimientos importantes, como fusiones y adquisiciones, cambios en el patrimonio neto e inversiones extranjeras?
- d. Establecimiento de medidas de control del riesgo fiscal:
- ¿Ha fijado la empresa puntos de control y ha adoptado las correspondientes medidas de control de los posibles riesgos fiscales en los distintos tipos de impuestos, en función de sus actividades operativas diarias?
  - ¿Ha establecido la empresa puntos de control y ha tomado las medidas idóneas para controlar los eventuales riesgos fiscales de los diferentes tipos de impuestos, según sus principales líneas de negocio?
  - ¿La empresa ha determinado pautas de control para posibles errores de cálculo en la contabilización del impuesto sobre las sociedades y ha adoptado las medidas de control pertinentes?
  - ¿Incluyen los informes financieros y fiscales de la empresa notas analíticas y se comparten con los directivos?
  - ¿Puede la empresa emitir informes financieros y fiscales de forma oportuna y precisa, incluidos los intermedios y las declaraciones de cada período?
  - ¿Se ha autorizado el acceso a la dirección fiscal de la empresa de forma adecuada y precisa?
  - ¿Ha implementado la empresa un proceso estandarizado de gestión fiscal?
  - ¿Ha elaborado la documentación necesaria en materia de gestión fiscal?



- e. Otras actividades de control:
- ¿Dispone la empresa de procedimientos para comprobar regularmente los activos tangibles (el efectivo, las cuentas por cobrar, el inventario, las instalaciones, el equipamiento, etc.) y los registros contables concernientes?

### **3. Desarrollo del sistema informático**

- ¿Utiliza la empresa herramientas fiscales especializadas (*software*) para la información de la gestión tributaria?
- ¿Están dichos instrumentos relacionados con el sistema de planificación de recursos empresariales?
- ¿La empresa establece alertas automáticas sobre determinados riesgos fiscales potenciales?
- ¿Existe en la empresa una base de datos de documentación fiscal?
- ¿La identificación, la recopilación, el tratamiento, la transmisión y el almacenamiento de datos en el sistema de información para la gestión del riesgo fiscal cumplen los requisitos de la legislación fiscal y del control del riesgo fiscal?
- ¿El sistema de información genera automáticamente, en su mayor parte, el contenido del reporte fiscal?

### **4. Establecimiento y aplicación de normas y reglas**

- ¿Puede la dirección de la empresa preparar directrices para el personal sobre asuntos relacionados con la fiscalidad de acuerdo con las leyes y los reglamentos vigentes?
- ¿La empresa diseña un proceso contable detallado del sistema fiscal?
- ¿Ha establecido procedimientos eficaces para las cuestiones fiscales controvertidas?
- ¿Pueden aplicarse eficazmente las medidas de control del sistema de control interno fiscal?
- ¿Se conservan los materiales relacionados con los impuestos y se informa de acuerdo con la normativa?

### **5. Información y comunicación**

- a. Calidad de los datos fiscales:
- Dada la diferencia entre los registros contables y la contabilidad tributaria, ¿dispone la empresa de un mecanismo y de actividades de control para garantizar que los datos fiscales cumplen los requisitos de la legislación?
- b. Comunicación interna en materia fiscal:
- ¿Organiza la dirección de impuestos de manera periódica cursos de formación profesional para actualizar los conocimientos fiscales del personal?
  - ¿El equipo de dirección fiscal asesora y supervisa a los departamentos funcionales, a las unidades de negocio y a las empresas propias y sociedades de cartera en la gestión del riesgo fiscal?

- ¿Pueden los distintos niveles de la empresa establecer una comunicación fluida sobre los riesgos fiscales?
  - ¿Realiza la empresa reuniones periódicas para garantizar una comunicación y una retroalimentación efectivas entre la división de gestión fiscal y los responsables de la toma de decisiones?
  - ¿Le resulta posible implantar un mecanismo de información inmediata sobre el riesgo fiscal que permita comunicar a los diferentes responsables su importancia?
- c. Comunicación externa en materia fiscal:
- ¿Puede el departamento de gestión fiscal comunicarse con las administraciones tributarias en relación con las cuestiones fiscales referidas a las principales actividades diarias y operativas?

## 6. Supervisión y mejora

- a. Supervisión interna:
- ¿Se supervisa internamente a la dirección fiscal para garantizar la calidad de su trabajo?
  - ¿La dirección fiscal y la de control interno evalúan y acceden regularmente a la eficacia de la gestión de los riesgos fiscales?
  - ¿La dirección de auditoría interna tiene entre sus principales responsabilidades la supervisión de los riesgos fiscales en curso?
  - ¿Evalúan los directivos a menudo la eficacia del control fiscal interno?
  - ¿Recibe la dirección fiscal auditorías internas y externas?
  - ¿Contrata la empresa a intermediarios externos para que analicen periódicamente sus riesgos fiscales?
- b. Supervisión externa:
- ¿Confía la empresa a una entidad externa calificada la evaluación y el control de la eficacia de la gestión del riesgo fiscal?
- c. Mejora de las deficiencias de control:
- ¿Dispone la empresa de procedimientos adecuados para garantizar la adopción de medidas correctoras en el momento oportuno cuando se produce una falla en el control?
  - ¿Responde la dirección a las sugerencias y a los problemas detectados en las auditorías internas o externas en relación con el proceso y las políticas de control interno y realiza mejoras a tiempo?

Además, los aspectos básicos y los complementarios de la evaluación del sistema de gestión de riesgos para cada tipo de impuesto se recogieron en un archivo Excel. La prueba de la eficacia del control del riesgo fiscal se basa en cinco puntuaciones que representan la probabilidad de que se produzcan determinados acontecimientos en un ejercicio:

1. <10%: apenas sucede.
2. ≥10%-<30%: rara vez sucede.
3. ≥30%-<70%: a veces sucede.
4. ≥70%-<90%: a menudo sucede.
5. ≥90%: siempre sucede.

Estas iniciativas llegan ahora más lejos. En julio de 2018, el comité central de la STA del Partido Comunista de China decidió crear el Departamento de Servicio y Administración de Impuestos para Grandes Empresas a nivel provincial y municipal. Desde el 1 de abril de 2018, el sistema de gestión de impuestos para grandes empresas (el *software* de auditoría fiscal) ha sido probado en todo el país. El 18 de octubre de 2018, se puso a prueba a nivel nacional la Plataforma de Trabajo de Servicio y Administración de Impuestos a las Grandes Empresas.<sup>114</sup>

China ha estado transformando su administración tributaria hacia un nuevo modelo que se basa en la gestión de riesgos y se centra en los datos. Las primeras acciones de este enfoque incluyen la digitalización de la administración tributaria y los servicios fiscales, así como la categorización de los contribuyentes según su tamaño y sector.<sup>115</sup> La estrecha colaboración con las empresas más grandes es, entre otras cosas, una parte crucial del nuevo enfoque de la STA hacia el cumplimiento impositivo. A partir de 2009, se inició el proyecto piloto con grandes empresas designadas para ser objeto de un análisis y una evaluación del riesgo fiscal, recibir orientación para la autoevaluación y la corrección o mejora, y obtener apoyo para desarrollar estrategias de gestión del riesgo fiscal. En el proceso, la STA desarrolló el *software* de autoexamen para las empresas y los sistemas de información de gestión de riesgos para las administraciones tributarias. En julio de 2015, puso en marcha la iniciativa de las 1.000 empresas, para la que se seleccionan grandes empresas representativas de diferentes sectores y se les da acceso prioritario a los funcionarios fiscales a nivel provincial y estatal. Esta iniciativa complementa el TCA. Las empresas elegidas para este proyecto son los mayores grupos corporativos en términos de tamaño, volumen de negocios y contribución fiscal; el grupo comprende firmas privadas, multinacionales y todas las estatales.<sup>116</sup> Las administraciones tributarias se centran en identificar los riesgos derivados del cumplimiento de las obligaciones, en ayudar a estas empresas a mejorar sus sistemas de control fiscal y en ofrecer un mejor servi-

<sup>114</sup> STA: <http://www.chinatax.gov.cn/eng/c101270/c101274/c5099644/content.html>.

<sup>115</sup> M. Muiy y P. Greenfield (2016), China Requests More Data from Large Businesses under the 'Thousand Groups Project', *Tax Policy Bulletin*, PwC. Disponible en: <https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/tax-policy-bulletin/assets/pwc-china-requests-data-from-businesses-in-thousand-groups-project.pdf>.

<sup>116</sup> Véase STA Announcement [2016] N.º 67, The Filing of Financial Statements upon Submission of Tax Returns for 'Thousand Enterprises Initiative enterprises' and Their Member Entities: <http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810755/c2336023/content.html>, y STA Announcement [2017] N.º 7, The Management Measures for Collection of Information on the 'Thousand Group Enterprises': <http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810765/n2511651/n2511713/c2712528/content.html>.

cio para reducir los litigios. Se nombran coordinadores primarios para prestar un servicio personalizado y responder a las solicitudes. De este modo, las empresas pueden ser advertidas sobre los riesgos fiscales (potenciales) y los errores que se encuentren en sus análisis, y así se reducirán los costos de observancia. También se fomenta que las administraciones tributarias resuelvan las consultas de las firmas que lo soliciten para aumentar la certidumbre.<sup>117</sup> Por ejemplo, la actual legislación fiscal es ambigua en lo que respecta a la reestructuración de las empresas; sin embargo, estas pueden recibir certidumbre fiscal y orientación para utilizar plenamente el trato preferente en la reestructuración a través de los servicios de las administraciones tributarias proporcionados para esta iniciativa.<sup>118</sup> Este diseño inicial suscitó preocupación, especialmente entre las multinacionales, que afirman que las exigencias van más allá de la información necesaria para los fines de las administraciones fiscales y crean una carga para el grupo empresarial.<sup>119</sup> Durante la reunión de la STA con los representantes de las empresas en la OCDE (BIAC), los requisitos se limitaron a proporcionar información financiera y contable a nivel de declaración, en lugar de a nivel de transacciones. Las firmas tienen dos formas de transmitir los datos a las administraciones tributarias: 1) instalar el *software* designado por la STA en los sistemas de las empresas; 2) generar el propio *software* de la empresa siguiendo el modelo del de la STA y cargar los datos manualmente. Este último difiere respecto del TCA, para el que, una vez seleccionadas por la administración tributaria, las empresas están obligadas a presentar los datos cada año en vez de cooperar voluntariamente con la autoridad fiscal.<sup>120</sup> La información recogida sirve para elaborar perfiles y modelos de riesgo para las diferentes industrias, apoyando la valoración del crédito fiscal para otros contribuyentes y ayudando a generar puntos de referencia del sector.<sup>121</sup> Dicho de otra manera, las grandes empresas están obligadas a establecer una gestión de riesgos centralizada que estará en contacto con la oficina nacional de gestión de riesgos.<sup>122</sup> Mientras que algunas firmas alegaron que el acceso a los datos del grupo global y el cambio de los sistemas informáticos podrían no estar permitidos en las políticas de control interno, otras se vieron motivadas a mejorar su esquema para cumplir con los requisitos.

La gestión del riesgo fiscal se está implantando paulatinamente en todos los contribuyentes y en una gama más amplia de fuentes de información. Las administraciones tri-

---

<sup>117</sup> La nueva Ley de Recaudación y Administración Tributaria (TCA, por sus siglas en inglés) incluye disposiciones específicas relativas a las consultas fiscales.

<sup>118</sup> Véase <http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/fangtan/20171124fangtan/index.html>.

<sup>119</sup> La base legal para una solicitud de información de las administraciones tributarias es la Ley de Recaudación y Administración Tributaria, que solo faculta a las administraciones tributarias a recopilar datos en el proceso normal de presentación y auditoría de impuestos según sea necesario.

<sup>120</sup> La lista de las empresas participantes cambia ligeramente cada año.

<sup>121</sup> La calificación de los créditos fiscales está vinculada a la disponibilidad de tratamientos preferentes. Véase: <http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810755/c2207862/content.html>.

<sup>122</sup> T. Zhang, M. Dong, D. Ling y K. Yeung. (2016), *China Tax - Big Data and Beyond*. Disponible en: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1f7nj3ypjt96b/china-tax-big-data-and-beyond>.

butarias chinas están adoptando un enfoque basado en procesos que se realizan con un análisis de los datos (*data-driven*) para la gestión de riesgos, desde la STA hasta los distintos niveles de la administración fiscal. El sistema está pensado para todos los impuestos, tanto centrales como locales. Las entidades recopilan no solo información sobre los materiales relacionados con los impuestos y los estados financieros, sino también generada por los procesos operativos y del negocio, incluidos los datos de terceros, como las aduanas, las instituciones financieras, los proveedores de servicios de pago en línea y las plataformas de comercio electrónico e Internet.<sup>123</sup> Toda la información se utiliza en el proceso de gestión de riesgos.<sup>124</sup> En 2017, se emitió el Anuncio [2017] N.º 10 de la STA para ofrecer un servicio tributario opcional a todos los contribuyentes con el fin de ayudarlos a identificar y corregir los errores de cálculo de impuestos antes de la presentación formal de las declaraciones del impuesto sobre las sociedades. Este servicio opcional se basa en el examen y el análisis de la información declarada en Internet, como datos de referencia, y tiene por objeto verificar el cálculo de impuestos y la correlación entre los datos fiscales y los financieros. El análisis se realiza de acuerdo a la información suministrada por todas las fuentes, incluido el censo fiscal, las declaraciones de impuestos históricas, los datos contables, la presentación de registros y los datos de terceros y del sector.<sup>125</sup> En 2018, se creó la plataforma de seguimiento interno a nivel nacional diseñada para todas las personas de las administraciones tributarias, lo que supone un paso adelante hacia la identificación automática de riesgos a partir de todas las fuentes de datos en todas las actividades.<sup>126</sup> Cuando la gestión de los riesgos fiscales se vuelve más estandarizada y funciona por sí sola, los contribuyentes pueden percibir a las administraciones tributarias como más transparentes.

En resumen, se anima a los contribuyentes a seguir la directriz sobre la gestión del riesgo fiscal de las grandes empresas porque sirve de base para la calificación fiscal. Las empresas consideradas de bajo riesgo fiscal tienen más probabilidades de recibir un trato preferente.

### **C. Regulación del control interno**

Aunque la directriz sobre la gestión del riesgo fiscal para las grandes empresas fue emitida por la STA, no existen obligaciones regulatorias. Las normas básicas de control interno empresarial (BSEIC, por sus siglas en inglés), promulgadas conjuntamente por varias autoridades gubernamentales, y las normas de cotización de valores ayudan a abordar la cuestión de la legitimidad.

<sup>123</sup> Véase <http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/fangtan/20171124fangtan/index.html>.

<sup>124</sup> Véase <http://www.chinatax.gov.cn/eng/c101269/c2655303/content.html>.

<sup>125</sup> T. Zhang, W. Fang, A. Chau y L. Li (2017), *Adding Wings to a Tiger: Data in Tax Enforcement in China*, ITR. Disponible en: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1f7nb1m9fsmhf/adding-wings-to-a-tiger-data-in-tax-enforcement-in-china>.

<sup>126</sup> Véase [http://www.gov.cn/xinwen/2018-06/08/content\\_5297264.htm](http://www.gov.cn/xinwen/2018-06/08/content_5297264.htm).

La regulación del control interno en China se basa en los marcos elaborados por el COSO (el de control interno de 1992 y el de GRE de 2004) y hace hincapié en el control interno y en la gestión del riesgo empresarial en su totalidad, abarcando áreas sobre la información financiera y no financiera. Además, como el marco de control interno se estableció por primera vez para responder a la preocupación del consejo de Estado por la falta de eficiencia operativa de las empresas estatales, pone el énfasis en las operaciones. Estas características hacen que la regulación del control interno sea aplicable al MCF. Utilizando la muestra china y el índice global de control interno en China, Chen et al. (2020) se encuentran pruebas empíricas que respaldan la eficacia del control interno basado en el marco del COSO en la gestión del riesgo fiscal.<sup>127</sup>

El 22 de mayo de 2008, cinco organismos gubernamentales chinos (el Ministerio de Finanzas, la Comisión Reguladora de Valores de China, la Oficina Nacional de Auditoría, la Comisión Reguladora de la Banca y la Comisión Reguladora de los Seguros) publicaron conjuntamente las BSEIC, que integran los dos principales marcos del COSO: el de control interno (1992) y el de GRE (2004). La norma describe los requisitos reglamentarios para que las empresas establezcan y evalúen sus controles internos y para que las empresas de contabilidad auditen su eficacia. Siguiendo el espíritu de los marcos del COSO, las BSEIC tienen cinco objetivos:

1. Alineamiento con la misión de la entidad y apoyo a dicha misión (objetivo estratégico).
2. Uso efectivo y eficiente de los recursos de la entidad (operaciones).
3. Confiabilidad en la información (divulgación).
4. Observancia de las leyes y regulaciones aplicables (cumplimiento).
5. Salvaguardia de los activos.

Las BSEIC tienen cinco componentes:

1. Entorno de control (la base de todos los componentes del control interno).
2. Evaluación de riesgos (análisis e identificación de los riesgos relativos a la consecución de los objetivos de la empresa).
3. Actividades de control (los procedimientos y las políticas que garantizan la ejecución de las directivas).
4. Información y comunicación (sistemas de intercambio y de información para apoyar los objetivos empresariales).
5. Seguimiento (proceso de evaluación de la calidad del control interno).

---

<sup>127</sup> H. Chen, D. Yang, X. Zhang y N. Zhou (2020), The Moderating Role of Internal Control in Tax Avoidance: Evidence from a COSO-Based Internal Control Index in China, *The Journal of the American Taxation Association*, 42(1), 23-55.

Las BSEIC son el equivalente en China de la Ley Sarbanes-Oxley (SOX) de Estados Unidos. Según estas normas, el consejo de administración es el responsable último de establecer un sistema de control interno eficaz, y el comité de auditoría es el encargado de examinar los controles y de supervisar el funcionamiento del sistema.

El 26 de abril de 2010, se publicaron directrices complementarias para la implementación de las BSEIC: para la aplicación del control interno de la empresa (directrices de aplicación), para la evaluación del control interno (directrices de evaluación) y para auditarlo (directrices de auditoría). Cabe destacar que estas últimas exigen explícitamente que el auditor revele las debilidades materiales del control interno sobre la información no financiera al realizar una declaración.<sup>128</sup>

En las directrices de evaluación se esboza un marco para examinar el control interno, que requiere que en el informe se revele, como mínimo, la siguiente información:

1. La declaración de autenticidad del informe del control interno por parte del consejo de administración.
2. La descripción general de la evaluación del control interno.
3. La base de la evaluación.
4. Su alcance.
5. Sus métodos y procedimientos.
6. La detección de las debilidades del control interno.
7. La corrección de anomalías del control interno y las acciones correctoras aplicables a las deficiencias significativas.
8. Las conclusiones de la eficacia del control interno.

Las orientaciones de la auditoría describen aspectos importantes de las pruebas de control interno:

1. Control interno relacionado con el entorno interno.
2. Control interno diseñado para evitar el riesgo de que el consejo de administración y la dirección anulen el control.
3. Proceso de evaluación de riesgos de la empresa.
4. Control interno para la comunicación de información y el proceso de información financiera.
5. Seguimiento interno y autoevaluación de la eficacia del control.

Las empresas que cotizan en bolsa están, además, sujetas a otras normas de control interno, por ejemplo, la Ley de Sociedades de la República Popular China, el Código de Gobierno Corporativo para las empresas que cotizan en bolsa en China, las directri-

---

<sup>128</sup> *Ibid.*

ces para los estatutos de las empresas que cotizan en bolsa y las instrucciones de control interno para las empresas públicas que cotizan en la Bolsa de Shenzhen y en la Bolsa de Shanghái, respectivamente.

La adopción formal de las BSEIC requiere que los directivos autoevalúen anualmente los controles internos. La opinión del auditor externo independiente sobre la eficacia del control interno de una empresa era inicialmente opcional, pero se hizo obligatoria con la publicación de directrices específicas en abril de 2010. No todas las empresas están obligadas a incorporar las BSEIC, aunque se las anima a proporcionar voluntariamente certificados de control interno para señalar su eficacia.

El sistema de control interno de las empresas públicas siempre ha estado en el centro de atención. En 2006, se publicaron las directrices sobre la gestión de riesgos de las empresas públicas.<sup>129</sup> El marco de las BSEIC también ha sido utilizado por las empresas estatales. La Comisión de Supervisión y Administración de Activos Estatales del Consejo de Estado (SASAC, por sus siglas en inglés) emite avisos para impulsar el control interno de las empresas públicas al siguiente nivel.<sup>130</sup> Se han establecido mecanismos de intercambio de información entre la STA, el Ministerio de Finanzas y la SASAC.

También hay normas específicas del sector. En 2019, el Banco Popular de China publicó un proyecto de normativa y solicitó la opinión pública acerca de las medidas de prueba sobre la supervisión de las sociedades financieras de cartera, que tienen como objetivo controlar eficazmente los riesgos financieros y contener la propagación del riesgo a otros sectores.<sup>131</sup> Este proyecto establece los umbrales de entrada para los requisitos de capital, las calificaciones del consejo de administración y la gestión y los parámetros de riesgo, y exige que las empresas establezcan un sistema de gestión de riesgos. Además, indica el marco general de control de riesgos, que incluye la gobernanza de riesgos, la gestión de riesgos, las herramientas de control interno, los sistemas de datos y la supervisión externa.

## Caso 4: El Marco de Control Fiscal de Alemania

### ***A. Antecedentes de la introducción del Consejo Práctico 1/2019 a la Norma de Auditoría 980 del Instituto de Auditores de Alemania***

En Alemania, los MCF entraron en la escena fiscal tras el decreto emitido por el Ministerio Federal de Finanzas (BMF, por sus siglas en alemán) en 2016. El decreto pretendía distinguir entre los casos de un mero error en una declaración tributaria y un delito fiscal. Según el BMF, si un contribuyente ha implantado el Sistema de Gestión de Control Fiscal

<sup>129</sup> Véase el enlace: <http://www.sasac.gov.cn/n2588035/n2588320/n2588335/c4258529/content.html>.

<sup>130</sup> Por ejemplo, Gobierno Central de la República Popular China: [http://www.gov.cn/zwggk/2012-05/11/content\\_2134556.htm](http://www.gov.cn/zwggk/2012-05/11/content_2134556.htm) y la SASAC (2019): <http://www.sasac.gov.cn/n2588035/n2588320/n2588335/c12670064/content.html>.

<sup>131</sup> Ministerio de Justicia de la República Popular China: [http://www.moj.gov.cn/news/content/2019-07/26/zlk\\_3228986.html](http://www.moj.gov.cn/news/content/2019-07/26/zlk_3228986.html).



(TCMS, por sus siglas en inglés) para cumplir con las obligaciones fiscales, esto podría servir de argumento contra cualquier constatación de que ha cometido de manera intencionada o negligente un delito fiscal.

Sin embargo, el decreto no aclara el concepto de TCMS. Por ello, un grupo de trabajo formado por representantes del BMF y del Instituto de Auditores de Alemania (IDW, por sus siglas en alemán) elaboró el llamado Consejo Práctico 1/2016 de la norma de auditoría 980 del IDW, que establece los elementos clave de un TCMS y también la norma de auditoría.<sup>132</sup>

El Consejo Práctico 1/2016 se elaboró tomando como base la norma de auditoría IDW PS 980 del IDW, vigente desde 2011. Sin embargo, esta vez se centró únicamente en el cumplimiento de las normas fiscales y, por lo tanto, es un caso de uso especial de IDW PS 980, ya que establece los sistemas de gestión fiscal. La norma de auditoría IDW PS 980 se refiere al diseño y a la auditoría de los sistemas de gestión del cumplimiento normativo.<sup>133</sup> de las diferentes actividades de una empresa, por ejemplo, las compras, y a las distintas obligaciones legales que debe cumplir, como la legislación antimonopolio.<sup>134</sup>

El Consejo Práctico 1/2016, similar a la norma de auditoría 980 de IDW, no es legalmente vinculante. Los contribuyentes pueden decidir libremente si lo cumplen o no.

## ***B. Elementos clave del sistema de gestión de control fiscal***

El Consejo Práctico 1/2016 especifica siete elementos fundamentales del TCMS que, al igual que los principios del MCF de la OCDE, se asemejan al marco GRE de 2017 del COSO, aunque no se recogen todos sus principios. Son relativos a la cultura, los objetivos, la organización, los riesgos, el programa, la comunicación, y la supervisión y mejora del cumplimiento.

### **Cultura del cumplimiento**

Refleja el enfoque del cumplimiento fiscal y es comparable al componente del marco de GRE de 2017 sobre gobernanza y cultura. Requiere el reconocimiento del cumplimiento fiscal por parte de los directores generales, del consejo de administración y de los órganos de supervisión. Se trata del *tone at the top* y del *tone from the top* (es decir, el papel que deben desempeñar *en y desde* la cúpula directiva). Este elemento afecta al comportamiento de los empleados y a la forma en que priorizan el cumplimiento fiscal. Puede expresarse en las directrices fiscales internas, en la estrategia fiscal y en cualquier otra documentación que se comunique al personal.<sup>135</sup>

<sup>132</sup> IDW Praxishinweis 1/2016 v. 31.5.2017: Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980.

<sup>133</sup> IDW Prüfungsstandard, Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Compliance-Management-Systemen (IDW PS 980), WPg-Supplement 2/2011, 78 ff., FN-IDW 2011, 203 ff.

<sup>134</sup> H. Breimann y A. Schwetzel (2017), Prüfung von Tax Compliance Management Systemen nach IDW PS 980: Prüfungsarten, Prüfungsvorgehen und Wirkung des Testats, DStR 2017, 2626.

<sup>135</sup> T. Handel (1945), Tax Compliance - Voraussetzungen und Enthftung nach IDW PS 980, DStR.

### **Objetivos del cumplimiento**

Es comparable al componente 2 de GRE 2017 (estrategia y fijación de objetivos). Los propósitos en materia de cumplimiento forman parte de los objetivos generales de la empresa. Son fundamentales para identificar los riesgos fiscales y pueden incluirse en las normas fiscales o en la estrategia fiscal. Deben ser coherentes, comprensibles, prácticos y medibles, y se definen teniendo en cuenta los recursos existentes. Este elemento proporciona una base sólida para diseñar una organización fiscal.

### **Organización del cumplimiento**

Está relacionado con el principio A2 de GRE 2017 (establecer estructuras operativas). Recoge las funciones y las responsabilidades con respecto al TCMS. En otras palabras, indica quién realiza qué tipo de tareas de observancia. Requiere documentación en términos de procesos de cumplimiento fiscal existentes, listas de comprobación, diagramas de procesos, manuales, etc.

### **Identificación y medición de los riesgos de cumplimiento**

Este elemento del TCMS se refiere a un proceso regular y continuo que debe existir para evaluar los principales riesgos fiscales a los que está expuesta una empresa. Se relaciona con el componente de rendimiento de GRE 2017.

### **Programa de cumplimiento**

Sobre la base de la evaluación del riesgo fiscal, debe establecerse un programa de cumplimiento que recoja lo que en GRE 2017 se denomina implementar la respuesta al riesgo (principio C4) y comunicar la información sobre el riesgo (principio E2). Un programa de este tipo describe las normas fundamentales de conducta y las medidas destinadas a la prevención y a la detección de los riesgos fiscales. El Consejo Práctico 1/2016 proporciona ejemplos de estas medidas que pueden incluirse en el TCMS. Las medidas preventivas incluyen directrices e instrucciones, listas de verificación, formación y comunicación de cambios legales. Las medidas de detección pueden abarcar: controles integrados en el proceso (por ejemplo, el principio de la comprobación doble), la evaluación sistémica de los datos, la organización o los controles técnicos (como la supervisión de las tecnologías de la información) y los controles aleatorios de la capacidad de comprensión del cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de quienes trabajan en la empresa.

### **Comunicación del cumplimiento**

Los elementos del TCMS deben ser comunicados a los empleados pertinentes y también a las partes interesadas externas. Este componente está relacionado con el principio E2 de GRE 2017 (comunicar la información sobre los riesgos) y el E3 (informar sobre el riesgo, la cultura y el rendimiento). Desempeña un papel fundamental para garantizar

## GRÁFICO 7. PROCEDIMIENTO DE ACCESO A LA GOBERNANZA FISCAL PARA GRANDES EMPRESAS DE PROPIEDAD PRIVADA Y GRUPOS ACAUDALADOS



Fuente: Wu (2020).

la comprensión de las responsabilidades, la cultura y los objetivos. También debe incluir la forma de comunicar los posibles incumplimientos.

### Procesos de control y mejora del cumplimiento

Por último, el TCMS debe incluir procesos de seguimiento y mejora del cumplimiento. Puede compararse con el principio D3 de GRE 2017: buscar la mejora de la gestión del riesgo empresarial. El TCMS tiene que ser objeto de un seguimiento regular que esté debidamente documentado. La supervisión abarca la definición de responsabilidades, los planes de monitoreo, la selección del personal con la suficiente experiencia para encargarse de esta tarea, las comprobaciones de la auditoría interna y la elaboración de informes sobre los resultados de las actividades de control. Tiene que incluir medidas de corrección en caso de que se produzca una infracción de las normas fiscales. En la práctica, suele representarse mediante una matriz de control que identifica los riesgos, los clasifica

y estima su valor. Todos los riesgos deben evaluarse desde una perspectiva orientada al proceso. A partir su evaluación, deben definirse las medidas y los controles adecuados (véase el gráfico 7).<sup>136</sup>

### **C. Auditoría del sistema de gestión de control fiscal**

El Consejo Práctico 1/2016 no solo describe los elementos fundamentales del TCMS, sino que también establece principios sobre cómo auditarlo. De acuerdo con el Consejo Práctico 1/2016, la auditoría del TCMS es una auditoría del sistema. No tiene como objetivo la identificación de casos específicos en los que se hayan infringido las normas, ni siquiera si no se han cumplido en absoluto. En cambio, se centra en la descripción de los principios y las medidas del TCMS preparado por la empresa. La auditoría de este sistema puede adoptar dos formas: de adecuación o de eficacia. Las auditorías de adecuación comprueban si el TCMS es apropiado en un momento determinado. Constatan si los principios y las medidas que describe son acertadas para identificar los riesgos, así como para prevenir el incumplimiento fiscal. El objetivo es verificar si los riesgos fiscales identificados son completos y si se minimizan hasta un nivel aceptable mediante controles oportunos. El auditor debe revisar el proceso para determinar cómo se identifican las empresas y los impuestos que se cubren, cómo se clasifican los riesgos para crear un mapa de riesgos, la comparación de los riesgos detectados con los potenciales en función del modelo de negocio y la adecuación de las medidas de control.

La auditoría de eficacia, en cambio, se considera integral, ya que incluye una auditoría de adecuación y va más allá de sus objetivos. Su finalidad es examinar si el TCMS es eficaz en un período determinado. De acuerdo con el Consejo Práctico 1/2016, tiene que cubrir un mínimo de seis meses de funcionamiento del TCMS. Un auditor debe establecer si las medidas de control se aplicaron durante el lapso evaluado. Se requieren pruebas de los procesos para confirmar su operatividad. A diferencia de la auditoría de adecuación, que se centra en el alcance y la exhaustividad de las medidas y los principios establecidos, la auditoría de eficacia demuestra su aplicación práctica (véase el gráfico 8).<sup>137</sup>

### **D. Importancia práctica**

Tras el decreto del BMF, el TCMS se convirtió en un controvertido tema de debate en Alemania. Varios contribuyentes decidieron implantar un TCMS completo. Dejando a un lado las razones puramente legales, muchas empresas aprecian el potencial del TCMS para optimizar sus procesos internos<sup>138</sup> e implementar nuevas soluciones informáticas.<sup>139</sup>

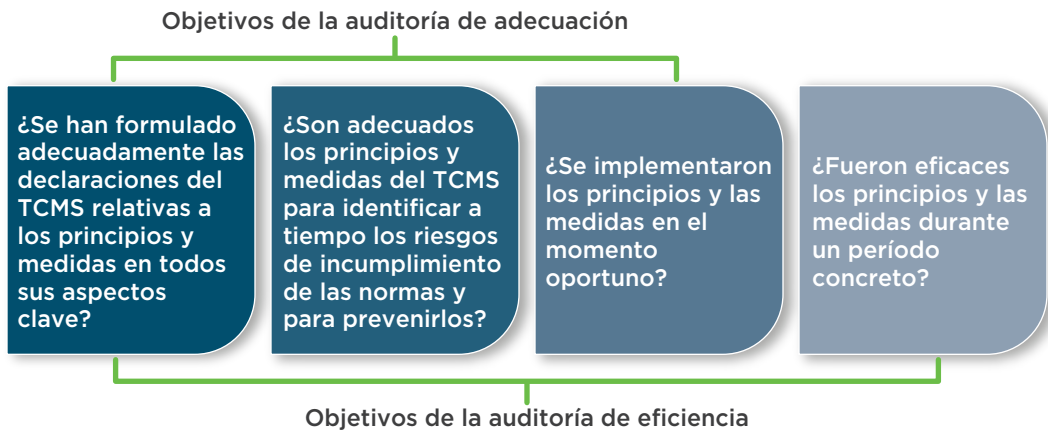
<sup>136</sup> H. Diebel y M. Geuenich (2019), Tax-Compliance-Management Systeme. Sicherheits- und Innovationstreiber für das gesamte Unternehmen, página 65. Juve Inhouse Steuern.

<sup>137</sup> S. Ludwig, H. Breiman y S. Kusch (2016), Ausgestaltung eines steuerlichen Kontrollsystems im Sinne des IDW-Praxishinweises zu PS 980 – BMF Scheiben v. 23.5.2016 zu §153 AO, DStR 2016, 2240.

<sup>138</sup> *Ibid.*

<sup>139</sup> TCSM-Umfrage (2019), Iuve, Inhouse Steuern, S. 35–36.

## GRÁFICO 8. AUDITORÍA DE ADECUACIÓN Y AUDITORÍA DE EFICIENCIA DEL SISTEMA DE GESTIÓN DEL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO



Fuente: Majdańska (2020).

También puede servir como medio para capacitar a los empleados que recién se incorporan sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales y su papel para garantizarlas. Sin embargo, algunos opinan que el TCMS no aporta ninguna novedad al trabajo de los departamentos fiscales, cuya responsabilidad sigue siendo la misma: procurar que se cumplan las obligaciones tributarias.

Curiosamente, el cometido del Consejo Práctico 1/2016 no parece ir más allá de la fuente de los elementos clave del TCMS. En concreto, no se ha convertido en una norma de auditoría común. Su certificación ha sido criticada por suponer un esfuerzo adicional, especialmente para las EMN. Dado que los procesos fiscales de estas corporaciones están expuestos a continuos cambios, algunos profesionales sostienen que el TCMS también requiere permanentes adaptaciones. Si está sujeto a una certificación externa, debe mantenerse actualizada, y esto supone un costo adicional. Una encuesta realizada a 16 de las 30 empresas del índice bursátil alemán DAX, reveló que hasta el 50% de ellas no tiene previsto auditar su TCMS de acuerdo con la norma IDW PS 980. Algunas empresas admiten abiertamente que tienen previsto auditar su TCMS por sí mismas.<sup>140</sup>

### Caso 5: El Marco de Control Fiscal de Italia

#### A. Antecedentes de la introducción del cumplimiento cooperativo en Italia

En Italia, el cumplimiento cooperativo (*Regime di adempimento collaborativo*) fue introducido por el Decreto Legislativo N.º 128 el 5 de agosto de 2015, titulado “Disposiciones

<sup>140</sup> Entrevista a Christian Dorenkamp (2019), TCSM-Umfrage, IuVE, Inhouse Steuern, pp. 35–36.

sobre la certidumbre fiscal en las relaciones entre la administración tributaria y el contribuyente, en aplicación de los artículos 5, 6 y 8, apartado 2, de la ley 11 de marzo de 2014, n. 23” (Decreto Legislativo 128/2015).<sup>141</sup>

La puesta en marcha del régimen fue precedida por un programa piloto que fue anunciado en junio de 2013 por la agencia tributaria italiana (*Agenzia delle Entrate*).

Al igual que en otros países, el cumplimiento cooperativo en Italia ofrece a los contribuyentes la posibilidad de un diálogo continuo y preventivo con la administración tributaria que permite a las partes llegar a un entendimiento común acerca de las situaciones que generan riesgos fiscales antes de que se presente la declaración de impuestos, lo que aumenta la certidumbre y disminuye los litigios.

El PCC italiano se dirige a los grandes contribuyentes capaces de detectar, medir y vigilar su riesgo fiscal, entendido este como el riesgo de operar infringiendo las normas y los principios fiscales que rigen el sistema tributario (es decir, a los que disponen de un MCF). Las administraciones tributarias se remiten directamente al trabajo de la OCDE sobre los MCF<sup>142</sup> y exigen que el marco aborde, entre otras cosas:

- La estrategia fiscal.
- Las funciones y las responsabilidades.
- Los procedimientos.
- La supervisión.

## **B. Contribuyentes elegibles**

Los siguientes grupos de contribuyentes pueden solicitar la adhesión al PCC:

1. Entidades residentes y no residentes con un establecimiento permanente en Italia y con un volumen de negocios o ingresos de explotación total superior a € 10.000 millones.
2. Entidades residentes y no residentes con un establecimiento permanente en Italia, con un volumen de negocios total o ingresos de explotación iguales, al menos, a € 10.000 millones, y que han solicitado el programa piloto lanzado en 2013.
3. Entidades que tienen la intención de seguir el criterio de la *Agenzia delle Entrate* emitido en respuesta a la resolución fiscal anticipada sobre nuevas inversiones, sin tener en cuenta el valor mínimo del volumen de negocios o ingresos.

---

<sup>141</sup> Decreto legislativo del 5 de agosto de 2015 N.º 128. Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, N.º 23. Disponible en: [https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/240914/Decreto+leg+05082015+n128\\_Decreto+legislativo+del+05\\_08\\_2015+n\\_128+-+art\\_3\\_7.pdf/81a126f4-f3e2-38a3-3ede-5534c04e0963](https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/240914/Decreto+leg+05082015+n128_Decreto+legislativo+del+05_08_2015+n_128+-+art_3_7.pdf/81a126f4-f3e2-38a3-3ede-5534c04e0963).

<sup>142</sup> OCDE (2016), *Co-operative Tax Compliance, Building Better Tax Control Frameworks*. París: OCDE. Disponible en: <https://www.oecd.org/publications/co-operative-tax-compliance-9789264253384-en.htm>.

El requisito del umbral se verifica por referencia al mayor valor de los ingresos indicados en los estados financieros o al volumen de negocios indicado en las declaraciones del impuesto al valor agregado (IVA) de los tres años anteriores a la solicitud.

Además, los contribuyentes mencionados en los puntos 1 y 2 pueden pedir, al solicitar la adhesión al programa, que se admitan sus entidades residentes y no residentes con un establecimiento permanente en Italia que desempeñen funciones directivas estratégicas en relación con el MCF, independientemente del importe del volumen de negocios o de los ingresos.

### **C. Proceso de solicitud: se exige el Marco de Control Fiscal**

Los contribuyentes interesados en adherirse al programa deben presentar una solicitud<sup>143</sup> y proporcionar datos que incluyan información sobre la actividad principal, la estrategia fiscal, el MCF y un mapa de los procesos de la empresa. La agencia tributaria también trata de verificar el MCF y, para ello, utiliza el trabajo realizado por los auditores del contribuyente y las funciones de supervisión internas y externas pertinentes.

### **D. Beneficios del programa**

Las principales ventajas de participar en el PCC italiano se derivan del artículo 6 del Decreto Legislativo 128/2015. Los contribuyentes podrán acogerse a lo siguiente:

- Procedimiento abreviado de solicitud preventiva en el que la administración tributaria se compromete a contestar las consultas empresariales en un plazo de 45 días desde la recepción de la petición o de la documentación adicional que se requiera.
- Reducción de la sanción y, en cualquier caso, sin superar el mínimo establecido en la normativa, suspensión de la recaudación hasta la liquidación definitiva por los riesgos comunicados con antelación de forma oportuna y completa en los casos en que la administración tributaria no esté de acuerdo con la postura adoptada por el contribuyente.
- Exención de la presentación de garantías para la devolución de impuestos directos e indirectos durante todo el período de participación en el PCC.

La *Agenzia delle Entrate*, a diferencia de algunas de sus homólogas, ha decidido dar a conocer los contribuyentes participantes. Actualmente, según la información disponible públicamente en el sitio web de la administración tributaria, 77 contribuyentes se han adherido al programa.<sup>144</sup> La lista contiene nombres de empresas muy conocidas, tanto

<sup>143</sup> El formulario de solicitud y las instrucciones que lo acompañan están disponibles en el sitio web de la *Agenzia delle Entrate*: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/agevolazioni/regime-di-adempimento-collaborativo/modistr-reg-adempimento-collaborativo>.

<sup>144</sup> La lista está disponible en: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/agevolazioni/regime-di-adempimento-collaborativo/elenco-societa-ammesse-al-regime>.

italianas como extranjeras, como el Grupo Ferrero, Intesa Sanpaolo, Nestlé, Pirelli y Shell Italia E&P.

## Caso 6: El Marco de Control Fiscal de Polonia

### A. Antecedentes de la introducción del cumplimiento cooperativo en Polonia

El concepto de cumplimiento cooperativo se introdujo en el sistema fiscal polaco en noviembre de 2019, mediante la aprobación de una nueva ley.<sup>145</sup> El objetivo ha sido establecer la relación de cooperación basada en tres valores: confianza mutua, transparencia y entendimiento.<sup>146</sup>

El programa está dirigido a las empresas de mayor tamaño y la participación es voluntaria. El umbral de entrada se fijó en un nivel relativamente alto, en € 50 millones de ingresos en el año anterior al de la solicitud de adhesión al programa (lo que significa que, aproximadamente, 2.700 contribuyentes eran elegibles en 2019, según los datos del Ministerio de Hacienda).

Curiosamente, la ley creó una oportunidad para que la Administración Fiscal Nacional de Polonia (NFA, por sus siglas en inglés) limitara aún más el número de contribuyentes en la fase piloto (a 20), en caso de que lo considerara necesario para su funcionamiento en los tres primeros años del programa. Al decidir qué contribuyentes aceptar, la administración tributaria tendría en cuenta su importancia económica y social.

### B. Directrices del Marco de Control Fiscal

El 9 de mayo de 2020, el Ministerio de Hacienda emitió varios documentos que proporcionan una orientación más amplia a los contribuyentes interesados en ser parte del programa. Además de un manual para los participantes en el programa de cooperación, se publicaron las directrices sobre el MCF y una guía de tipos de riesgo fiscal elaborada a efectos de una auditoría independiente de la función fiscal.

Además de los criterios puramente objetivos, los contribuyentes, para ingresar en el programa y suscribir el acuerdo de cooperación (*Umowa o wspoldzialanie*), deben someterse a controles de calidad. Una de las características del programa es la transparencia, que va más allá de las exigencias estándar de proveer información. Significa que los contribuyentes están obligados a diseñar y a aplicar un MCF que defina un conjunto de elementos y herramientas que permitan una supervisión eficaz de los asuntos fiscales dentro de la empresa. Las directrices publicadas por el Ministerio de Hacienda tienen por objeto presentar los requisitos del marco para la organización y las actividades internas realizadas por el contribuyente en el ámbito de los procesos fiscales aplicados.

<sup>145</sup> Ley del 16 de octubre de 2019 relativa a la resolución de litigios en materia de doble imposición y a la suscripción de acuerdos previos de fijación de precios de transferencia (Diario Oficial del 14 de octubre de 2019, Pos. 2200).

<sup>146</sup> Véase el Programa de Colaboración en: <https://www.podatki.gov.pl/program-wspoldzialania/>.



### **C. La auditoría previa**

En el curso de la llamada auditoría previa, la administración tributaria verifica la eficiencia y la adecuación del MCF y el cumplimiento fiscal del contribuyente en los dos años anteriores al año en que presentó la solicitud de participación en el programa polaco de cumplimiento cooperativo. En cuanto al MCF, la NFA verifica:

- El sistema de gestión del riesgo fiscal.
- Los controles internos.
- Las auditorías internas.
- La supervisión del cumplimiento de las actividades según la legislación pertinente.
- Los reglamentos internos y las normas regulatorias voluntarias.
- Los mecanismos de supervisión externa, incluida una auditoría independiente de la función fiscal.

Solo si la auditoría previa finaliza con un informe positivo, el contribuyente podrá firmar el acuerdo de cooperación con el responsable de la NFA. Esto constituye el inicio de la participación efectiva en el programa. El acuerdo se firma por un período ilimitado. Sin embargo, puede ser rescindido si se produjese una infracción o un incumplimiento grave de las normas fiscales. En ese caso, durante los dos años siguientes a la finalización del acuerdo, el contribuyente no podrá volver a solicitar la entrada en el programa.

### **D. Control y supervisión**

En el marco del programa, los contribuyentes son objeto de una supervisión que tiene los mismos objetivos que el proceso de fiscalización previo: verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y la eficiencia y la adecuación del MCF. Además, la administración tributaria puede llegar a diversos acuerdos con los contribuyentes, por ejemplo, sobre la interpretación de la legislación fiscal, los precios de transferencia, la aplicación de la norma general antiabuso (GAAR, por sus siglas en inglés), el importe de la deuda tributaria prevista para el año siguiente o cualquier otro que sea esencial para la continuación del programa.

Un contribuyente que participe en el programa también puede optar por una auditoría fiscal independiente proporcionada por un intermediario. Al igual que el proceso de auditoría previa y de supervisión, tiene por objeto demostrar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y la eficacia del MCF.

### **E. Ventajas**

Los contribuyentes pueden esperar obtener algunos beneficios de su participación en el programa. En primer lugar, les permitirá cooperar de manera informal con el responsable de la NFA y supondrá una señal de que han actuado de buena fe, lo que puede eliminar el riesgo de que se les imponga una sanción en cualquier caso de incumplimiento detectado por la administración tributaria. En segundo lugar, no se les aplicará ciertas compe-

tencias de las administraciones fiscales locales. Además, podría ser aplicable una demora en el inicio de procedimientos por infracción fiscal. Otra ventaja que obtienen es que no tendrán que informar los mecanismos que cumplan los requisitos nacionales (de acuerdo con la aplicación polaca de las normas de divulgación obligatoria)<sup>147</sup> que se hayan producido durante su participación en el programa. Por último, el programa también acelera el procedimiento para el Acuerdo Previo en Precios de Transferencia (APA), ofrece una reducción del 50% de los derechos de solicitud y disminuye el importe de las resoluciones fiscales vinculantes y de aquellas que se emiten sobre la norma general contra la evasión. También cabe mencionar que la información sobre la conclusión del acuerdo entre un contribuyente y el responsable de la NFA será pública, lo que puede resultar favorable para las relaciones públicas o la responsabilidad social corporativa.

La participación en el programa y la firma del acuerdo de cooperación proporciona a los contribuyentes un beneficio más. En el marco del acuerdo, puede celebrarse un pacto fiscal adicional, cuyo objetivo es garantizar la seguridad de la aplicación de la legislación fiscal en las siguientes cuestiones:

- Interpretación de las disposiciones de la legislación fiscal.
- Fijación de los precios de transferencia.
- Ausencia de motivos para aplicar la cláusula de elusión fiscal.
- El importe de la cuota tributaria prevista para el siguiente ejercicio fiscal en el impuesto sobre las sociedades.
- Cualquier otro aspecto necesario para garantizar la correcta implementación del acuerdo de cooperación.

#### ***F. Obligaciones del contribuyente y entrada en vigor***

La principal obligación de un contribuyente participante, además de contar con un MCF en funcionamiento, es informar al responsable de la NFA sobre cualquier cuestión fiscal significativa que pueda ser objeto de disputa entre el contribuyente y la administración tributaria o que pueda afectar la obtención de un beneficio fiscal por parte del contribuyente.

Las disposiciones legales que regulan el PCC polaco entraron en vigor el 1 de julio de 2020. Dado que todavía no hay suficiente experiencia, queda por ver cuántos acuerdos de cooperación se celebrarán, cómo funcionarán en la práctica y cuán atractivos resultarán para ambas partes.

---

<sup>147</sup> En virtud de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, del 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE relativa al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información (DO L 139 del 5 de junio de 2018), los Estados miembros de la UE tuvieron que aplicar una nueva obligación de comunicación fiscal, es decir, la notificación de los mecanismos que cumplen con las señas distintivas enumeradas en la directiva. Polonia amplió el alcance de las señas distintivas transfronterizas e incorporó también las nacionales, que no están incluidas en la directiva. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0822&from=GA>.

## Caso 7: El Marco de Control Fiscal de Rusia

### ***A. Antecedentes de la regulación del Marco de Control Fiscal en Rusia***

El monitoreo fiscal (o cumplimiento cooperativo o supervisión horizontal) fue implementado como un nuevo programa por la ley federal rusa en 2014. Es un programa voluntario de cooperación entre los contribuyentes (personas jurídicas) y las autoridades fiscales que sustituye los procedimientos tradicionales, incluidas las inspecciones fiscales (tanto en las oficinas de la administración como en las instalaciones de los contribuyentes). Para participar, las empresas deben cumplir con los criterios de elegibilidad y tener un MCF en funcionamiento.

El MCF es una de las partes estructurales esenciales del sistema de monitoreo fiscal. Oficialmente, el desarrollo de los marcos para los sistemas de información comenzó en 2011. Las empresas estaban obligadas a establecer métodos de control interno sobre la contabilidad y la presentación de informes contables.

Simultáneamente a la ley federal, el Ministerio de Finanzas (órgano ejecutivo para la regulación de la economía y las finanzas en Rusia) publicó la información sobre la estructura y la aplicación de los sistemas de control interno y las normas para la contabilidad y los informes (financieros) contables. Este documento introducía una definición de control interno y sus elementos, así como los requisitos de gestión de su sistema y su evaluación.

En ese momento, varias grandes empresas rusas ya contaban con sistemas de control interno de acuerdo con los requisitos del COSO y de la SOX de Estados Unidos que se habían implantado. La necesidad de establecerlos fue dictada por las exigencias de los reguladores de los mercados de valores extranjeros. Un marco de control interno que funcione correctamente era una condición obligatoria para que las empresas participantes pudieran cotizar en bolsa.

En Rusia, el sistema de control interno se presenta mediante los principios del COSO adaptados a las características específicas del sistema fiscal ruso. Las autoridades fiscales elaboraron requerimientos para los elementos estructurales del control interno, la asignación y evaluación de riesgos, la documentación de los procedimientos de control, la mejora de los sistemas de control interno y las auditorías.

### ***B. Requisitos del sistema de control fiscal (Marco de Control Fiscal) en Rusia***

En 2017, la Agencia Tributaria Federal de Rusia (FTS, por sus siglas en inglés) del Ministerio de Finanzas publicó la orden sobre los requisitos de los sistemas de control interno. En ella se incluyen las condiciones relativas a la elaboración de un MCF para cada contribuyente que participe en el PCC y se establecen los formatos de información de los MCF que deben presentarse regularmente a las autoridades fiscales en el marco del programa.

El nuevo proyecto de la orden sobre los requisitos para los MCF se publicó el 1 de febrero de 2021. En este caso, se incluirán las disposiciones de la orden sobre los requisitos para los MCF vigentes y las del proyecto de orden. El texto no ha sufrido cambios sig-

nificativos. Sin embargo, se revisaron y aclararon los formularios (tablas) y los formatos de información de los MCF.

Al igual que el modelo del marco de control interno del COSO de 2013, el MCF debe incluir cinco componentes de control interno:

1. Entorno de control.
2. Evaluación de riesgos.
3. Actividades de control.
4. Entorno de información (en el marco elaborado por el COSO: información y comunicación).
5. Actividades de seguimiento y evaluación del sistema de control interno.

Cabe destacar que las exigencias en cuanto al MCF son obligatorias e imperativas en Rusia. Las empresas deben establecer un sistema interno de control de riesgos, detectar y evaluar continuamente los riesgos y formalizarlos oficialmente en documentos. Deben completar formularios con información específica y presentarlos a las autoridades fiscales. La información sobre las 26 categorías de riesgo mencionadas en la orden sobre los requisitos de los MCF debe ser suministrada.

Es preciso que los riesgos identificados sean corregidos o minimizados por los procedimientos de control. Los requerimientos para los MCF incluyen la descripción de esos procesos y, además, proporcionan una lista de las metodologías de control que debe utilizar una empresa. Los contribuyentes pueden elegir entre los distintos modos aplicables. Sin embargo, la proporción entre los manuales y los automatizados puede influir en el nivel de madurez de la organización del MCF: cuantos más procesos automatizados haya, mayor será el nivel de madurez.

1. Sobre el método de desempeño:
  - Manual.
  - Dependiente de la informática.
  - Automatizado.
2. Momento de la actividad de control:
  - Preventivo.
  - Retrospectivo.

Los resultados de la ejecución de los procedimientos de control deben documentarse y conservarse, y las empresas deben analizarlos periódicamente y evaluar la eficacia de los métodos de control.

El FTS también especifica que los sistemas informáticos de las empresas deben ser capaces de procesar los datos de forma integrada, rastrear los errores e identificar los

desajustes. Las empresas están obligadas a realizar auditorías internas y externas de sus sistemas informáticos.

Además, la orden y el proyecto de orden sobre los requisitos para los MCF incluyen condiciones para los sistemas informáticos utilizados para:

- La contabilidad.
- La gestión de riesgos.
- El seguimiento y la evaluación del MCF.
- El control interno.

La orden y el proyecto de orden sobre los requisitos de los MCF también prescriben los documentos y los formatos de información que los contribuyentes tienen que presentar a la administración fiscal. El documento básico con la información sobre la organización del MCF debe incluir una descripción de todos los componentes del MCF de la empresa.

La orden y el proyecto de orden exigen la siguiente información sobre el MCF:

- Riesgos identificables a efectos del control fiscal: una lista de riesgos identificados mediante la aplicación del MCF.
- Procedimientos de control en función de la supervisión fiscal: una descripción de los métodos de control realizados por la empresa para minimizar los riesgos.
- Matriz de riesgos y procesos de control: una tabla que debe incluir la correlación de riesgos y las formas de control.
- Resultados de las prácticas de control con la finalidad del seguimiento fiscal: un registro de los procedimientos de control, que incluya información sobre cuántos se realizaron en el último período fiscal y sus resultados.
- Nivel de madurez del MCF: un cuadro que incorpora un sistema de evaluación de la organización del MCF basado en puntos (modelo de madurez). La evaluación se realiza desde la perspectiva de los componentes y las características del MCF que se evalúan.
- Medidas para reforzar el MCF: una lista de medidas destinadas a desarrollar y mejorar el sistema.

La información sobre la organización del MCF tiene que incluir detalles sobre las auditorías internas y externas. Actualmente, las autoridades fiscales no realizan revisiones del MCF. El análisis incluye sobre todo la verificación de la corrección del formato y la integridad de los datos que se presentan. La eficacia del MCF se comprueba indirectamente a través de la corrección de las declaraciones fiscales de los contribuyentes.

Además, la administración fiscal ofrece el modelo de madurez para identificar el nivel de desarrollo del MCF y que muestra, además, la extensión de la documentación contable principal presentada.

El modelo incluye cinco niveles de madurez del MCF:

- Inicial.
- Definido.
- Controlado.
- Gestionado.
- Optimizado.

La evaluación se realiza para cada componente del MCF en función de los niveles de madurez. Cada componente se evalúa mediante una puntuación: 1) puntos en el nivel inicial; 2) puntos en el nivel definido; 3) puntos en el nivel controlado; 4) puntos en el nivel gestionado, y 5) puntos en el nivel de optimización. La evaluación del MCF debe ser realizada por el contribuyente, y el resultado máximo es de 100 puntos para todos los criterios. La orden y el proyecto de orden sobre los requisitos de los MCF incluyen normas sobre el número máximo de registros e informes financieros que las autoridades fiscales pueden solicitar al contribuyente en el marco del programa de control fiscal. Según estas normas, la cantidad de información que se solicita depende del nivel de desarrollo y de organización del MCF: un nivel óptimo del MCF (el más alto de evaluación) reduce la cantidad de documentación contable primaria solicitada del 50% (nivel inicial) a solo el 5% (nivel óptimo) del total. Sin embargo, el logro del nivel de optimización se ve obstaculizado en la práctica: actualmente, ningún contribuyente puede disfrutar del beneficio de presentar solo el 5% de la documentación requerida, y la norma se considera inactiva.

### ***C. Particularidades de la normativa rusa sobre los Marcos de Control Fiscal***

#### **1. Formato obligatorio**

En primer lugar, la principal característica particular de los MCF rusos es la obligación de cumplir los requisitos oficiales. Las normas reglamentarias relativas a los MCF están consagradas en documentos legales (leyes y reglamentos). Estas normas incluyen disposiciones detalladas sobre la organización del MCF, sus funciones, características, evaluación de los riesgos y divulgación, aun la información sobre la evaluación de su nivel de madurez. Los formatos de los documentos también están estrictamente definidos por los reglamentos. Los anexos del proyecto de orden sobre los requisitos de los MCF incluyen diez cuadros preelaborados (frente a los nueve de la versión actual), que los contribuyentes están obligados a completar con la información de sus MCF, y no pueden presentarla en otro formato, por ejemplo, de texto.

El modelo ruso de MCF no implica un control de confianza por parte de las autoridades fiscales en diferentes niveles de garantía, como ocurre en el modelo holandés de “piel de cebolla”. Es decir, en lugar de confiar en el control interno, en las auditorías inter-

nas y en los auditores externos que certifican la eficacia del MCF y del control interno, la FTS aplica un enfoque directo por el que las autoridades fiscales auditan directamente el MCF y el control interno de los contribuyentes y lo certifican.

Las regulaciones imperativas y detalladas hacen que el formato clásico de relación entre un contribuyente, un asesor tributario y la administración fiscal se sustituya por una relación de dos caras entre un contribuyente y una administración tributaria.

El significativo número de documentos que hay que presentar en un formato estrictamente establecido supone una carga considerable para los contribuyentes. Los informes del MCF son un conjunto de reportes adicionales que el contribuyente debe generar trimestralmente y presentar a las autoridades fiscales; el diseño de los formularios exige un proceso empresarial específico, y administración y recursos adicionales. El nuevo proyecto de orden sobre los requisitos de los MCF no redujo la carga administrativa de los contribuyentes, y reforzó así la política establecida.

La FTS pretende perfeccionar las normas de control fiscal. La razón principal es el creciente número de participantes en el programa y la necesidad de utilizar los recursos de forma más eficiente. En 2020 se publicó un proyecto de orden, sobre los formularios y los formatos de los documentos que se utilizan en el programa de supervisión fiscal y sus requisitos, que sustituirá a la actual Orden N.º 323. Para febrero de 2021, el proyecto de orden era objeto de consulta pública. Otro proyecto de orden, acerca de los formularios y los formatos de los documentos que se utilizan para un dictamen motivado de una administración tributaria y sus requisitos, fue divulgado para su revisión pública en 2020.

## **2. Automatización de los procesos de intercambio de información entre los contribuyentes y las autoridades fiscales**

La segunda característica de los requisitos del MCF, que los diferencia de los planteados por las administraciones fiscales de los otros países que se incluyen en este apéndice, es la automatización de los procesos de intercambio de información entre los contribuyentes y la administración tributaria. La automatización pretende hacer un uso más eficaz de los recursos cuando la cantidad de participantes en el control fiscal es cada vez mayor.

Por ejemplo, la orden de la FTS de octubre de 2020 implementó una aplicación (subsistema) de control fiscal en un sistema de información automatizado (AIS, por sus siglas en inglés) Nalog-3, que permitirá la transferencia automática de documentos e información de los participantes en el programa de control fiscal. En relación con el intercambio de documentación, el proyecto de orden antes mencionado sobre los formularios y formatos de los documentos que se utilizan en el programa de control fiscal y sus requisitos determina que todos los documentos deben presentarse en formato XML (excepto los archivos sobre las políticas contables, que se proporcionan en PDF/A-3).

Un nuevo proyecto de orden sobre los requisitos de los MCF incluye normas para que varios de los documentos se presenten en formato XML.

### **3. Las autoridades fiscales pretenden integrar los sistemas informáticos de los contribuyentes con el suyo**

Las autoridades fiscales intentan integrar sus funciones de control en los sistemas de información de los contribuyentes. Esta decisión representa una diferencia con respecto a las políticas fiscales de otros países, donde las autoridades suelen preferir mantenerse al margen de los contribuyentes e intervenir lo menos posible.

El razonamiento que subyace a los requisitos del MCF de Rusia es proporcionar a las autoridades fiscales un medio para diseñar métodos de control que puedan ser implementados y automatizados en los sistemas informáticos de los contribuyentes; es decir, es una herramienta para automatizar la inspección fiscal del contribuyente, y el número, la cantidad y la profundidad del control son determinados por las autoridades fiscales.

#### ***D. Planes para el desarrollo de la normativa sobre el Marco de Control Fiscal en Rusia***

Una nueva ley federal puso en marcha las enmiendas al Código Fiscal de la Federación Rusa, que incluyen normas que disminuyen los umbrales para las empresas que pueden participar en el programa de control fiscal. Los valores mínimos de entrada se han reducido de RUB 3.000 millones a RUB 10.000 millones, según criterios acumulativos, como el total de impuestos pagados, el volumen total de los ingresos obtenidos mediante datos contables y el valor total de los activos por medio de datos contables. La nueva normativa entró en vigor el 1 de julio de 2021.

El FTS está desarrollando más los sistemas de control interno y del MCF para alcanzar los siguientes objetivos:

- Pasar al tratamiento automatizado de los datos sobre los MCF de los contribuyentes.
- Incluir protocolos para los procedimientos de control automático en una lista de documentos que deben presentar los contribuyentes.
- Introducir requisitos para los métodos de control automático de los MCF.

Además, la FTS trabaja activamente para mejorar el programa de control fiscal en general y para impulsar mayores beneficios para los contribuyentes, por ejemplo, añadiendo el procedimiento de devolución del IVA y de los impuestos especiales. Estas medidas pueden atraer a más contribuyentes a participar en el programa.

El control fiscal es una de las áreas prioritarias para las autoridades fiscales rusas. En el reciente informe de la OCDE *Tax Administration 3.0: digital transformation of tax administration*, el FTS presentó su programa de control fiscal (*Cooperative Compliance*) como un ejemplo de la transformación digital del trabajo de las autoridades fiscales y de la comunicación con los contribuyentes.

En el momento de redactar este texto, la transición a las nuevas normas todavía está en curso. Es difícil concluir si el nuevo programa será inequívocamente positivo para los



contribuyentes y las autoridades fiscales. Sin embargo, es probable que la práctica del MCF y del control fiscal en Rusia conserve las características que la distinguen de la de otros países, como normas, formularios y formatos estrictos, así como el uso de procesos automatizados.



# CAPÍTULO 5



## Elaborar una metodología para medir los costes y beneficios de los Programas de Cumplimiento Cooperativo

---

### 5.1. Introducción

#### 5.1.1. Alcance de la investigación

El objetivo de la investigación reflejada en este capítulo ha sido examinar el Marco de Cumplimiento Cooperativo con el fin de establecer una metodología para medir los costes y beneficios de dicho marco. Para ello, se utilizaron investigaciones y estudios anteriores realizados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y el Grupo Fiscalis de la Unión Europea.<sup>148</sup>

La labor de investigación se llevó a cabo mediante la obtención de información y los conocimientos expertos de los miembros del grupo de trabajo. Esa información se some-

---

<sup>148</sup> OCDE (2014), *Measures of Tax Compliance Outcomes: A Practical Guide*, París. Disponible en: <https://doi.org/10.1787/9789264223233-en>.

tió posteriormente a un análisis y a un debate más profundo durante un taller celebrado en septiembre de 2019.

### 5.1.2. Cuestiones críticas

Se detectaron las siguientes cuestiones concretas como críticas para la realización de la investigación:

- a. La variabilidad del diseño específico de los marcos de las administraciones tributarias puede dar lugar a que se realicen diferentes acciones y tareas dentro de dicho diseño. Esto afectará al coste global de la aplicación del marco. El hecho de que el diseño pueda variar entre las distintas jurisdicciones debe tenerse en cuenta a la hora de evaluar los costes y beneficios. Cualquier metodología de medición debe ser lo suficientemente flexible como para tomar en cuenta una amplia gama de variaciones en las especificidades de los marcos individuales, que deben reflejar el contexto específico del país en el que se aplican. Las referencias a las acciones y tareas llevadas a cabo como parte del marco deben entenderse de forma amplia y podrían incluir herramientas y métodos aplicados dentro del mismo, como el mapeo de procesos internos, las actividades de cumplimiento en tiempo real, el proporcionar orientación, las actividades de auditoría, etc.
- b. Una vez identificadas las acciones y tareas, podría ser relevante considerar si es necesario detectar por separado los costes de las acciones y tareas que surgen sobre la base de las actividades regulatorias, que no sean voluntarias, y aquellos costes directamente relacionados en el Marco de Cumplimiento Cooperativo, es decir, las actividades adicionales que las partes realizan para aplicar el marco.
- c. Es preciso identificar a los actores implicados en la aplicación del régimen de cumplimiento cooperativo, con el fin de establecer una metodología coherente para medir sus costes y beneficios. La referencia a estos actores podría entenderse de forma bastante amplia; además de las partes obvias, es decir, el contribuyente y la administración tributaria, también deberían incluirse los asesores fiscales y otros organismos gubernamentales. Su alcance puede variar en las distintas jurisdicciones. Desde un punto de vista práctico, es mucho más fácil centrarse en los principales actores de una relación de cumplimiento cooperativo, es decir, el contribuyente y la administración fiscal. Es probable que el impacto sobre los asesores fiscales se refleje indirectamente en los costes generales de cumplimiento en los que incurre el contribuyente. Es factible que la relación de otras partes con el Marco de Cumplimiento Cooperativo sea más remota.
- d. Se deben determinar los métodos comparativos para evaluar los costes y beneficios de los regímenes de cumplimiento cooperativo y revisar su aplicabilidad de forma crítica, teniendo en cuenta sus objetivos y metas, tal y como establece la OCDE en el informe de 2013. Dicho de otro modo, y desde la perspectiva de la eficiencia y posi-

blemente de la eficacia, determinar qué métodos alternativos deberían incluso compararse con el Marco de Cumplimiento Cooperativo.

- e. Es menester desarrollar criterios que puedan funcionar como un índice de complejidad para ayudar a medir los beneficios del régimen de cumplimiento cooperativo. Esto implicaría la identificación de los criterios para determinar la complejidad del cumplimiento de las obligaciones fiscales en diferentes jurisdicciones. El índice de complejidad tendría en cuenta los sistemas fiscales de las distintas jurisdicciones, por ejemplo, comparando la duración de los diferentes procesos, como las inspecciones fiscales y los Acuerdos Previos en Precios de Transferencia (APA, por sus siglas en inglés). Esto podría dar lugar a una estimación a nivel nacional de la carga administrativa que soportan los grandes contribuyentes y la administración tributaria, así como del impacto del Marco de Cumplimiento Cooperativo. ¿Cómo afecta el régimen a la conducta de cada una de las partes y en qué medida influye en la complejidad de la normativa desde la perspectiva del sistema fiscal local?

Las reflexiones y los conocimientos prácticos de los miembros del grupo han desempeñado un destacado papel durante esta investigación. Ha resultado positivo identificar las mejores prácticas existentes y compararlas entre sí, y utilizarlas como base para desarrollar un método o métodos estandarizados para medir los costes y beneficios del Marco de Cumplimiento Cooperativo.

### 5.1.3. Enfoque de la investigación

Durante la investigación se registraron al menos dos enfoques:

- Los costes y beneficios reales atribuibles al Programa de Cumplimiento Cooperativo (PCC), es decir, la eficiencia de las acciones realizadas por los actores involucrados.
- La posible eficacia, es decir, el impacto y el valor del PCC en términos de resultados de cumplimiento fiscal.

El primer enfoque puede entenderse mejor en términos de los costes y beneficios directos (ahorros de costos) derivados de la aplicación del programa, expresados en términos monetarios. Este punto de vista se puede ampliar para abarcar posibles costes y beneficios indirectos.

El segundo enfoque es más difícil que el hecho de determinar los costos y beneficios reales desde la perspectiva de la eficiencia. Es necesario decidir cómo debe definirse la eficacia y si es posible medirla en la práctica, ya que puede ser un valor teórico. Desde un punto de vista amplio, la eficacia podría incluir varias perspectivas diferentes, como los resultados del comportamiento fiscal, la disminución de la brecha fiscal, los ingresos fiscales obtenidos y la reducción de la incertidumbre fiscal. El grupo estu-

dió cada uno de estos aspectos, y cómo podrían traducirse en indicadores cuantificables de eficacia.

## **5.2. Información recibida mediante el cuestionario y el taller realizado**

### **5.2.1. Identificación de los agentes que participan directa e indirectamente en el régimen de cumplimiento cooperativo**

Los actores directamente implicados que se identificaron son los siguientes:

- Administración tributaria.
  1. Aduanas.
  2. Grandes contribuyentes.
  3. Asesores fiscales.
  4. Colegios y asociaciones profesionales (de asesores fiscales).
  5. Sector científico (universidades).
  
- Los actores indirectamente implicados que se identificaron son los siguientes:
  1. Representantes de organizaciones empresariales.
  2. Abogados tributaristas y gestores fiscales.
  3. Ministerios de Hacienda o Finanzas.
  4. Medios de comunicación.
  5. Políticos.
  6. Organizaciones no gubernamentales (ONG).
  7. Sector científico (universidades).
  8. Colegios y asociaciones profesionales (de asesores fiscales).

La importancia de distinguir a los actores radica en ayudar a centrar la investigación para determinar aquellos cuyos costes y beneficios son directamente relevantes para la evaluación del PCC de aquellos que pueden tener un interés en los resultados (políticos y ONG, por ejemplo), pero que no están directamente involucrados en el proceso de cumplimiento. La posible complejidad surge del hecho de que los diferentes actores solo pueden tomar en cuenta los costes específicos de los que son conscientes. Durante la investigación, los representantes de las administraciones tributarias se dieron cuenta de que únicamente podían considerar a los actores y los costes sobre los cuales contaban con información. En este sentido, resultó útil que dispusieran de datos de alta calidad sobre los costes directos derivados de sus propias actividades relacionadas con el PCC. Desde el punto de vista de las empresas, vale tener en cuenta el impacto en sus costes de cumplimiento, incluidos los relativos a los agentes indirectamente implicados. Estos deberían considerarse a la hora de medir los costes y beneficios del PCC.

Como conclusión, se observan diferencias de opinión sobre lo que debe estar comprendido en el cálculo de los costes y beneficios, y sobre la conveniencia de incluir tanto a los agentes directos como a los indirectos. Estas diferencias se deben en gran medida a la cuestión práctica de quién tiene acceso a los datos pertinentes. El grupo de trabajo debatió cómo podrían superarse estas dificultades prácticas para ampliar los datos en los que se basa cualquier evaluación de los regímenes de cumplimiento cooperativo. Se reconoció que diversas partes pueden tener interés en la medición de sus costes y beneficios. Durante la investigación se puso de manifiesto que, a la hora de evaluar dichos costes y beneficios a un nivel más general, era esencial abarcar y considerar los intereses de todas las partes involucradas, incluidos los asesores y el público en general/la sociedad civil, y no solo de quienes se viesen directamente afectados.

### 5.2.2. Medidas comparativas, o de otro tipo, consideradas

Durante la investigación, los representantes de las empresas pudieron identificar algunos factores que generan costes, que podrían ser relevantes para evaluar los gastos y comparar su incidencia en la base de contribuyentes que participen de un PCC y con contribuyentes similares que no intervengan en el programa. Entre ellos se encuentran la frecuencia y la duración de las inspecciones fiscales, la utilización de los APA y las consultas vinculantes. Las administraciones tributarias sugirieron que los posibles indicadores podrían incluir la tasa fiscal efectiva del contribuyente, la cantidad de inspecciones fiscales realizadas, el número y la cuantía fiscal de los litigios, y el número de consultas vinculantes solicitadas. Además, dichas administraciones mencionaron el tiempo que emplean los funcionarios en la gestión de los contribuyentes, que podría comprender el tiempo dedicado a la revisión de las declaraciones fiscales y la documentación relacionada, el tiempo invertido en reuniones con los contribuyentes y en la correspondencia utilizada, y el tiempo empleado en responder a las consultas fiscales vinculantes solicitadas.

El grupo de investigación consideró la relación entre estas posibles medidas y su aplicabilidad a la evaluación de los PCC, y llegó a la conclusión de que, en la medida de lo posible, deberían utilizarse los mismos indicadores para comparar a los participantes en el PCC con los contribuyentes ajenos al este. Sin embargo, medir un efecto específico en el cumplimiento de cualquier gran empresa sería intrínsecamente difícil. Desde el punto de vista de las autoridades, resultan más prácticas las medidas indirectas, como el número de resoluciones para las consultas vinculantes dictadas y el alcance de las acciones de comprobación tributaria y los recursos interpuestos.

La conclusión a la que llegó el grupo de investigación fue que gran parte de los indicadores son principalmente factores de gestión que se centran en el proceso de cumplimiento. No está claro que la medición de la eficacia del proceso sea suficiente como método de comparación, ya que dice relativamente poco sobre los resultados del cumplimiento alcanzados. El grupo de investigación decidió que era menester considerar medidas adicionales que ayudaran a distinguir la eficacia del proceso de su eficiencia. Estas se

examinan con más detalle a continuación, e incluyen el importe de la base imponible que puede considerarse asegurada por el PCC y el impacto en la certidumbre fiscal, medido en relación con las provisiones dotadas para posiciones fiscales inciertas. En cuanto a las medidas sobre el impacto en los costes del cumplimiento, estas deberían contemplar el impacto en los costes de cumplimiento de los grandes contribuyentes que participan de los PCC. La cuestión práctica es cómo evaluar estos costes y compararlos con los de otros contribuyentes. La tasa fiscal efectiva (TFE) fue una de las medidas debatidas; sin embargo, plantea varias cuestiones, que se examinan con más detalle seguidamente. Por una parte, la TFE es relativamente fácil de medir y seguir a lo largo del tiempo para detectar cualquier tendencia general. Por otro, no queda claro hasta qué punto es legítimo considerarla como una medida del éxito de los PCC. Es evidente que se necesitan datos de los contribuyentes para poder realizar una evaluación exhaustiva de la eficacia de un PCC. Sin embargo, los contribuyentes no tienen ninguna obligación legal de proporcionar información a la administración tributaria sobre sus procesos internos, y los contribuyentes ajenos al programa pueden ser reacios a hacerlo por considerarlo una carga adicional.

### 5.2.3. Medidas de costo-eficiencia y costo-eficacia utilizadas

El grupo de investigación identificó las siguientes medidas de rentabilidad (eficiencia) que ya están siendo utilizadas:

- Eficiencia de la administración tributaria en el proceso de análisis del cumplimiento (coste en términos de tiempo empleado en la evaluación de riesgo de las declaraciones).
- Dedicación a tiempo completo de los funcionarios a la gestión del cumplimiento del contribuyente.
- Trabajos de seguimiento necesarios para garantizar la liquidación de la deuda tributaria correspondiente a un período impositivo (siempre que pueda realizarse la comparación en relación con el contribuyente antes y después de entrar en el PCC).
- Reducción de los plazos de duración de las inspecciones fiscales.
- Disminución de los recursos humanos dedicados a los contribuyentes acogidos al PCC (en comparación con otros contribuyentes).
- Reducción de los costes de administración para el contribuyente.

La frecuencia de cálculo de estos indicadores puede variar de trimestral a anual.

En cuanto a los métodos para medir la eficacia, el grupo de investigación detectó que los siguientes ya se encuentran en uso:

- Recaudación de los ingresos fiscales por parte de la administración tributaria (diferencia entre los grandes contribuyentes inscritos y no inscritos en el Marco de Cumplimiento Cooperativo).



- Recaudación de ingresos fiscales por TFE.
- Realización de encuestas de satisfacción de los contribuyentes.

Una vez más, la frecuencia de los informes puede variar de trimestral a anual.

El grupo de investigación comprobó que la distinción entre las medidas de eficiencia y eficacia no siempre es evidente. No obstante, debería ser posible llegar a una conclusión sobre si una medida concreta está más relacionada con la eficacia que con la rentabilidad. En cualquier caso, hay que tener en cuenta las diferentes percepciones de las partes. El grupo de investigación reconoció que, en términos subjetivos, la evaluación difiere cuando se contempla desde la posición de los grandes contribuyentes, en lugar de hacerlo desde la administración tributaria.

Como corolario, el grupo de investigación identificó algunas medidas clave para evaluar los PCC, que se describen en la sección sobre metodología y métodos de medición propuestos para ser desarrollados. Estas disposiciones han sido concebidas para permitir una comparación entre los grandes contribuyentes adheridos y los que no lo están. El criterio debe basarse en un conjunto completo de indicadores y no en una sola cifra. Resulta especialmente beneficioso si una administración tributaria ya ha elaborado un enfoque holístico para la medición del cumplimiento fiscal general, incluida la medición de la brecha fiscal. Es mucho más problemático si la administración tributaria sigue considerando el rendimiento de los controles del cumplimiento como su principal medida de éxito.<sup>149</sup>

#### 5.2.4. La complejidad de la jurisdicción desde la perspectiva de la medición de los beneficios

Durante la investigación, el grupo también examinó la complejidad de las jurisdicciones desde el punto de vista de la medición de los beneficios del PCC y desagregó los siguientes aspectos que deben tenerse en cuenta:

- La estabilidad del sistema tributario.
- La certidumbre fiscal.
- Los costes operativos.
- El marco de inversión a largo plazo.
- Los mecanismos de resolución de conflictos.
- La necesidad de que la administración tributaria proporcione seguridad y orientación a los grandes contribuyentes.
- El reconocimiento de la confianza legítima como concepto jurídico.

<sup>149</sup> Para un análisis más completo de la inadecuación del rendimiento del cumplimiento como medida del éxito, véase OCDE (2014), pp. 40 y ss.

La legislación a nivel nacional podría considerarse una carga para los grandes contribuyentes; por ejemplo, puede establecer diferentes niveles de costes directos, como los de cumplimiento y de asesoramiento. La legislación a nivel nacional también puede desalentar las inversiones. Los sistemas tributarios pueden seguir siendo complejos, pese a las reformas fiscales, y el objetivo del PCC debería ser facilitar información adecuada y precisa, gestionar los riesgos fiscales, generar confianza y proporcionar seguridad jurídica. Además, en algunas jurisdicciones pueden existir distintos niveles reguladores, tanto de acuerdo con leyes de carácter nacional como autonómico o regional. En los programas en los que el fondo prevalece sobre la forma, puede haber mayores niveles de incertidumbre sobre el tratamiento fiscal de operaciones complejas. Hay varios regímenes de cumplimiento que son específicos de cada país (por ejemplo, la obligación de publicar una estrategia fiscal en Reino Unido), mientras que otros son más uniformes entre los países (por ejemplo, el cumplimiento de los precios de transferencia, las declaraciones del impuesto sobre las sociedades, el cumplimiento del impuesto al valor agregado [IVA]).

El grupo de investigación consideró el impacto del Marco de Cumplimiento Cooperativo sobre las acciones realizadas por los grandes contribuyentes o las administraciones tributarias. El grupo observó que estas últimas pueden ofrecer más seguridad jurídica, especialmente a través de las decisiones relativas a la aplicación de la ley y las regulaciones en materia tributaria, cuando hay una interpretación jurídica inequívoca que puede proporcionar una seguridad jurídica más temprana. Los métodos de control fiscal tradicionales, como las inspecciones tributarias, pueden conllevar procedimientos dilatados. En comparación con los métodos tradicionales, los PCC deberían permitir una relación productiva entre las partes, incluida la posibilidad del debate anticipado (previo a la presentación de la declaración) de cuestiones potencialmente controvertidas. El grupo también descubrió que, en algunas jurisdicciones, el PCC es relativamente informal y no es más que uno de los varios factores que contribuyen a la evaluación de la autoridad fiscal del perfil de riesgo de un contribuyente. En estos casos, puede no tener un impacto significativo en las acciones de los grandes contribuyentes o de las autoridades fiscales.

Es evidente que, por regla general, el régimen fiscal aplicado a los grandes contribuyentes resulta complejo desde el punto de vista normativo. Hay una legislación europea a nivel supranacional, y luego hay una legislación a nivel regional e incluso a nivel local. En la práctica, la complejidad surge de las enmarañadas normas en torno a la contabilidad fiscal, las cotizaciones a la seguridad social de los empresarios, el IVA a tipo cero y las exenciones del IVA.

Se llegó a la conclusión de que la complejidad proviene de cómo se diseñan los sistemas fiscales; sin embargo, el enfoque que adopte la administración puede mitigar el impacto de cualquier tipo de complejidad. La complejidad de la legislación fiscal no es relevante para la evaluación del PCC en sí mismo.

### 5.2.5. La capacidad de medir la eficiencia (de costes) y la eficacia del Marco de Cumplimiento Cooperativo, y su relación con la voluntad de adherirse a un Programa de Cumplimiento Cooperativo

Durante la investigación, el grupo estudió cómo la capacidad de medir la rentabilidad y la costo-eficacia de un Marco de Cumplimiento Cooperativo afectaría a la disposición de los contribuyentes para inscribirse en un PCC. El grupo consideró que la medición puede contribuir a promover cambios legales indispensables y a fomentar la aceptación por parte de las administraciones tributarias. El cálculo de la relación de costo-beneficio, especialmente al tomar en cuenta la necesidad de realizar alguna inversión inicial durante la fase de puesta en marcha, se considera clave para que los grandes contribuyentes decidan adherirse al programa.

Como conclusión, se podría afirmar que, desde el punto de vista de los grandes contribuyentes, debería existir una justificación económica para inscribirse en el PCC, cuyas ventajas deberían destacarse claramente (por ejemplo, la reducción de la carga administrativa). El diseño del programa también debe tener en cuenta otros principios que rigen la buena administración fiscal. También se consideró que hay otras cuestiones importantes, como la igualdad de trato de los contribuyentes, requisito que debe cumplir la autoridad fiscal. El tratamiento de los temas fiscales debe ser coherente y objetivo. El carácter obligatorio de estas posiciones fiscales y la política de sanciones por parte de la administración tributaria también se estimaron fundamentales. La disminución de la información solicitada por las propias autoridades fiscales (ya que esta se provee en las reuniones informales) y la realización de inspecciones fiscales más específicas y menos frecuentes serían incentivos importantes para que los contribuyentes se inscribieran en un PCC y colaboraran con las autoridades.

El grupo de investigación identificó las medidas que consideró más destacadas y que podrían constituir un conjunto estandarizado de métodos de medición capaces de funcionar a nivel internacional y no solo en una jurisdicción específica.

## 5.3. Metodología y métodos de medición propuestos para ser desarrollados

Tras la investigación llevada a cabo y discutida durante el taller, el grupo de investigación fue capaz de identificar los siguientes métodos de medición, que pueden proporcionar una evaluación global de la eficiencia y la eficacia de los PCC. Los métodos de medición se han dividido en seis grupos: i) cumplimiento tributario/riesgo fiscal, ii) seguridad jurídica, iii) gestión de riesgos fiscales de los contribuyentes, iv) costes (cumplimiento/recaudación), v) confianza y relaciones, y vi) satisfacción del contribuyente.

### 5.3.1. Cumplimiento tributario/riesgo fiscal

El grupo indagó si la TFE de los contribuyentes adheridos a un PCC debía compararse con la de quienes no lo están, dando a entender que los contribuyentes participantes

presentarían una TFE más elevada como consecuencia de un mayor nivel de cumplimiento. Sin embargo, la utilización de la TFE como medida de éxito de los PCC es problemática por dos razones:

- El objetivo del concepto de cumplimiento cooperativo no es afectar a la cuantía de la deuda tributaria de los contribuyentes. Se trata más bien de garantizar que se determine la cuantía correcta de la deuda en un proceso que sea menos conflictivo y costoso que el del enfoque tradicional. En principio, la TFE de los contribuyentes que participan en el programa no debería ser diferente de la de los que no participan en él; lo que variará es el tiempo y el esfuerzo que se requiere para alcanzar el cumplimiento.
- La consecución de la certidumbre fiscal puede reducir la TFE, al menos a corto plazo. La razón de ello es que la necesidad de provisionar en las cuentas del contribuyente las posiciones fiscales inciertas debería reducirse o incluso eliminarse.<sup>150</sup>

Por estas razones, la TFE no se considera una métrica útil.

También se consideró la posibilidad de que la administración tributaria utilice como indicador el resultado de la evaluación de riesgo del contribuyente. Sin embargo, no está claro que se trate de una medida útil, al menos externamente. La calificación no se hace pública en muchas jurisdicciones y se ve afectada por factores distintos del comportamiento del contribuyente, como la complejidad de la actividad económica correspondiente. También podría verse como algo circular: al contribuyente se le asigna una puntuación baja porque está en el PCC; por lo tanto, el programa es un éxito. En la medida en que la evaluación de riesgo incluya una valoración del Marco de Control Fiscal (MCF) del contribuyente, basada en la norma de garantía de auditoría como la que se examina en el capítulo 4, se podrá contar con una medida objetiva del éxito, lo que se analizará más adelante.

El grupo considera que un “indicador de impuestos garantizados” es una buena medida para demostrar el éxito. Este indicador estaría compuesto por el total de impuestos pagados por los contribuyentes integrados en el PCC menos las cantidades sujetas a discusión/controversia y que, por lo tanto, podrían considerarse correctamente declaradas y pagadas. El objetivo sería aumentar de forma constante este porcentaje de la base imponible total. Se podría argumentar que esto también es circular, ya que abrevia en el hecho de que los impuestos declarados (y no sujetos a ninguna incertidumbre) por los contribuyentes del programa son correctos porque están en el programa. Sin embargo,

---

<sup>150</sup> Este efecto paradójico puede observarse cuando los contribuyentes y las autoridades fiscales se ponen de acuerdo para resolver un conflicto importante. El resultado inmediato desde el punto de vista de la autoridad fiscal puede ser un gran pago en efectivo. Sin embargo, si el contribuyente ha hecho una provisión prudente en relación con el litigio que supera la liquidación final, el resultado inmediato puede ser un aumento de los beneficios después de impuestos y una reducción de la tasa fiscal efectiva (TFE).

la confianza depositada en las declaraciones que se realizan se basa en criterios objetivos, concretamente en la solidez del MCF detallado en el capítulo 4.

El indicador de impuestos garantizados puede complementarse de forma beneficiosa con una medida de las posiciones fiscales inciertas. Un objetivo central de los PCC es reducir el nivel de incertidumbre tanto para los contribuyentes como para las autoridades fiscales. Los contribuyentes que participan del programa revelarán sus áreas de incertidumbre fiscal de forma rutinaria, lo que permitirá controlar la magnitud del nivel de incertidumbre fiscal de los participantes del PCC y determinar si va disminuyendo con el tiempo. La comparación con la situación de la población en general puede ser más difícil si la divulgación del importe de las posiciones fiscales inciertas no es una práctica habitual. Sin embargo, algunos países obligan a los grandes contribuyentes a revelar sus posiciones fiscales inciertas y, como se explica en el capítulo 4, la transparencia en materia fiscal va en aumento.<sup>151</sup>

### 5.3.2. Seguridad jurídica

La cuantificación del grado de incertidumbre fiscal ya proporciona una cierta medida de la seguridad jurídica. Sin embargo, podría complementarse con otros parámetros, como el número y la duración de los litigios y la cuantía del impuesto adeudado. También podrían tenerse en cuenta las medidas para evitar los litigios. La eficacia de los APA, los Procedimientos Amistosos o Procedimientos de Acuerdo Mutuo (PAM) y otros procedimientos que proporcionan seguridad jurídica podría medirse en función de determinados indicadores específicos:

- ¿Existe un régimen eficaz de APA? Sí/No.
- ¿Existe un régimen eficaz de PAM? Sí/No (las revisiones realizadas en el marco de la Acción 14 de BEPS serán de utilidad en este caso).
- Porcentaje de PAM resueltos.
- Plazo promedio de resolución de los PAM.
- Plazo promedio de resolución de los APA.

### 5.3.3. Gestión de riesgos fiscales de los contribuyentes

Para evaluar este aspecto se podría recurrir a la evaluación del MCF basada en la norma de garantía de auditoría que se analiza en el capítulo 4. La administración tributaria podría

---

<sup>151</sup> El efecto que produce el seguimiento de las posiciones fiscales inciertas queda ilustrado por un estudio realizado en Estados Unidos que analizó el impacto de la adhesión al “Programa de Garantía de Cumplimiento” del Servicio de Impuestos Internos (IRS, por sus siglas en inglés) sobre los niveles de incertidumbre fiscal declarados en el marco de la Fin 48. El estudio no solo descubrió que la participación en el programa se correlacionaba con una reducción de las reservas de la Fin 48, sino que también observó que las empresas con reservas moderadas de la Fin 48 eran más propensas a participar en el programa: P. J. Beck y P. Lisowsky, *Tax Uncertainty and Voluntary Real-Time Tax Audits*, *The Accounting Review* 89(3): 867-901.

hacer un seguimiento acerca del grado de deficiencias que haya detectado en los MCF de los contribuyentes. A medida que la evaluación de los MCF se convierta en un elemento central del proceso de cumplimiento por parte los grandes contribuyentes, debería ser posible realizar comparaciones entre los adheridos y los que no lo están. El uso de una norma de garantía de auditoría internacionalmente aceptada como base para su evaluación asegura que los análisis comparativos se basen en criterios objetivos.

#### 5.3.4. Costes (cumplimiento/recaudación)

Para la administración tributaria, debería ser relativamente fácil hacer un seguimiento de los recursos utilizados para gestionar a los grandes contribuyentes adheridos, o a los que no están adheridos, a los PCC. Sin embargo, esto debe complementarse con datos sobre los costes que afrontan los contribuyentes. Esto podría recopilarse a través de encuestas periódicas estos últimos, necesarias para el seguimiento de las dos medidas restantes. Podría tratarse de una solicitud específica de detalles sobre el coste total que supone el cumplimiento de las obligaciones fiscales o de una pregunta más cualitativa dirigida a los participantes del programa (¿la participación en el programa ha contribuido a reducir sus costes de cumplimiento?).<sup>152</sup>

#### 5.3.5. Confianza y relaciones

Mejorar la calidad de las relaciones y los niveles de confianza con la administración tributaria son objetivos importantes de los regímenes de cumplimiento cooperativo. Esto puede evaluarse con encuestas periódicas a los grandes contribuyentes y al personal que trabaja en los departamentos de grandes contribuyentes de la administración tributaria.

#### 5.3.6. Nivel de satisfacción

La encuesta a los clientes citada podría ampliarse para evaluar la percepción de la administración tributaria en relación con aspectos clave de sus responsabilidades (como la calidad y la diligencia en las respuestas a la documentación y las consultas, las competencias técnicas, el conocimiento del mercado y la proporcionalidad). Una vez más, esto permitirá comparar las percepciones de los contribuyentes inscritos y no inscritos en los PCC. La encuesta también podría utilizarse para preguntar cómo ven los contribuyentes la pertenencia al programa desde la perspectiva de su responsabilidad social corporativa.

---

<sup>152</sup> Eva Eberhartinger y Maximilian Zieser utilizaron este enfoque para estudiar el impacto del Proyecto Piloto de Cumplimiento Cooperativo austriaco en la percepción del riesgo fiscal de las empresas, la calidad de la gestión del riesgo fiscal y los costes de cumplimiento: *The Effects of Cooperative Compliance on Firms' Tax Risk, Tax Risk Management and Compliance Costs*, WU International Taxation Research Paper Series, No. 2020-07. Esther Huiskers-Stoop también utilizó entrevistas y cuestionarios para evaluar el impacto del programa de supervisión horizontal de Países Bajos, incluido el impacto en los costes de cumplimiento, en su tesis *The Effectiveness of Horizontal Tax Monitoring. Tax law and empirical analysis*: <https://repub.eur.nl/pub/79080>.

Estos métodos serán objeto de evaluación y debate en otros grupos de investigación y con las partes interesadas implicadas en el desarrollo internacional de los PCC. Cabe señalar que no todos los métodos de medición pueden ser aplicables simultáneamente. No obstante, a una jurisdicción que esté estudiando la aplicación de un Marco de Cumplimiento Cooperativo, deberían proporcionarle un punto de partida para su evaluación. Esto contribuirá al proceso de aplicación del programa mediante la provisión de datos objetivos y, principalmente, cuantitativos para apoyar su aplicación y posterior funcionamiento. Los métodos de medición preestablecidos pueden supervisarse a lo largo del tiempo, lo que permite realizar una comparación antes y después de la implementación, así como situar al Marco de Cumplimiento Cooperativo en el contexto de los resultados del sistema general.

## 5.4. La importancia de establecer un parámetro

Independientemente de las medidas específicas que una administración tributaria elija para hacer un seguimiento de la eficiencia y la eficacia de su PCC, es fundamental definir el estado actual como punto de referencia para poder comparar los resultados posteriores, ya que se verán afectados por el programa. Hay varios factores que influyen en los resultados generales del cumplimiento de las obligaciones fiscales, algunos de los cuales escapan al control directo de la administración tributaria. Sin embargo, la comparación de los parámetros de rendimiento antes de la introducción del programa y el contraste entre los participantes, y los no participantes, deberían proporcionar pruebas concretas sobre las cuales juzgar el impacto global del programa. La importancia de establecer un punto de referencia como parte de una estrategia empresarial clara para los PCC quedó reflejada en el informe dirigido por el profesor Dr. Leo Stevens sobre el programa de supervisión horizontal de Países Bajos.<sup>153</sup> Aunque el informe apoyaba el concepto de supervisión horizontal, criticaba la falta de un estudio de referencia y de un argumento económico para la introducción del programa en 2005.

## 5.5. Resumen

Sobre la base de la investigación, los autores han llegado a la conclusión de que los PCC deben ser evaluados tanto en términos de su eficiencia como de su eficacia a la hora de obtener resultados positivos en materia de cumplimiento. Al momento de justipreciar los costes y beneficios de estos programas, cabe considerar los intereses de todas las partes involucradas, incluidos los asesores; hay que abarcar y tomar en cuenta al público en general y a la sociedad civil, y no solo a quienes se vean directamente afectados.

---

<sup>153</sup> Committee Horizontal Monitoring Tax and Customs Administration (2012), *Tax supervision-Made to Measure, Flexible when possible, strict where necessary*. Disponible en: [https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/tax\\_supervision\\_made\\_to\\_measure\\_tz0151z1fdeng.pdf](https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/tax_supervision_made_to_measure_tz0151z1fdeng.pdf).

Sin embargo, se reconoce que puede ser más difícil acceder a los datos sobre costes y beneficios para algunas partes interesadas y eso debe observarse en el diseño de las medidas de éxito para los PCC. También se llegó a la conclusión de que estas medidas de éxito deberían permitir comparar los resultados de cumplimiento obtenidos por el PCC con el cumplimiento de contribuyentes comparables no inscritos en el programa. Los autores revisaron los indicadores de rendimiento ya utilizados, pero descubrieron que muchos se centran en el proceso de cumplimiento. No está claro que medir la eficiencia del proceso sea suficiente como medio de comparación, ya que indica relativamente poco sobre los resultados de cumplimiento que se logran. El grupo de investigación decidió que debía considerar medidas adicionales que ayudaran a distinguir la eficacia de la eficiencia del proceso. Así, se determinó que la evaluación de los PCC debía basarse en un conjunto completo de indicadores y no en una sola cifra. Se identificó una combinación de medidas cuantitativas y cualitativas que evalúan el rendimiento de los PCC en seis aspectos: cumplimiento/riesgo fiscal, seguridad jurídica, gestión del riesgo fiscal del contribuyente, costes, confianza y relaciones, y satisfacción del cliente. Por último, se reconoció la importancia de la evaluación comparativa del estado actual cuando una administración tributaria establece un PCC.



# CAPÍTULO 6



## Comunicar el cumplimiento cooperativo: obtener la confianza de la sociedad

---

### 6.1. Introducción

#### 6.1.1. Resumen

En todo el mundo, más de 30 países han invertido en Programas de Cumplimiento Cooperativo (PCC) con carácter voluntario y se ha alentado a las administraciones tributarias de los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) a poner en marcha este tipo de iniciativas.<sup>154</sup> En sus inicios a principios de la década de 2000, el cumplimiento cooperativo se presentó como “un cambio de mentalidad de las administraciones tributarias que se aleja de un enfoque disuasorio en el que se fuerza a los contribuyentes a cumplir con las normas fiscales y se les amenaza con realizar inspecciones y aplicar sanciones, y se acerca a un enfoque más

---

<sup>154</sup> Véanse OCDE (2013), *La relación cooperativa: Un marco de referencia. De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*; París: OCDE (<http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es>) y OCDE (2016), *Co-operative Tax Compliance Building Better Tax Control Frameworks*; París: OCDE (<https://www.oecd.org/tax/co-operative-tax-compliance-9789264253384-en.htm>).

receptivo y colaborativo”.<sup>155</sup> Se alaba (especialmente por parte de las administraciones tributarias) como un mecanismo de cumplimiento eficaz y una relación provechosa entre las administraciones tributarias y las multinacionales.<sup>156</sup>

La participación en un PCC desempeña un papel integral e instrumental en el enfoque basado en la buena gobernanza fiscal de una multinacional, su estrategia fiscal y su visión general sobre los impuestos. Sin embargo, incluso en la actualidad, en el marco del cumplimiento cooperativo, las “relaciones” fiscales suelen consistir en una interacción en privado de los contribuyentes con las administraciones tributarias con respecto a sus asuntos fiscales, con lo cual el conocimiento público de esos asuntos queda normalmente circunscripto a la información contenida en las cuentas anuales o a las resultantes de los litigios.<sup>157</sup> Los expedientes fiscales de las empresas suelen estar sujetos a estrictas normas de confidencialidad y, en consecuencia, las administraciones tributarias y las empresas multinacionales (EMM) se han mostrado a menudo reacias a revelar información sobre sus PCC y a veces legalmente impedidas de hacerlo. Esta reticencia a compartir conocimientos e información sobre los PCC se refleja en otros aspectos de la relación entre las administraciones fiscales y las EMN, como las consultas fiscales vinculantes (*tax rulings*) y los Acuerdos Previos en Precios de Transferencia (APA). Como resultado, la fiscalidad se ha convertido en objeto de un debate social cada vez más polarizado. La falta de transparencia por parte de las empresas y de la administración ha reforzado la desconfianza social provocada por varios escándalos fiscales (LuxLeaks, Panama Papers, etc.). El escrutinio público de un supuesto trato privilegiado e indebidamente generoso para las EMN (los llamados acuerdos preferenciales), incluso a través de los PCC, pone en el ojo de la tormenta a las administraciones tributarias, a las multinacionales y, en cierta forma, a sus asesores fiscales. La confianza de los ciudadanos en el funcionamiento práctico de estos programas se ha visto mermada por la falta de transparencia, conocimiento y comprensión del sistema. Como resultado, algunas partes interesadas han llegado a la conclusión de que el cumplimiento cooperativo es una herramienta que concede “tratos de favor” a las grandes empresas.<sup>158</sup> Esta percepción negativa afecta no solo a la relación de una firma con las administraciones tributarias, sino también a su perfil público, a sus relaciones con sus clientes y empleados, a su propia reputación y, potencialmente,

---

<sup>155</sup> L. B. Larsen y L. Oats (2019), Taxing Large Businesses: Cooperative Compliance in Action. *Intereconomics*, 54(3): 165-170. Disponible en: [https://www.researchgate.net/publication/333515470\\_Taxing\\_Large\\_Businesses\\_Cooperative\\_Compliance\\_in\\_Action](https://www.researchgate.net/publication/333515470_Taxing_Large_Businesses_Cooperative_Compliance_in_Action).

<sup>156</sup> E. Huiskers-Stoop y H. Gribnau (2019), Cooperative Compliance and the Dutch Horizontal Monitoring Model, *Journal of Tax Administration*, 5(1). Disponible en: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3333347](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3333347).

<sup>157</sup> J. Owens (2019), *Tax Transparency: A First Step Towards Regaining Trust*, VBDO y PwC Tax Transparency Benchmark Edition, pp. 21-24.

<sup>158</sup> M. H. Martini (2020), Introduction: An Investigation of Cooperative Compliance Programs and the ICAP. En: R. Hein y R. Russo. Ronald (eds.) (2020), *Cooperative Compliance and the OECD's International Compliance Assurance Programme*, página 11. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International B.V.

al beneficio por acción. Las administraciones tributarias no han sido inmunes a esta percepción negativa.<sup>159</sup>

Los programas de cumplimiento se adaptan a la moral fiscal local, a los niveles de confianza y a las formas de trabajar de las administraciones tributarias nacionales, en función de factores socioculturales, y su alcance es esencialmente nacional.<sup>160</sup> Desde hace varios años, el cumplimiento cooperativo multilateral y las iniciativas conexas también se han considerado una forma más eficaz de gestionar los problemas transfronterizos del impuesto de sociedades. Los más conocidos son los Programas Internacionales de Confianza en el Cumplimiento (ICAP) I y II de la OCDE, que, en general, se consideran razonablemente exitosos,<sup>161</sup> aunque cabe señalar que tener un programa unilateral de cumplimiento cooperativo suele ser un requisito necesario para entrar en estos programas multilaterales.

En julio de 2020, la Comisión Europea anunció que pondría en marcha una iniciativa de cumplimiento cooperativo en toda la Unión Europea (UE) como parte de su nuevo Paquete Fiscal para una Fiscalidad Justa y Sencilla, cuyo objetivo es hacer que la fiscalidad en la UE sea “más justa, más ecológica y adecuada para la economía moderna, y que contribuya a un crecimiento inclusivo, sostenible y de largo plazo”.<sup>162</sup> La iniciativa de la UE complementará los PCC nacionales existentes.

### 6.1.2. Objetivo de esta investigación

El objetivo de este capítulo es profundizar en el debate, cada vez más amplio, sobre el cumplimiento cooperativo en los foros fiscales nacionales, regionales e internacionales pertinentes de todo el mundo. En particular, la investigación en la que se basa el capítulo fue diseñada con los siguientes objetivos:

- Ofrecer una instantánea única de cómo perciben actualmente los PCC en la práctica las partes interesadas.
- Proporcionar un contexto dentro del cual se debe interpretar este informe.
- Brindar recomendaciones basadas en el análisis y las conclusiones.

Las recomendaciones reflejan la labor de los otros cuatro grupos de trabajo que forman parte de este programa de investigación. Abordan lo que los gobiernos y sus admi-

<sup>159</sup> J. Owens, Jeffrey (2019), *Tax Transparency: A First Step Towards Regaining Trust*, pp.21-14. VBDO y PwC Tax Transparency Benchmark Edition.

<sup>160</sup> L. B. Larsen (2019), What Tax Morale? A Moral Anthropological Stance on a Failed Cooperative Compliance Initiative. *Journal of Tax Administration*, 5(1): 26-40.

<sup>161</sup> R. Russo (2019), Risk Management, Internal Control and Cooperative Compliance in Taxation. En: P. De Vincentiis, F. Culasso y S. A. Cerrato (eds), *The Future of Risk Management*, Vol. I, pp. 329-350. Cham: Palgrave Macmillan.

<sup>162</sup> Comisión Europea (2021), Package for Fair and Simple Taxation, 21 de mayo. Disponible en: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/general-information-taxation/eu-tax-policy-strategy/package-fair-and-simple-taxation\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/general-information-taxation/eu-tax-policy-strategy/package-fair-and-simple-taxation_en).

nistraciones tributarias y las empresas pueden hacer para mejorar la percepción de los PCC existentes. En particular, se centra en cómo pueden desarrollar una estrategia de comunicación eficaz, destinada a transmitir una mayor confianza a la sociedad en general y a las partes interesadas relacionadas con estos programas.

### 6.1.3. Esquema de la investigación

Los resultados de la investigación se presentan como se describe a continuación. En primer lugar, se analizan en los resúmenes de las entrevistas informales que se realizaron a los representantes de los seis grupos de interés identificados. Se preguntó a los entrevistados sobre su percepción y valoración de los aspectos relevantes de los PCC existentes y el papel que desempeña la confianza en ellos. Los resúmenes completos preparados por los miembros del grupo de trabajo sobre las propias entrevistas se han incluido en los anexos de esta publicación para facilitar la lectura de este capítulo. Las opiniones expresadas en las redacciones completas de las entrevistas y los resúmenes de las conclusiones parciales corresponden a las partes interesadas entrevistadas, y no al Grupo de Trabajo 5, ni a los miembros de los demás grupos de trabajo. Las conclusiones parciales van seguidas de las principales conclusiones de las entrevistas y recomendaciones dirigidas a los responsables de las políticas públicas, las administraciones tributarias y los contribuyentes. Aunque todos los miembros del grupo de trabajo han participado en las entrevistas con las partes interesadas y han contribuido a la elaboración de este informe, no todos necesariamente coinciden con cada una de las afirmaciones o recomendaciones del mismo.

## 6.2. Metodología

Para realizar la investigación, se decidió optar por una metodología de alcance reducido, más basada en la práctica que en la teoría, y fundamentada en una muestra de entrevistas personales presenciales selectivas (sobre la base del anonimato). Estas se llevaron a cabo con representantes (expertos en la materia y profesionales de la fiscalidad) de las partes interesadas más relevantes del cumplimiento cooperativo. Se ha incluido un análisis y un comentario independientes para los resultados más destacados y útiles. Esta investigación cualitativa exploratoria comenzó con entrevistas<sup>163</sup> y se complementó con pruebas circunstanciales y citas de artículos y bibliografía selectas, pero el grupo se abstuvo de efectuar una revisión específica de la literatura existente. En la literatura (científica) se han realizado muy pocos estudios, si es que hay alguno, sobre las percepciones de las diferentes partes interesadas con respecto a este tema específico, es decir, cómo comunicar de forma más eficaz el cumplimiento cooperativo para generar una mayor confianza en la sociedad.

---

<sup>163</sup> Se trata de una estrategia habitual en temas que no han sido realmente estudiados con anterioridad y para los que la base teórica y empírica es relativamente pequeña; véase: R. A. Singleton, Jr. y B. C. Straits (2005), *Approaches to Social Research*, 4ª edición, página 68. Nueva York: Oxford University Press.

La premisa de la investigación fue que el concepto de cumplimiento cooperativo puede resultar difícil de establecer de forma clara para los distintos grupos de interesados, los cuales provienen de entornos diferentes y tienen experiencias, percepciones y visiones del mundo diversas. El presente informe, este capítulo y la investigación asociada en particular reflejan una amplia consulta con las diferentes partes interesadas, incluidos los gobiernos, las organizaciones internacionales y regionales, las empresas, los representantes del sector académico y las organizaciones sociales. Cada una de ellas está compuesta por diferentes colectivos. Las firmas, por ejemplo, engloban a las EMN y a las pequeñas y medianas empresas (pymes), y estas tendrán diferentes expectativas respecto de los PCC. Las organizaciones sociales comprenden los sindicatos, los grupos ecologistas, las organizaciones no gubernamentales (ONG) y otros, cada uno con su propia perspectiva de lo que se necesita para mejorar el cumplimiento fiscal. A efectos de este proyecto de investigación, el principal grupo de organizaciones sociales al que se consultó fue el de las ONG, ya que son las que más han intervenido en el debate sobre el cumplimiento cooperativo. Sin embargo, puede que sus puntos de vista no necesariamente reflejen la gran variedad de opiniones que se encuentran en todas las organizaciones sociales. Teniendo esto en cuenta, y sobre la base de la experiencia y de los conocimientos especializados del grupo (véase el anexo I), se identificaron los siguientes seis grupos de partes interesadas relevantes en relación con los PCC, que también constituyen los seis pilares de la investigación:

1. Administraciones tributarias.
2. Multinacionales.
3. ONG.
4. Representantes del sector académico.
5. Inversionistas institucionales.
6. Contables y asesores fiscales.

El elemento crítico para realizar una investigación cualitativa mediante entrevistas consiste en obtener acceso a expertos que puedan proporcionar información útil y relevante, y que estén dispuestos a discutir abiertamente, pero de forma anónima. El grupo estuvo formado por personas con experiencia profesional multidisciplinaria en los ámbitos académico, empresarial, inversionista y de servicios financieros; de auditoría y garantía globales, y del mundo de la consultoría y los servicios fiscales. El grupo utilizó su red de contactos para acceder a los entrevistados. Esta técnica de selección de entrevistados entre conocidos es una técnica no probabilística denominada de multiplicador (*snowballing*). Se trata de una técnica habitual en la investigación exploratoria y suele dar lugar a un número suficiente de respuestas para la selección de los casos. Para poder realizar las múltiples entrevistas de forma eficaz y eficiente, los miembros del grupo de trabajo se dividieron en seis equipos más pequeños, que

se clasificaron de acuerdo con su experiencia en la materia y su relativa familiaridad o cercanía con el ámbito de trabajo de los representantes de los respectivos colectivos interesados.

La técnica utilizada para este proyecto de investigación fue la entrevista semiestructurada. Se consideró que las entrevistas abiertas suelen ser poco flexibles y las estructuradas demasiado rígidas. Las entrevistas semiestructuradas ofrecen más oportunidades y plasticidad para plantear otros temas relevantes. A partir de los conocimientos y la experiencia colectiva de los miembros del Grupo de Trabajo 5 y teniendo en cuenta la bibliografía, se elaboró y siguió una estructura de entrevista compuesta por seis preguntas principales y una pregunta final de carácter general (véase el apéndice). Se llevaron a cabo 21 entrevistas, en parte presenciales y en parte en línea, en el otoño de 2019, y una en el otoño de 2020. Estas tuvieron una duración media de 45–60 minutos y se efectuaron en inglés (y algunas en holandés). El número de entrevistas se dividió de la siguiente manera entre los seis grupos participantes:

- Administraciones tributarias de distintas jurisdicciones de la OCDE en todo el mundo (6).
- EMN (incluidos grupos de asesoramiento empresarial internacional) (4).
- ONG (3).
- Sector académico (5).
- Contables y asesores fiscales (2).
- Inversionistas institucionales (1).

Los resultados obtenidos fueron recogidos, analizados y resumidos sistemáticamente por equipos especiales encargados de las entrevistas. En aras de la eficiencia y debido a los limitados recursos disponibles, las entrevistas no se transcribieron en su totalidad, sino que se procesaron en resúmenes concisos y claros sobre las percepciones de las partes interesadas, y se identificaron los puntos clave y las principales conclusiones de la limitada muestra de entrevistados.

Esta metodología y el enfoque de múltiples partes interesadas permitieron examinar las diferencias socioculturales de los países en relación con el concepto de cumplimiento cooperativo e importantes conceptos conexos como la credibilidad, las relaciones basadas en la confianza (administración tributaria-contribuyente, cumplimiento cooperativo-sociedad), la transparencia fiscal, el riesgo y el control, y el *quid pro quo*. Este resultó ser un enfoque muy eficaz para identificar y abordar las preocupaciones y los problemas que plantean actualmente los PCC para los diferentes grupos de interesados y las posibles explicaciones para la actual falta de confianza de la sociedad civil en estos programas. Es necesario seguir investigando sobre este tema a partir de este tipo de técnica de entrevista, y esto debería ampliarse para abarcar más grupos de partes interesadas y otras jurisdicciones.

### 6.2.1. Limitaciones de esta investigación

Las entrevistas realizadas a los expertos en la materia de los diferentes grupos de partes interesadas son indicativas de sus percepciones actuales implicadas en la investigación. Estas proporcionaron valiosos puntos de vista, con ejemplos reales y pruebas circunstanciales que, de otro modo, serían difíciles de obtener. No obstante, deben contemplarse teniendo en cuenta que el número de entrevistas abarcó un subconjunto relativamente pequeño de jurisdicciones, empresas, organizaciones de la sociedad civil, representantes del sector académico, inversionistas institucionales, contables y asesores fiscales.

## 6.3. Opiniones de las partes interesadas sobre el cumplimiento cooperativo

### 6.3.1. Percepción de las partes interesadas sobre los motivos por los que se desarrolló el cumplimiento cooperativo y los beneficios y/o inconvenientes

En esta sección se presenta un análisis de las entrevistas aplicadas a los representantes de los seis diferentes grupos de interesados y cómo se comparan y relacionan entre sí sobre los siguientes temas:

- Por qué se desarrolló el cumplimiento cooperativo.
- Cuáles son los beneficios y/o inconvenientes de estos programas.

A continuación, los miembros del Grupo de Trabajo 5 efectuaron un análisis de las entrevistas, con referencias a la labor de los otros cuatro grupos de trabajo cuando se consideró procedente, presentando recomendaciones sobre las mejores prácticas.

## 1. Conclusiones parciales basadas en las entrevistas con las partes interesadas

### a) ¿Por qué se desarrolló el cumplimiento cooperativo?

Los distintos grupos participantes hicieron hincapié en diferentes aspectos y percepciones sobre el motivo por el que creían que se había desarrollado el cumplimiento cooperativo. Las respuestas de las administraciones tributarias, las EMN, los contables y los asesores fiscales, así como de los representantes del sector académico, fueron en general positivas y similares. El cumplimiento cooperativo surgió a partir de la perspectiva de supervisión horizontal de Países Bajos, del deseo de una mayor eficiencia de los recursos de la administración tributaria y del enfoque de regulación receptiva de la Agencia Tributaria de Australia (ATO, por sus siglas en inglés), que se sintetizaron en una recomendación de la OCDE.<sup>164</sup> Además, abarcaba políticas ligadas a un cumplimiento alternativo

<sup>164</sup> OCDE (2008), *Study into the Role of Tax Intermediaries*. París: OCDE. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>.

y más flexible, centrado en las grandes empresas de alto riesgo, sin las complejas y largas inspecciones tradicionales. También garantizaría una relación de trabajo más fluida y productiva entre las administraciones tributarias y las EMN, y una mayor seguridad tanto para las administraciones tributarias como para los contribuyentes.

Las ONG se mostraron más cautelosas y subrayaron que, en su opinión, la puesta en marcha del cumplimiento cooperativo obedece principalmente a razones políticas, es decir, no a consideraciones prácticas urgentes de eficiencia o gestión. Perciben estos programas como un sistema de cumplimiento alternativo más flexible y voluntario para las EMN, separado del sistema tradicional de cumplimiento vertical basado en la ley.

Los inversionistas indicaron que no habían participado directamente en los programas de cumplimiento cooperativo; sin embargo, entrevistaron que puede ser una herramienta valiosa para garantizar un mejor cumplimiento por parte de las EMN y para reducir las incertidumbres fiscales.

Los contables y los asesores fiscales señalaron que el cumplimiento cooperativo se desarrolló para hacer un uso eficaz de los limitados recursos de las administraciones fiscales, para ahorrar costes y para recalibrar un enfoque basado en el riesgo y mejorar la seguridad jurídica. Asimismo, puntualizaron que se puso en marcha para apoyar a la gran mayoría de las empresas contribuyentes cumplidoras, ofreciendo una alternativa al oneroso sistema de cumplimiento tradicional que, en su opinión, estaba destruyendo la confianza y la voluntad de las firmas de seguir cumpliendo. Los contables y los asesores fiscales también mencionaron que el cumplimiento cooperativo pretende superar la cultura antagónica que se ha desenvuelto en muchas jurisdicciones a lo largo de los años (o incluso décadas) entre los contribuyentes y las administraciones fiscales.

### **b) La percepción de los beneficios e inconvenientes del cumplimiento cooperativo**

Los representantes de las administraciones tributarias y de las EMN reconocieron los beneficios del cumplimiento cooperativo e indicaron que, en general, ha mejorado la relación mutua y la certidumbre fiscal para ambas partes. Los contables y los asesores fiscales estuvieron de acuerdo y reiteraron que los PCC buscan cambiar la mentalidad e invertir la dinámica negativa que se ha generado a lo largo del tiempo entre los participantes. El cumplimiento cooperativo también permite que los contables de los sectores público y privado contribuyan a reconstruir una relación fructífera y de confianza entre las empresas y las administraciones tributarias, lo que supone una ganancia mutua que también favorece al interés público.

Las administraciones tributarias afirmaron que el cumplimiento cooperativo es más eficaz y eficiente que los controles y las inspecciones tradicionales, que reduce el riesgo como consecuencia de las declaraciones fiscales incorrectas, que minimiza los conflictos y que mejora los procedimientos de resolución de litigios. Sin embargo, identificaron algunos riesgos, por ejemplo, cuando el programa es percibido por la sociedad en general como demasiado indulgente y favorable a las grandes empresas.



Tanto las EMN como los contables y los asesores fiscales reconocieron que algunas partes interesadas, en particular las ONG y ciertos analistas políticos, a veces critican los PCC por tratarse de acuerdos que se hacen en privado, con excesivos compromisos.

Los contables y los asesores fiscales consideraron que algunas de estas preocupaciones de las partes interesadas pueden ser legítimas y deben ser mejor comprendidas. Consideraron que estas dudas se ven alimentadas por el hecho de que, hasta la fecha, el cumplimiento cooperativo se ha destinado casi exclusivamente a las grandes EMN. Así, parece que estos programas han beneficiado a la categoría de contribuyentes corporativos principalmente acusados en el debate, en particular por las ONG y algunos analistas políticos, de minimizar de forma abusiva el pago de sus impuestos en detrimento del interés público.

Según las EMN, los contables y los asesores fiscales, los países deberían considerar el diseño de PCC que incluyan a las pymes. Sin embargo, señalaron que participar en estos programas no es un “viaje gratis”. Las empresas deben estar dispuestas a invertir en los recursos necesarios para participar en estos programas. Los países, las firmas y los contables y los asesores deberían tomar en cuenta métodos alternativos para permitir que las pymes se unan a los PCC. Los contables y los asesores fiscales también sugirieron que se contemplase esta posibilidad para los contribuyentes individuales con grandes patrimonios.

Las EMN consideraron que, con una mayor comprensión mutua y la creación de confianza, debería ser posible ofrecer mayores garantías de que se ha logrado un resultado fiscal adecuado. Asimismo, afirmaron que la principal ventaja del cumplimiento cooperativo es que permite llegar a un acuerdo sobre los asuntos fiscales de una empresa de forma inmediata, o en el plazo de un año después del cierre del ejercicio fiscal. Las empresas participan en transacciones grandes y complejas, que tienen un impacto fiscal incierto. De acuerdo con las EMN, la posibilidad de discutir los hechos y la aplicación de las normas a esas operaciones en el momento, en lugar de verse obligadas a adoptar una posición en una declaración tributaria que hay que defender años después, es beneficioso tanto para las firmas como para las administraciones tributarias. También indicaron que el número de ejercicios abiertos a inspección y el tiempo y el dinero invertidos en litigios se han reducido significativamente gracias al cumplimiento cooperativo.

Por su parte, los representantes de las ONG subrayaron que, hasta la fecha, no existen pruebas empíricas sólidas de que estos programas funcionen y afirmaron que no tenían conocimiento de que nadie estuviera intentando reunir la evidencia para demostrarlo. Además, indicaron que algunas EMN bien podrían merecer la confianza del público en general, pero, si no hay mayor transparencia, la desconfianza es el *statu quo*. También solicitaron que se realicen más estudios empíricos que comparen a las EMN con las empresas nacionales independientes y los patrones de declaración de beneficios de unas y otras.

Los contables, los asesores fiscales y las ONG consideraron que, si se pudiera demostrar con datos concretos que el sistema funciona, evidentemente se generaría más confianza en la sociedad en general. Los contables y los asesores fiscales afirmaron que una mayor transparencia fiscal contribuirá a los objetivos del cumplimiento cooperativo. También advirtieron que es difícil proporcionar esos datos y pruebas sólidas porque los PCC suponen un cambio gradual de actitudes y de cultura. Esto no puede medirse fácilmente de un año a otro, ni tampoco es sencillo hacer una evaluación comparativa, ya que esto implica una reducción de la planificación o la evasión fiscal, lo cual, por definición, es complejo y no puede reducirse a una sola cifra, como puede verse en el debate del capítulo 5.

Las ONG lamentaron el hecho de que muchas administraciones tributarias no sean tan proactivas como podrían y deberían serlo en la lucha contra las prácticas abusivas del impuesto de sociedades, incluso en el contexto del cumplimiento cooperativo, y puntualizaron que podrían mejorar sus esfuerzos para trabajar de forma más eficaz. Asimismo, sugirieron que muchas administraciones tributarias, en la práctica, no están garantizando activamente que las EMN cofinancien cuestiones sociales importantes, como la transición energética.

En cuanto a los representantes del sector académico, estos sostuvieron que los aspectos del marco legal del cumplimiento cooperativo no son necesariamente su principal campo de interés científico. Afirmaron que, en cambio, sí lo son la investigación transversal sobre la interacción entre este concepto y otros más amplios —como la confianza, la transparencia y el *quid pro quo*—, su efecto psicológico combinado en la sociedad y las comparaciones internacionales de los programas nacionales.

Por último, de acuerdo con los inversionistas institucionales, solo hay un beneficio mínimo para las EMN participantes, concretamente en la ventanilla única. Así, señalaron que pedir a estas firmas que sean más transparentes y compartan datos adicionales con las administraciones tributarias no debería traducirse en un mayor control ni fiscalización por parte de dichas administraciones.

## **2. Principales conclusiones de las entrevistas**

- Las administraciones tributarias y las EMN participantes consideran que el cumplimiento cooperativo ha facilitado una relación mutuamente productiva y de confianza. Se trata de una situación en la que todos salen ganando y que beneficia al interés público, aunque haya margen de mejora. Por lo tanto, existe la necesidad y la oportunidad para que, a partir de la base actual, se puedan abordar las preocupaciones de las partes interesadas mencionadas anteriormente y garantizar que se compartan las mejores prácticas.
- Superar la percepción de algunas partes interesadas de que el cumplimiento cooperativo constituye una relación excesivamente íntima sería más fácil si hubiese una mayor apertura y transparencia en general sobre dicha relación, información corporativa (pública) más significativa sobre asuntos fiscales, y si las administraciones

fiscales publicaran “informes de evaluaciones de impacto” periódicos. La diseminación de la siguiente información puede lograr este objetivo (aunque la necesidad y los beneficios de la divulgación de cada elemento deben sopesarse en función de los costes y los retos que pueden surgir con respecto a la legislación interna o los objetivos específicos del programa, incluidos los compromisos de confidencialidad que se asumen con los contribuyentes):

- ¿Qué EMN están dentro del programa? ¿Cuáles se incorporan y cuáles se marcan?
  - ¿Son las EMN adheridas al programa más cumplidoras que las que no lo están?
  - ¿Es rentable el programa para las EMN y las administraciones tributarias?
  - ¿Cuáles son el efecto promedio y el impacto económico del programa a lo largo del tiempo (dentro de los países y al comparar entre países)?
  - ¿Cuáles son las mejores prácticas utilizadas?<sup>165</sup>
- Algunas partes interesadas afirman que los PCC son demasiado favorables y solo están disponibles para las grandes EMN (es decir, el grupo de firmas que se enfrenta a un mayor interés público en el debate fiscal). Esto podría solucionarse diseñando PCC que respondan a las necesidades de las pymes<sup>166</sup> y, posiblemente, también a las de los contribuyentes individuales con grandes patrimonios. Algunas partes interesadas consideran que en la actualidad no existen pruebas reales ni datos concluyentes de que los PCC tengan más éxito que los métodos de cumplimiento tradicionales. Esto podría abordarse mediante una mayor investigación y estudios empíricos, incluida una investigación empírica transversal que combine impuestos, gobierno corporativo, contabilidad, un Marco de Control Fiscal (MCF), ética, comparaciones internacionales y mejores prácticas. Aunque existen algunos estudios que demuestran que los elementos de los PCC basados en el modelo de la OCDE funcionan para las administraciones tributarias y las empresas participantes,<sup>167</sup> es necesario realizar más investigaciones empíricas sobre los beneficios que estos programas aportan a la sociedad, y los resultados deben presentarse de forma que respondan realmente a las preocupaciones de las partes interesadas. Al mismo tiempo, las partes interesadas

<sup>165</sup> Algunas de estas sugerencias se abordan en el capítulo 5.

<sup>166</sup> A modo de ejemplo, en Países Bajos existen tanto relaciones de cumplimiento cooperativo individuales directas para las grandes empresas como relaciones de cumplimiento cooperativo indirectas para las pequeñas y medianas empresas (pymes) a través de proveedores de servicios financieros, como contables y asesores fiscales (Tax and Customs Administration [2016], *Guide Horizontal Monitoring Tax Service Providers*; disponible en: <https://www.moore-drv.nl/wp-content/uploads/2020/11/guide-horizontal-monitoring.pdf>).

<sup>167</sup> Véase, por ejemplo, E. Eberhartinger y M. Zieser (2020), *The effects of Cooperative Compliance on Firms' Tax Risk, Tax Risk Management and Compliance Costs*. WU International Taxation Research Paper Series, 2020-07 ([https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3612959](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3612959)):

“Los resultados demuestran que las empresas que realizan un seguimiento horizontal perciben un aumento significativo de la certidumbre fiscal, que se asocia a una disminución relativa significativa del riesgo fiscal y de los costes de cumplimiento”.

das deberían aceptar que estos datos concretos son difíciles de obtener en la práctica y no pueden medirse fácilmente de un año a otro —ya que se trata esencialmente de un cambio cultural— ni compararse con otros. Este tipo de trabajo implica estimar una reducción de la optimización fiscal, lo cual, por definición, es difícil; por lo tanto, solo se pueden hacer aproximaciones. Y, desde un punto de vista más práctico, cabe señalar lo siguiente:

- Una mayor transparencia apoya los objetivos del cumplimiento cooperativo; sin embargo, el hecho de que las EMN compartan más datos internos y sean más transparentes (más allá de lo que exige la ley) con las administraciones tributarias no debería traducirse en un mayor control ni en inspecciones intrusivas.

### 6.3.2. Percepción de las partes interesadas sobre los componentes esenciales y el enfoque de un sistema de cumplimiento cooperativo basado en la confianza

¿Cuáles son los elementos esenciales de un sistema de cumplimiento cooperativo basado en la confianza? Varias opiniones citaron los siguientes elementos como esenciales: un diálogo abierto y honesto, más transparencia, certidumbre fiscal, y personal de la administración tributaria bien formado, que sea capaz de ofrecer un enfoque personalizado, que no solo entienda cómo aplicar la ley sino que también comprenda las características de un sistema de cumplimiento cooperativo, que tenga gran capacidad para las relaciones sociales y que también esté familiarizado con las implicaciones económicas de la inversión y los nuevos modelos de negocios.

Las administraciones tributarias valoran un entorno social que favorezca un enfoque basado en la confianza y una visión clara por parte de los altos cargos de ambas partes (es decir, los contribuyentes y las propias administraciones tributarias). Asimismo, están muy interesadas en que las ONG participen de la evaluación y del desarrollo de los PCC, para que la sociedad pueda confiar más en el programa. Sin confianza, la capacidad de maniobra de las administraciones tributarias es muy limitada.

Las EMN consideran que es fundamental fomentar la confianza con todas las partes interesadas. Valoran el enfoque de principios generales del cumplimiento coope-

---

M. Siglé (2019), *The Effects of Cooperative Compliance Programs*. Breukelen: Nyenrode Business University (<https://www.nyenrode.nl/en/news/n/cooperative-compliance-programmes-increases-tax-certainty-businesses>):

“Una administración fiscal moderna debe incluir un enfoque normativo basado en la confianza en su estrategia de gestión del riesgo de cumplimiento para las grandes empresas. Un denominado programa de cumplimiento cooperativo (PCC) —como la supervisión horizontal en Países Bajos— aumenta la seguridad jurídica fiscal y reduce las prácticas fiscales agresivas”.

E. A. M. Huiskers-Stoop (2015), *De effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht. Een fiscaal-juridische en empirische analyse*. Rotterdam: Erasmus University (<https://repub.eur.nl/pub/79080/>):

“Es probable que el control horizontal, en comparación con el control tradicional, conduzca a un mejor cumplimiento de las obligaciones fiscales, a una mayor seguridad fiscal, a la reducción de los costes de cumplimiento de las obligaciones fiscales y a una mejor relación con las administraciones fiscales”.

rativo; sin embargo, tanto los contribuyentes como las administraciones tributarias deben mostrarse abiertos y transparentes. Deben tratar de escucharse mutuamente, sin prejuicios y con la voluntad de abordar los errores, ser resilientes y, en general, tener un enfoque receptivo. Las multinacionales creen que la sociedad debería entender mejor las reglas del juego para el cumplimiento cooperativo, a fin de abordar el desequilibrio de poder a favor de las EMN que alegan algunas ONG y algunas administraciones tributarias. Además, las multinacionales indicaron que, debido a la naturaleza compleja de las operaciones económicas que realizan, los funcionarios fiscales que ejecutan el cumplimiento cooperativo no solo deben ser técnicamente competentes en materia fiscal, sino que también deben comprender la lógica empresarial y las decisiones económicas que impulsan las operaciones. La transparencia de los PCC para el público también significa invertir en un mayor conocimiento público del funcionamiento de las firmas y de la interacción de las normas fiscales con la toma de decisiones empresariales.

Según las EMN, ponerse de acuerdo sobre aquellos indicadores clave de desempeño (KPI, por sus siglas en inglés) que demuestren los beneficios del cumplimiento cooperativo puede servir como apoyo para el problema de la confianza. Esto podría incluir, por ejemplo, KPI como la reducción del número de ejercicios abiertos a inspección o ejercicios impugnados. Los KPI indicarían si se consigue el propósito de una recaudación fiscal efectiva. Los ejercicios abiertos a inspección serían aquellos que las administraciones tributarias aún no han examinado por estar pendientes de inspección o por reclamos planteados. En un programa tipo de cumplimiento cooperativo, el número de ejercicios abiertos a inspección abarca un año, es decir, el ejercicio fiscal en curso. Las multinacionales también señalaron que otros KPI podrían ser el número de horas dedicadas a la gestión fiscal, a las inspecciones o a la resolución de conflictos. Por supuesto, las cifras deben presentarse de forma que se proteja la confidencialidad de los contribuyentes individuales (véase el capítulo 5).

Las ONG subrayaron que la confianza es en gran medida una cuestión cultural que se interpreta de forma diferente en cada jurisdicción, pero que el punto de partida debería ser una posición de escepticismo. Estas entidades esperan que haya información corporativa pública más completa sobre la fiscalidad —con carácter anual, preferiblemente desglosada por países—, además de informes periódicos que permitan evaluar el impacto en las administraciones tributarias con respecto a lo que estas organizaciones denominan datos fáciles de obtener. Los representantes del sector académico coinciden con las ONG en que la existencia de información corporativa pública significativa divulgada con periodicidad anual por país sería sin duda de gran ayuda, y sugieren que estos datos se vinculen directamente a los objetivos del PCC.

Las ONG pidieron a las administraciones tributarias y a las empresas que demuestren con datos concretos que el sistema funciona, ya que esto evidentemente conduciría a una mayor confianza de la sociedad en general. Asimismo, afirmaron que la confianza

en el cumplimiento cooperativo está cada vez más vinculada a la transformación digital. La automatización puede reemplazar la calidad de la intervención humana y, como tal, llevar el control de las administraciones tributarias a un nivel completamente nuevo, en el que la confianza dependerá más de la calidad de la información y de las cifras proporcionadas por las multinacionales en su MCF.

Para los representantes del sector académico, es esencial lograr un equilibrio entre la responsabilidad y la homogeneidad dentro de un sistema voluntario como el del cumplimiento cooperativo, que normalmente solo funciona sobre la base de reglas y parámetros generales. También señalaron que las administraciones tributarias no deberían abstenerse de buscar asesoramiento externo en relación con las mejores prácticas en materia de cumplimiento cooperativo, incluso de otras administraciones tributarias. Asimismo, resaltaron la importancia de la transparencia hacia la sociedad civil y otras partes interesadas en materia de PCC, pero advirtieron que es difícil lograrla en un entorno orientado a la protección de la privacidad de los contribuyentes. En opinión de este sector, la ausencia de conocimiento y de comprensión de la ciudadanía debido a la actual falta de transparencia crea una espiral descendente de confianza en la sociedad. El aumento de la transparencia hacia la sociedad debería ser una prioridad, y deberían tomarse medidas enérgicas para incrementar la transparencia fiscal con el fin de restablecer la confianza. Al mismo tiempo, los representantes del sector académico llamaron la atención sobre la “paradoja de la transparencia”, es decir, que la transparencia no siempre es una panacea, ya que una avalancha de información divulgada y una juridificación excesiva pueden provocar a veces opacidad, incertidumbre e incluso desconfianza.<sup>168</sup>

Los inversionistas institucionales contemplan las iniciativas voluntarias de buena gobernanza fiscal, como los PCC y los códigos de conducta fiscal dirigidos específicamente a las inversiones, desde dos perspectivas diferentes: una perspectiva técnico-fiscal y otra más política (transparencia/información sobre los objetivos ambientales, sociales y de gobernanza [ESG, por sus siglas en inglés]). Los inversionistas han comenzado a desarrollar sus propios códigos de conducta fiscal en materia de inversiones, impulsados por ellos mismos (es decir, no por las inquietudes de las ONG y/o los medios de comunicación), y tratan de orientar el debate sobre el impuesto de sociedades en una dirección provechosa.

Los contables y los asesores fiscales se refirieron a los elementos esenciales conocidos en inglés como las tres T: *trust, transparency, and technology* (confianza, transpa-

---

<sup>168</sup> J. Freedman (2018), Restoring Trust en Fairness of Corporate Taxation: Increased Transparency and the Need for Institutional Reform. En: S. Goslinga, L. van der Hel-Van Dijk, P. Mascini y A. Van Steenbergen (eds), *Tax and Trust: Institutions, Interaction and Instruments*, pp. 121-141. La Haya: Eleven International Publishing. L. Oats y P. Tuck (2019), Corporate Tax Avoidance: Is Tax Transparency the Solution? *Accounting and Business Research*, (49)5: 571-573. H. Gribnau y A. Van Steenbergen (2020), Handle with Care: Transparency as a Means to Restore Trust in Taxation, TLS/TiU Research Paper ([https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3718692](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3718692)).

rencia y tecnología). La transparencia apoya la confianza y es esencial para fomentar el cumplimiento cooperativo y asegurarse de que las partes interesadas externas al programa y la sociedad en general empiecen a ver los beneficios. Así aumentará la confianza de todas las partes interesadas. La confianza es el elemento más importante en todo esto porque fomenta un sistema funcional, productivo y eficaz, y una mayor confianza también debería aportar una mayor cantidad de ingresos fiscales. Los contables y los asesores fiscales subrayaron que existe una verdadera necesidad de modernizar la relación entre los contribuyentes y las administraciones fiscales, relación en la cual la tecnología desempeñará un papel esencial. Añadieron que la automatización es más fácil de desplegar en un entorno basado en la confianza y la certeza, y que la detección de pautas o transacciones sospechosas es también más rápida y sencilla.

### ***1. La meta principal de un sistema de cumplimiento cooperativo basado en la confianza***

Las administraciones tributarias indicaron que mantener una relación de cumplimiento cooperativo eficiente y productiva es un trabajo continuo y difícil, y que no existe una confianza perpetua o ciega. La transparencia honesta y la voluntad de ambas partes de compartir más información y explicar y comunicar mejor, también con la sociedad civil y otras partes interesadas, se verían facilitadas en gran medida por un cambio del “dime” al “muéstrame” en los informes de las empresas. Las EMN deberían ser más transparentes de cara a la sociedad sobre su estrategia fiscal, mientras que las administraciones fiscales deberían ser más transparentes sobre los resultados y efectos del cumplimiento cooperativo. Las administraciones tributarias también manifestaron su deseo de abrir el diálogo con las ONG y de publicar ejemplos de buenas prácticas a partir de la metodología del PCC.

Para las multinacionales, el cumplimiento cooperativo es un componente más y, de hecho, todo un proceso de cambio cultural y de comportamiento, algo que también mencionaron las ONG y los contables y los asesores fiscales. Las EMN señalaron que el hecho de que algunas administraciones tributarias teman ser consideradas por las ONG como excesivamente amistosas con las grandes empresas (y viceversa) y que no se considere a las multinacionales como buenos ciudadanos corporativos se debe a la falta de confianza de los ciudadanos tanto en las administraciones tributarias como en las EMN. Se trata de una cuestión que debe abordarse. Las multinacionales creen que esto lo resolverá el establecimiento de reglas del juego más claras para el cumplimiento cooperativo, aunque para ello hay que estar predispuesto culturalmente, y algunas jurisdicciones preferirán programas más informales. Las EMN también comentaron que, como resultado de experiencias pasadas y recientes, algunos de sus pares ya no confían en que su administración tributaria cumpla con sus obligaciones de manera oportuna, abierta y honesta y de acuerdo con el Marco de Cumplimiento Cooperativo, y que esto ha reducido su inclinación a continuar con el programa.

Por su parte, las ONG señalaron que, en la actualidad, no se conoce si con los PCC el cumplimiento está mejorando o empeorando. Por lo tanto, se necesita más transparencia y control externo sobre el propio funcionamiento de la relación de cumplimiento cooperativo. Asimismo, para estas entidades, la transparencia y la responsabilidad siempre están vinculadas principalmente a las multinacionales, pero, por supuesto, también deberían estar asociadas a las administraciones tributarias. La mayoría de los demás entrevistados coincidieron con esta apreciación.

Además, las ONG pidieron que se publicaran ejemplos concretos de sistemas de cumplimiento cooperativo, incluyendo información sobre cómo las administraciones tributarias auditan a las empresas que se acogen al programa, cuál es su relación y, lo que es más importante, que se permita un debate en el Parlamento al respecto para garantizar un control democrático adecuado. En este contexto, los contables y los asesores fiscales reafirmaron la importancia de la transparencia apropiada en cuanto al comportamiento de los contribuyentes, pero también en cuanto al destino de los ingresos fiscales por parte del gobierno. Los representantes del sector académico hicieron hincapié en mejorar la protección de los denunciantes (tanto para los contribuyentes como dentro de las administraciones tributarias) y en garantizar la independencia y la libertad de prensa en relación con la necesidad de divulgar públicamente la información tributaria y con el acceso público a la misma.<sup>169</sup>

Las ONG subrayaron que todos los contribuyentes deben recibir el mismo trato ante la ley, lo que constituye una de las razones por las que creen que el cumplimiento cooperativo es controvertido. Estas organizaciones acogieron con satisfacción el hecho de que un número cada vez mayor de EMN esté empezando a proporcionar información y datos fiscales adicionales y más significativos en los informes anuales, ya que este paso, junto con el informe público país por país, aumentará sin duda la confianza de la sociedad en la capacidad de autoinformación y las intenciones de las multinacionales en materia fiscal. Asimismo, las ONG sugirieron que los acuerdos discrecionales y las resoluciones fiscales se publiquen y actualicen periódicamente en los sitios web de las administraciones y que se divulguen íntegramente después de un plazo razonable, ya que creen que esto mitigará la utilización de estrategias fiscales agresivas. También instaron a las administraciones tributarias a dotarse de recursos adecuados para llevar a cabo investigaciones independientes sobre las posiciones fiscales de las EMN.

Los representantes del sector académico consideran que proporcionar más información y capacitación específica por parte del gobierno, el mundo académico, o ambos, aumentaría la concienciación sobre el cumplimiento cooperativo. Asimismo, señalaron que este tipo de información y de iniciativas debería hacerse público en los sitios web de los gobiernos, incluyendo, por ejemplo, los nombres de las empresas participantes del

---

<sup>169</sup> B. Butler (2019), Rich Australians lobby tax office to prevent increased scrutiny of their businesses. Disponible en: <https://www.theguardian.com/australia-news/2019/nov/13/rich-australians-lobby-tax-office-to-prevent-increased-scrutiny-of-their-businesses>.



programa, algo que también apoyan las ONG. Los representantes del sector académico indicaron que las administraciones tributarias y las EMN podrían y deberían dejar mucho más claro a la sociedad que el cumplimiento cooperativo no es un gran “trato de favor” ampliado, sino que permite llegar a acuerdos prácticos que benefician a los contribuyentes y a las administraciones tributarias y, por extensión, a la sociedad en general.

También destacaron la disminución de la confianza de los ciudadanos en las instituciones y los organismos gubernamentales actuales y, en general, la falta de una visión de conjunto o de una toma de conciencia por parte de la sociedad de que los inspectores fiscales, las multinacionales y el resto de los contribuyentes forman parte de una misma sociedad.

De acuerdo con los representantes del sector académico, el *quid pro quo* en el cumplimiento cooperativo (certeza) está culturalmente definido y no existe un enfoque único para todos. Sin embargo, sostienen que la sociedad debería reconocer y aceptar que es necesario un cierto grado de *quid pro quo* para que el sistema siga valiendo la pena.

Tanto los representantes del sector académico, los contables y los asesores fiscales como las ONG destacaron que aumentar la transparencia de los PCC es una condición necesaria para ganarse la confianza de la sociedad y de las partes interesadas más escépticas.

Los inversionistas institucionales indicaron que el análisis de los inversionistas sobre las credenciales de buena gobernabilidad y aspectos ESG de los proyectos de cumplimiento cooperativo, de los códigos de conducta fiscal, etc. de las empresas y las administraciones tributarias ayuda a fomentar un comportamiento fiscal responsable y cadenas de valor sostenibles, y también que todo ello puede basarse en los principios de transparencia y en las consideraciones impulsadas por los mismos inversionistas (es decir, no por las ONG ni las redes sociales). Los inversionistas también aseveraron que la gobernanza fiscal debería convertirse en un criterio de selección de los inversionistas por derecho propio.

Todos los grupos interesados acogieron con satisfacción los programas multilaterales. Las administraciones tributarias afirmaron que la demanda y la necesidad de tales programas han aumentado debido al mayor número de cuestiones transfronterizas en materia de cumplimiento cooperativo. Los contables y asesores fiscales destacaron que la confianza mutua entre las administraciones tributarias de los países también es fundamental. Los programas multilaterales, como los ICAP I y II, por ejemplo, hacen que las EMN comuniquen la misma información a todas las administraciones tributarias implicadas. También es más fácil cuando todas las administraciones mencionadas saben de antemano que deberán comprometerse a ello, así como cuando existe transparencia o una base acordada previamente. Los contables y asesores fiscales ofrecen un ejemplo en el que la administración tributaria A quiere gravar el 30% del beneficio empresarial del grupo, pero también lo quieren las administraciones tributarias B, C y D. Cuando varias administraciones tributarias están negociando en la misma sala, deberían darse cuenta más rápidamente de que tendrán que cooperar y comprometerse para llegar a un resultado mutuamente beneficioso.

Las multinacionales, las administraciones tributarias y los representantes del sector académico coincidieron en que los programas multilaterales solo pueden alcanzar el éxito si las empresas y las administraciones tributarias tienen una relación de trabajo abierta y honesta o están dispuestas a entablarla. Lo ideal sería que ya existieran relaciones de cumplimiento cooperativo.

Los contables y los asesores fiscales consideran decepcionante que no se haya avanzado más hasta la fecha en el fomento de la confianza mutua entre las administraciones tributarias de los países. En su opinión, una norma de garantía global aceptada en el ámbito internacional contribuiría sin duda a aumentar la confianza en las administraciones tributarias. Un compromiso de garantía de este tipo sería análogo a un chequeo médico periódico de las personas que también se basa en una relación de cooperación de confianza, concretamente, entre el paciente y el médico, e incluye un control externo, por ejemplo, un análisis de sangre. Esto también podría funcionar de forma similar para el cumplimiento cooperativo, a través de un chequeo anual (o bianual) (como el análisis de sangre), para que las administraciones tributarias pudieran estar seguras de que todo se encuentra en orden. Se trata de una comprobación rutinaria y mucho menos exhaustiva que una inspección, y proporciona la seguridad y/o la confianza de que el sistema funciona correctamente. La transparencia es muy importante en esto porque informa del chequeo, haciéndolo menos oneroso y ofreciendo posibilidades de control público. Según los contables y los asesores fiscales, la transparencia también minimiza el riesgo de que se abuse del sistema de cumplimiento cooperativo.

Una última observación, más general, compartida por los contables y los asesores fiscales ha sido que, en su opinión, algunas organizaciones siguen considerando la transparencia fiscal puramente como un riesgo impuesto a la organización por el mundo exterior y no como una oportunidad. Este riesgo exterior (la transparencia fiscal) debe mitigarse inmediatamente, aunque eso suele hacerse sin vincularlo al mencionado mundo exterior (por ejemplo, mediante un mayor compromiso con las partes interesadas, la creación de confianza con la sociedad, la comunicación sobre el impacto material en la sociedad). La época actual se caracteriza por las tensiones existentes entre la vieja y la nueva forma de pensar acerca de la sostenibilidad y la fiscalidad, y habrá que superar esta mentalidad. Esto también es relevante a la hora de tomar en consideración el cumplimiento cooperativo, según los contables y los asesores fiscales, quienes argumentaron que, debido a la pandemia de COVID-19 y a la crisis climática, la manera en que la gente piensa sobre los impuestos debe cambiar. El cumplimiento cooperativo consiste en volver a situar los impuestos en el centro de la sociedad.

## **2. Conclusiones clave de las entrevistas**

1. La superación de las ideas erróneas por parte de la sociedad y la falta de confianza en los PCC entre las administraciones tributarias y las EMN podría lograrse mediante una mayor transparencia y divulgación de información, es decir, pasando del “dime” al “muéstrame” mediante las siguientes acciones:

- a. Revelar, además de la información financiera, la información no financiera que sea relevante para el PCC; por ejemplo, información sobre el enfoque de gestión de la empresa con respecto a la transparencia fiscal, los aspectos ESG, la relación con las administraciones tributarias, la estrategia fiscal de la firma, la supervisión y la comprobación de los riesgos, la adhesión a los principios de buen gobierno fiscal/impuestos responsables y su aceptación (por ejemplo, el Equipo B), etc.
  - b. Utilizar una norma de información global internacionalmente aceptada para revelar información sobre el impuesto de sociedades; por ejemplo, Erosión de Bases y Tránsito de Beneficios (BEPS) 13 de la OCDE (informe país por país), o GRI 207: Tax 2019.
  - c. Publicar la información relacionada con el PCC en un sitio web gubernamental de acceso público que incluya, por ejemplo:
    - Los nombres de las empresas (las que deseen ser mencionadas deben ser activamente alentadas y habilitadas para hacerlo según la ley de su jurisdicción; de lo contrario, habría que modificar la ley a tal efecto). Los nombres de los contribuyentes a los que se les denegó el acceso deben seguir siendo confidenciales.<sup>170</sup>
    - Las condiciones de ingreso y las reglas generales que regulen la relación.
    - Las cartas de compromiso firmadas por los altos cargos de ambas partes.
    - Ejemplos de buenas prácticas.
    - KPI.
    - Impuestos cubiertos por el programa.
2. La mejora de la transparencia y la responsabilidad de las administraciones tributarias, así como la confianza de la sociedad en general y la de las empresas en las administraciones tributarias, puede lograrse mediante el diseño de una norma global de garantía aceptada internacionalmente para las administraciones tributarias. Un compromiso anual de garantía por parte de dichas administraciones les permitiría verificar que se cumplen los términos del compromiso original de un PCC. Estos controles rutinarios son menos intensos que el proceso de verificación original y deberían mejorar la confianza del público en los programas. Los programas anuales de garantía no sustituirían a las revisiones más exhaustivas que suelen llevarse a cabo en el momento de la renovación de los programas. La transparencia es fundamental, ya que refleja la eficacia del programa y ofrece la oportunidad de una revisión pública. Además, minimiza el riesgo de abuso del sistema de cumplimiento cooperativo.
  3. Para responder a las peticiones de las partes interesadas de que se garantice en mayor medida la información de las empresas y los datos que figuran en las declaraciones tributarias, se podría recurrir a la realización de revisiones de garantía internas o externas o a la participación en un programa multilateral que haya acordado el tratamiento fiscal del ejercicio fiscal en cuestión.

---

<sup>170</sup> Véase el capítulo 4.

4. Las empresas podrían optar por presentar una “declaración de control fiscal” emitida por su departamento de auditoría interna, firmada por el consejo de administración y respaldada por el MCF, a fin de infundir más confianza en el sistema de cumplimiento cooperativo. Esta declaración también podría ser objeto de una verificación externa a través de una auditoría que la certifique. Esto proporcionaría una buena base para que la administración tributaria confiara en las comunicaciones y los datos de la EMN reflejados en sus declaraciones tributarias.<sup>171</sup>
5. Aprovechar los programas multilaterales (como el ICAP o una iniciativa de marco de cumplimiento cooperativo a nivel de la UE) refuerza la confianza mutua, la cooperación recíproca, la homogeneización y el intercambio de información y buenas prácticas entre las administraciones tributarias. También permite abordar con mayor eficacia los aspectos transfronterizos. Cuando varias administraciones tributarias están negociando en la misma sala, deberían darse cuenta más rápidamente de que tendrán que comprometerse para lograr un buen resultado para todos los implicados. Los PCC multilaterales reducen el riesgo de doble imposición de las EMN y tienden a mejorar la comprensión y la apreciación por parte de las administraciones tributarias de los aspectos empresariales más amplios de una multinacional y de las complejidades que conlleva. Cuando las leyes no son claras, los programas multilaterales se inclinan más a alcanzar los resultados correctos sobre la base de los hechos (en comparación con cuando hay que tomar posiciones y luego defenderlas).
6. Para abordar las ideas preconcebidas sobre la competencia, la capacidad y la aptitud de las administraciones tributarias y los niveles de compromiso con los PCC por parte de dichas administraciones y de las firmas, se pueden adoptar las siguientes medidas:
  - a. Invertir en un sólido programa de formación de recursos y de conocimientos de tributación, así como en una preparación adecuada y en la capacitación discrecional de los funcionarios fiscales que atienden a los clientes, a los que se debería capacitar para que sean más flexibles, piensen más en términos de realidades empresariales y sean buenos comunicadores.
  - b. Invertir en la divulgación de información específica y en la formación iniciada por el gobierno y/o el mundo académico. Difundir, dentro de las administraciones tributarias, conocimientos para “educar” a todos los responsables que se ocupan de los temas fiscales de las EMN.
  - c. Gestionar los criterios de ingreso en el programa y las evaluaciones/comprobaciones periódicas para determinar si las empresas siguen formando parte del programa.
  - d. Sentar las pautas al nivel de los funcionarios superiores para lograr el cambio de comportamiento requerido (tanto en las administraciones fiscales como en las empresas).

---

<sup>171</sup> Véase también el apartado 4.4.1 (Norma de auditoría: pasos del proceso de auditoría).

- e. Establecer expectativas claras en lo que atañe al grado de compromiso, así como normas realistas y objetivos cuantificables sobre el funcionamiento interno de la relación de cumplimiento cooperativo para una mayor transparencia con base en la confianza de cara a terceros.
  - f. Disponer de reglas de compromiso claras para abordar el supuesto desequilibrio de poder dentro de la relación de cumplimiento cooperativo a favor de las grandes empresas, tal y como lo ven las administraciones tributarias y las ONG. Por ejemplo, en algunas culturas, sería necesario un contrato formal para dar las garantías necesarias a ambas partes y, por extensión, a la sociedad.<sup>172</sup>
  - g. Introducir KPI vinculados al programa, tanto desde el punto de vista de los contribuyentes como de la administración tributaria y de la sociedad, con el fin de medir la consecución de los objetivos.
  - h. Disponer de un mecanismo que equilibre el riesgo de “sobrecumplimiento” y “subcumplimiento”.
  - i. Garantizar la reciprocidad entre las administraciones tributarias y las empresas que participan del programa de cooperación y el compromiso de cumplimiento (*quid pro quo*) y explicar mejor a la sociedad que un PCC no es un “trato de favor” sino un mecanismo para llegar a acuerdos prácticos que beneficien a los contribuyentes y a las administraciones tributarias y, por extensión, al interés público.
  - j. Mantener la posibilidad de una inspección tradicional incluso para las empresas que participan del programa, con el fin de demostrar a la sociedad que todas las firmas son tratadas de la misma manera ante la ley.
  - k. Aprovechar las buenas prácticas existentes en todo el mundo.
7. El incremento de las evaluaciones de los inversionistas institucionales sobre la transparencia de los proyectos, las empresas y las administraciones fiscales en relación con el cambio climático y los aspectos ESG, así como el hecho de que las iniciativas de buena gobernanza fiscal también se tengan cada vez más en cuenta en este proceso, significa que la buena gobernanza fiscal debería convertirse en un criterio de evaluación de los inversionistas por derecho propio.
8. La supervisión democrática y el control parlamentario de las iniciativas de cumplimiento cooperativo, así como las revisiones periódicas, son necesarios para comprobar si el programa, las leyes y los reglamentos existentes siguen siendo adecuados y están justificados desde una perspectiva social. También pueden contribuir a garantizar que las administraciones tributarias no se manipulen entre sí en beneficio de las EMN y que las denuncias de irregularidades se protejan de forma apropiada. También pueden salvaguardar las libertades periodísticas y de prensa, así como la indepen-

---

<sup>172</sup> Véanse los apartados 3.2.1 (“En algunas jurisdicciones [...] se considera esencial un marco legal”) y 3.2.3.1 (“La falta de acuerdos de colaboración claros y formales podría conducir a una forma de autocontrol no regulada de la transferencia voluntaria de información fiscal”) con respecto a la necesidad de un contrato formal (Grupo de Trabajo 2).

dencia en relación con la divulgación de información fiscal y el acceso público a dicha información. Los parlamentos deben poder controlar el trabajo y el funcionamiento de la administración tributaria en cualquier momento, así como discutir los ámbitos de preocupación y corregir los errores cometidos y los procesos que hayan fracasado.

9. Es preciso abordar la actitud señalada por los grupos de interés de muchas organizaciones que todavía ven la transparencia fiscal puramente como un riesgo que el mundo exterior impone a la organización y no como una oportunidad. Esto puede hacerse comprometiéndose más y de manera significativa con ese mundo exterior, es decir, con las partes interesadas externas; invirtiendo de manera más proactiva en la creación de confianza con la sociedad en general y también en la presentación de informes no financieros (impacto ESG); apoyando las transiciones digitales y verdes, etc. Debido a los efectos combinados de la última crisis financiera, la pandemia de COVID-19 y la emergencia climática, y en consonancia con el papel esencial que desempeña la fiscalidad en la resolución de los principales problemas sociales actuales, una fiscalidad justa y eficaz será una prioridad permanente. Por ello, los PCC adquieren aún más relevancia y deben mejorarse y ampliarse para obtener más confianza de la sociedad en general.

#### 6.4. Resumen de las recomendaciones

En estos tiempos difíciles, las empresas y las administraciones tributarias deben desarrollar una estrategia coherente de información y comunicación (pública) sobre el cumplimiento cooperativo. Esto puede incluir la participación de grupos de múltiples partes interesadas para probar y desafiar los enfoques y puntos de vista existentes. Las siguientes recomendaciones han sido identificadas como mejores prácticas para ser consideradas por las administraciones tributarias y los grandes contribuyentes, los políticos y los legisladores con el fin de obtener más confianza en los PCC de parte de la sociedad:<sup>173</sup>

1. Pasar del “dime” al “muéstrame” a la hora de informar sobre los sistemas de cumplimiento cooperativo y sus beneficios para las administraciones fiscales, las empresas, los asesores fiscales y la sociedad en general:
  - a. Divulgar una mayor cantidad de información relevante y significativa sobre el impuesto de sociedades, incluida la información no financiera (ESG), de forma pública y voluntaria:
    - Esto permite que las multinacionales compartan una “narrativa creíble y verificable”, lo cual puede eliminar gran parte de la confusión del público

---

<sup>173</sup> Aunque todos los miembros del Grupo de Trabajo 5 han participado en las entrevistas y han hecho aportes a la dirección de este capítulo, no todos ellos están necesariamente de acuerdo con todas las recomendaciones aquí vertidas.

y el escepticismo de los interesados, y generar confianza en las capacidades de autoinformación y las intenciones sobre el cumplimiento fiscal de las EMN.

- b. Utilizar una norma global de información fiscal aceptada internacionalmente; por ejemplo, la BEPS 13 de la OCDE o la GRI 207: Tax 2019, para divulgar una mayor cantidad de información relevante y significativa sobre el impuesto de sociedades, incluida la información no financiera (ESG), de forma pública y voluntaria. Es probable que el análisis adicional de las partes interesadas que se deriva de ello aumente la confianza de los usuarios y de la sociedad en la divulgación de los informes.
- c. Proporcionar garantía fiscal (interna y externa) sobre las declaraciones de las empresas que se realizan y las cifras de las liquidaciones tributarias. Esto puede hacerse mediante el aporte de revisiones de garantía internas y/o externas o la participación en un PCC multilateral o en un programa de garantías en el que se haya acordado el tratamiento fiscal del ejercicio fiscal en cuestión. Cuando la garantía se proporciona como parte del PCC, esto debería ayudar a aliviar la brecha percibida entre lo que se dice y lo que se hace:
  - El MCF desempeña un papel fundamental en el cumplimiento cooperativo eficaz.
  - La supervisión de las administraciones fiscales debería centrarse en la verificación de los sistemas y el proceso que conduce a la declaración de impuestos y en garantizar la fiabilidad del proceso, en lugar de comprobar las transacciones individuales. El uso de una mayor cantidad de información basada en la confianza en las evaluaciones internas y la aceptación de los principios que aplica una multinacional (por ejemplo, a través de normas del MCF acordadas o la inclusión continua de la EMN en el programa) sería de gran ayuda.
  - Una mayor transparencia sirve para respaldar los objetivos del cumplimiento cooperativo. Sin embargo, el hecho de que las EMN compartan más datos internos y sean más transparentes (más allá de lo que exige la ley) con las administraciones tributarias no debería traducirse simplemente en un mayor control e inspecciones intrusivas a estas firmas.
- d. Desarrollar una norma global de garantía para las administraciones tributarias que sea aceptada a nivel internacional para mejorar la transparencia, la responsabilidad y la confianza pública en ellas. Un compromiso anual de garantía por parte de las administraciones tributarias les permitiría verificar el cumplimiento de los términos del compromiso original de un PCC. Estos controles de calidad rutinarios con respecto a una norma internacional común y objetiva, aunque son menos onerosos que el proceso de verificación original, que es más subjetivo, deberían mejorar la confianza del público en los programas.

- e. Publicar evaluaciones periódicas del impacto de la cooperación en materia de administración tributaria. La siguiente información puede ser útil (teniendo en cuenta los costes y los retos que pueden surgir con respecto a la legislación local o los objetivos específicos del programa, como los compromisos de confidencialidad que se asumen):
- ¿Qué EMN participan de un PCC?
  - ¿Cuáles se incorporan y cuáles se marchan?
  - ¿Son las EMN que participan en el programa más cumplidoras que las que no participan en él?
  - ¿Es el programa comparativamente rentable para las EMN y la autoridad fiscal?
  - ¿Cuáles son el efecto promedio y el impacto económico del programa a lo largo del tiempo (dentro de los países y en comparación con otros países)?
  - ¿Cuáles son las mejores prácticas?
- f. Publicar más información relevante sobre los PCC en un sitio web gubernamental específico y de acceso público, que incluya lo siguiente:
- Condiciones de ingreso y modelos de normas de participación.
  - Nombres de las empresas participantes: los contribuyentes que quieran ser citados deberían ser alentados activamente y habilitados para hacerlo según la ley de su jurisdicción (de lo contrario, la ley debería modificarse a tal efecto). Los nombres de los contribuyentes a los que se les denegó el acceso deben permanecer confidenciales.
  - Cartas de compromiso escritas por ambas partes y firmadas por altos cargos.
  - Ejemplos concretos de sistemas de cumplimiento cooperativo.
  - KPI.
  - Impuestos cubiertos por el programa.
2. Ampliar los principios del cumplimiento cooperativo a las pymes y a otras categorías de empresas. Si las pymes también pudieran acogerse a un PCC (adaptado), sin duda aumentaría la confianza de la sociedad en el concepto y se facilitaría el cumplimiento. Las pymes deberían estar dispuestas a invertir en marcos de control interno adecuados, y estos programas deberían tener en cuenta las limitaciones de recursos tanto de dichas empresas como de las administraciones tributarias.

Explorar el uso del cumplimiento cooperativo para los contribuyentes de alto poder adquisitivo implica:

1. Aprovechar la tecnología y la transformación digital para acelerar la modernización de la relación entre los contribuyentes y las administraciones tributarias. La tecnología llevará el cumplimiento, la certeza, el control, la supervisión y la detección del fraude a un nivel superior. La confianza dependerá más de la calidad del MCF, aunque la calidad de las interacciones humanas también seguirá siendo clave. Las tecnolo-



gías de la información y la automatización son más fáciles de implantar en un entorno basado en la confianza y la certeza, como un PCC.

2. Invertir en PCC multilaterales, por ejemplo, el ICAP y la iniciativa marco de la UE. Los programas multilaterales y los proyectos piloto mejoran la confianza mutua, la cooperación recíproca, la normalización, y el intercambio de información y de las mejores prácticas entre las administraciones tributarias. También permiten abordar con mayor eficacia los aspectos transfronterizos (por ejemplo, la doble imposición, las cuestiones de interpretación, la seguridad jurídica, etc.), y hacen que las administraciones fiscales comprendan y aprecien mejor el modelo de negocios de una EMN y las complejidades que conlleva. Cuando las leyes son ambiguas, los programas multilaterales favorecen la obtención de resultados correctos sobre la base de los hechos.
3. Invertir en la participación de los actores y en el diálogo sobre el diseño, la evaluación y la mejora de los PCC. Esto es esencial para generar más confianza de parte de la sociedad en estos programas.
4. Invertir en la capacidad de los recursos de las administraciones tributarias; en las aptitudes de comunicación; en el conocimiento de los controles fiscales y la gestión de riesgos (incluido el MCF); en los modelos y realidades empresariales y en la formación:
  - a. Las administraciones tributarias deberían invertir más en la concienciación, la comunicación específica y la información sobre el cumplimiento cooperativo.
  - b. Las administraciones tributarias deberían gestionar de forma proactiva los criterios de acceso y poder rechazar las solicitudes si los contribuyentes no cumplen los criterios o no demuestran los principios fiscales clave.
  - c. Instaurar mayor transparencia en cuanto a la naturaleza y el funcionamiento interno de la relación de cumplimiento cooperativo.
  - d. Establecer expectativas claras sobre el nivel de compromiso, así como normas realistas y objetivos mensurables, y ser transparentes al respecto.
  - e. Acordar un conjunto claro de reglas de procedimiento para abordar el supuesto desequilibrio de poder (según lo consideran algunas ONG y algunas administraciones fiscales) a favor de las EMN en la relación de cumplimiento cooperativo, aunque, en ciertas culturas, sería indispensable un contrato formal para proporcionar la garantía requerida a ambas partes y, por extensión, a la sociedad.
  - f. Establecer KPI concretos en relación con los objetivos del programa para demostrar más claramente sus beneficios a la sociedad y permitir la medición de los avances en el tiempo.
  - g. Afrontar la posibilidad de una auditoría para las empresas del programa de acuerdo con la estrategia general de control de la administración tributaria (por ejemplo, mediante un muestreo aleatorio) para mostrar a la sociedad que todas las empresas reciben el mismo trato ante la ley.

- h. Garantizar un equilibrio entre el “exceso de cumplimiento” y el “incumplimiento”.
- i. Fomentar la adopción de las mejores prácticas y comportamientos.

El papel de los funcionarios superiores de la administración tributaria y de las EMN es crucial para el cambio de comportamiento necesario hacia el público en general.

Es fundamental garantizar la reciprocidad entre las administraciones tributarias y las empresas en lo que respecta al compromiso de cumplimiento (*quid pro quo*), aunque esto no debe suponer una carga en términos de cumplimiento. El *quid pro quo* para las multinacionales en materia de cumplimiento cooperativo es la seguridad. Estas firmas deberían ser más transparentes en el contexto del debate sobre la “cuota justa y la imposición efectiva” y recibir algo a cambio. Tanto ellas como las administraciones tributarias podrían y deberían comunicar a la sociedad de forma más eficaz que el cumplimiento cooperativo no es un gran “trato de favor” ampliado, y que ofrece un mecanismo para acuerdos prácticos que benefician a los contribuyentes y a las administraciones tributarias y, por extensión, a la sociedad. La sociedad civil debe aceptar que un cierto grado de *quid pro quo* es indispensable para que estos programas sigan valiendo la pena. La reciprocidad en el cumplimiento cooperativo está culturalmente dispuesta, y el efecto psicológico en las sociedades debería investigarse más a fondo.

También se debe invertir en investigación empírica para demostrar que los PCC son eficaces y pueden ser beneficiosos para la sociedad en general. Se necesitan estudios empíricos que combinen la fiscalidad, la gobernanza corporativa, la contabilidad, el MCF, la ética, las referencias transfronterizas y las buenas prácticas. La sociedad civil debe aceptar que la evidencia y los datos concretos sobre los PCC no son tan fáciles de obtener ni de medir en la práctica, ya que implican utilizar como punto de referencia la disminución de la optimización fiscal o de la evasión, o el fraude fiscal.

Hay que garantizar el control democrático de los PCC y las revisiones periódicas para asegurar que dichos programas, así como las leyes y reglamentos existentes, sigan siendo adecuados para su propósito y justificables desde una perspectiva social.

Por último, es menester mejorar la buena gobernanza fiscal hasta convertirla en un criterio de evaluación de los inversionistas por derecho propio, a fin de elevar aún más los estándares de comportamiento fiscal y las inversiones responsables:

- Considerar la transparencia fiscal no solo como un riesgo externo que se impone a la organización, sino también como una oportunidad, por ejemplo, para fomentar la confianza con la sociedad en general, permitir la transformación ESG y apoyar las transiciones digital y verde. La fiscalidad justa y eficaz ha llegado para quedarse. El cumplimiento cooperativo consiste en volver a situar la fiscalidad en el centro de lo que es una sociedad. Por ello, estos programas son cada vez más pertinentes, deben optimizarse aún más y abrirse para lograr mayor confianza de parte de la sociedad en general.

## Apéndice del capítulo 6

### A.6. Resúmenes detallados de las percepciones y mensajes clave y conclusiones de las entrevistas realizadas a los representantes de los seis grupos de interesados

#### A.6.1 ¿Por qué se desarrolló el cumplimiento cooperativo y cuáles son sus beneficios y/o desventajas?

##### a. Administraciones tributarias

###### *¿Por qué se desarrolló el cumplimiento cooperativo?*

El cumplimiento cooperativo surgió a partir del enfoque de supervisión horizontal de Países Bajos, según el cual las empresas, por primera vez, pasaron a ser corresponsables de su situación fiscal y de su reputación en la sociedad. Posteriormente, los países siguieron una recomendación internacional de la OCDE sobre el cumplimiento cooperativo (originalmente, el modelo de “relación mejorada”).

Desde el punto de vista de las administraciones tributarias, la razón para desarrollar el cumplimiento cooperativo estriba en poder focalizarse más en los mayores contribuyentes del país, que ostentaban estructuras empresariales cada vez más complejas, y establecer una colaboración más estrecha y eficaz con ellos. Lo importante era que el cumplimiento cooperativo les permitiera a las administraciones tributarias y a los distintos contribuyentes del programa establecer una relación continua más flexible y que pudiera ajustarse de forma rápida cuando fuera necesario.

El cumplimiento cooperativo ha hecho posible que las empresas participantes del programa obtuvieran cada vez más certidumbre sobre su posición fiscal, lo cual mitiga el riesgo y acota la necesidad de investigación fiscal, de inspecciones y de litigios complejos, largos e ineficientes.

Además, como alternativa al enfoque tradicional de control fiscal, el cumplimiento cooperativo aporta otras ventajas: permite aumentar la transparencia para fomentar el entendimiento y la confianza mutuos, mejorar el flujo y el intercambio de información y operar en tiempo real. La mayor apertura también ayudaría a los funcionarios fiscales a conocer mejor los negocios de estos grandes contribuyentes. Para que una administración tributaria comprenda plenamente la situación fiscal de una EMN, los recursos destinados a una inspección son muy importantes. Un nuevo enfoque les proporcionaría a las administraciones tributarias una visión más rápida y, por lo tanto, más precisa, eficiente y eficaz.

Las administraciones tributarias indicaron que no está del todo claro cuál es la relación entre la observancia y la confianza en el contexto del cumplimiento cooperativo, y que esta también difiere según el tipo de contribuyente. Por ejemplo, las pequeñas y las grandes empresas no comparten el mismo interés por el cumplimiento porque el tamaño importa, y estas últimas necesitan contar con la confianza de la administración fiscal a través de la relación más amplia de cumplimiento cooperativo.

### *Ventajas e inconvenientes percibidos del cumplimiento cooperativo*

El cumplimiento cooperativo, que incluye la orientación preventiva del control fiscal, proporciona seguridad por adelantado a los grandes contribuyentes en cuanto a sus obligaciones y su situación fiscales. Es más eficaz y eficiente que los controles e inspecciones tradicionales. El diálogo abierto y honesto de las administraciones tributarias con estos grandes contribuyentes sobre su situación fiscal, llevado a cabo en tiempo real, conduce a reducir el riesgo de valoraciones fiscales incorrectas y a una resolución más rápida de los problemas fiscales. El cumplimiento cooperativo garantiza que estos grandes contribuyentes paguen la cantidad correcta de impuestos de acuerdo con la ley de la manera más eficiente y eficaz posible. Al hacer que los gobiernos y las administraciones tributarias utilicen sus limitados recursos de la manera más eficaz, el programa permite que las autoridades se centren en los casos de alto riesgo y en los grandes contribuyentes con mayor riesgo. El PCC ayuda a los funcionarios de la administración tributaria a comprender mejor los negocios de estos contribuyentes y a focalizar las discusiones bilaterales en las cuestiones empresariales más relevantes. El tamaño y la complejidad de las grandes empresas son cada vez mayores y, por lo tanto, su cooperación es necesaria para obtener los resultados adecuados. El cumplimiento cooperativo contribuye a crear confianza y a forjar una relación productiva entre las administraciones tributarias y los grandes contribuyentes.

En cuanto a las desventajas y posibles riesgos del cumplimiento cooperativo, las administraciones tributarias consideraron lo siguiente: la percepción de que el programa facilita los tratos de favor conduce a la pérdida de confianza de la sociedad, así como de las administraciones tributarias, en los PCC. La reputación de los contribuyentes y de dichas administraciones puede verse perjudicada cuando la sociedad percibe que el programa otorga a las empresas infractoras el sello de calidad de “socio de confianza”, y formaliza y legaliza las prácticas de abuso fiscal. Las administraciones tributarias también se arriesgan a seguir centrándose en las empresas de bajo riesgo y en correr demasiados riesgos simultáneamente. Como resultado de las insuficiencias cuantitativas y cualitativas de estas administraciones, no basta con entablar un diálogo maduro sobre los riesgos con las EMN. Además, la familiarización con las multinacionales participantes puede llevar a una confianza mutua tan grande que, de hecho, ya no haya controles ni comprobaciones. Otro de los riesgos citados es que las EMN participantes lleguen, en algunos casos, a practicar solo una transparencia limitada o selectiva frente a las administraciones tributarias.

#### **b. Multinacionales**

##### *¿Por qué se desarrolló el cumplimiento cooperativo?*

El cumplimiento cooperativo surgió de forma orgánica a partir del enfoque de supervisión horizontal de Países Bajos, con el fin de permitir un uso más eficiente de los recursos de las administraciones tributarias y un soporte más centrado en el contribuyente, para crear un clima de inversión favorable a las empresas.

El Foro de Administraciones Tributarias (FAT) de la OCDE tomó conciencia de este concepto y decidió basarse en una mejor asignación de recursos que permitiera a las administraciones tributarias centrarse en los problemas de los contribuyentes de mayor riesgo.

Otra razón para desarrollar el PCC fue la de mejorar la eficiencia, permitiendo debates en tiempo real, abiertos y transparentes sobre temas de cumplimiento, tanto para las administraciones tributarias como para las empresas participantes del programa.

En la práctica se observan dos tipos de cumplimiento cooperativo:

- i. Cumplimiento cooperativo informal, acordado caso por caso por una autoridad tributaria, si bien la forma en que se lleva adelante este tipo de cumplimiento cooperativo varía en función del nivel de desarrollo de la autoridad tributaria.
- ii. Cumplimiento cooperativo formal, destinado a garantizar la igualdad entre las empresas del programa.

#### *Ventajas e inconvenientes percibidos del cumplimiento cooperativo*

El cumplimiento cooperativo ayuda a las administraciones tributarias a comprender mejor el negocio de las EMN y permite centrar el diálogo entre los contribuyentes y la administración tributaria en las cuestiones empresariales más urgentes.

El cumplimiento cooperativo permite llegar a un acuerdo sobre los temas fiscales de una firma en tiempo real o un año después del ejercicio fiscal. También proporciona seguridad jurídica anticipada a ambas partes en las transacciones clave (contribuyente y administración tributaria). Las empresas realizan operaciones complejas en las que el impacto fiscal es incierto. Poder debatir los hechos y la aplicación de las normas a dichas operaciones de manera inmediata, en lugar de verse obligadas a adoptar una posición en una declaración fiscal que tenga que defenderse años más tarde, resulta productivo para ambas partes. Se reduce en gran medida la probabilidad de que ambas partes inviertan tiempo y recursos en un litigio.

El cumplimiento cooperativo trata de aprovechar al máximo los recursos limitados tanto de las administraciones fiscales como de los contribuyentes.

Los programas multinacionales (como el ICAP) pueden demostrar las ventajas del enfoque común. Uno de los aprendizajes clave extraídos de los programas del ICAP fue que las evaluaciones de riesgo y la percepción de este resultaban beneficiosas si se podían estandarizar. Las EMN observaron que se reduce el riesgo de doble imposición sobre la misma parte de los beneficios, y las administraciones tributarias entienden en su conjunto el negocio más amplio de una multinacional porque sus transacciones son complejas. Además, cuando las leyes son ambiguas, es más fácil llegar a la solución correcta cuando se discuten los hechos (a diferencia de hacerlo cuando hay que tomar posiciones y luego defenderlas).

El cumplimiento cooperativo también tiene un “efecto de halo” sobre la confianza en la fiabilidad del cumplimiento. Permite a las EMN demostrar, tanto dentro de la organiza-

ción como fuera de ella, que están siguiendo un enfoque sólido en la gestión de sus asuntos fiscales como resultado de formar parte de un programa de gestión fiscal reconocido. Esto es especialmente cierto en el caso de las PCC formales.

Una posible desventaja del cumplimiento cooperativo es que los críticos sostienen que se hacen “tratos de favor” a puertas cerradas. El riesgo de este desafío es mayor en el marco del enfoque informal del cumplimiento cooperativo, en el que las posiciones fiscales acordadas son completadas caso por caso por la administración tributaria, a diferencia de las jurisdicciones con un programa formal, que suelen tener un mayor número de criterios aceptados para determinar las situaciones fiscales que se revisan.

### **c. Organizaciones no gubernamentales**

#### *¿Por qué se desarrolló el cumplimiento cooperativo?*

El cumplimiento cooperativo se puso en marcha por razones políticas. Se trataba de crear un nuevo tipo de relación cliente-usuario con los grandes contribuyentes y sustituir el tradicional vínculo contribuyente-autoridad fiscal. A las ONG también les pareció un “retroceso directo” de los gobiernos. El personal de las administraciones tributarias ya mantenía relaciones positivas con estas grandes empresas y multinacionales y no consideraba que el cumplimiento cooperativo añadiera mucho a nivel interno desde el punto de vista organizativo. Por lo tanto, las ONG tenían y tienen la sensación de que se trata de una iniciativa política, es decir, no del personal que trabaja en la administración tributaria, sino de las instancias superiores de los ministerios de Hacienda. Las ONG consideran que no se trata tanto de mejorar el cumplimiento de las normas, sino más bien de un deseo de optimizar la relación con las EMN y de ciertas administraciones tributarias, que quieren que perciba que lo están haciendo.

El cumplimiento cooperativo surge de la idea de que hay contribuyentes que no cooperan y que intentan deliberadamente no pagar sus impuestos, o pagar un mínimo, o recibir otros beneficios del sistema cuya finalidad no era esa. Es consecuencia de la evolución y de los debates internacionales sobre la observancia de las obligaciones fiscales, así como de la necesidad de mitigar la falta de recursos y de capacidades de las administraciones tributarias. Las inspecciones fiscales eran demasiado extensas y se necesitaba una forma de dedicarles menos tiempo y centrarse en los clientes de mayor riesgo. Se trataba sobre todo de una solución práctica para resolver el problema del cumplimiento entre las administraciones tributarias y los contribuyentes. Sin embargo, aunque no existiera ningún problema de capacidad en las administraciones tributarias, el concepto se habría aplicado. Es preocupante porque el término implica que hay algo malo en el funcionamiento normal del cumplimiento. En un mundo perfecto, la observancia de la legislación fiscal sería natural y no requeriría un elemento de “cooperación” adicional o una etiqueta al respecto, ya que se trata de que las administraciones tributarias recauden lo que, por ley, les corresponde.

### *Ventajas e inconvenientes percibidos del cumplimiento cooperativo*

Las ventajas más significativas para las EMN y las administraciones fiscales se centran en el proceso de calificación fiscal rápido y eficaz a través del gestor de clientes, que es el único punto de contacto del cliente con la autoridad fiscal y, hasta cierto punto, la certeza.

No son muchos los miembros de la sociedad civil que consideran que el proceso de cumplimiento cooperativo ha aportado beneficios; por el contrario, ha despertado sospechas. Puede haber mejorado o agravado el cumplimiento fiscal de las multinacionales. En efecto, lo que se ha acordado ha sido una priorización de las relaciones sobre el cumplimiento fiscal en lugar de una alineación de estas dos cosas; por lo tanto, esta mejora de las relaciones no ha contribuido a mitigar las sospechas, sino que solo ha colocado una etiqueta diferente. Esto no quiere decir que no reporte beneficios. Al mismo tiempo, las ONG no conocen evidencia alguna que demuestre que este proceso haya mejorado el cumplimiento en general o que haya una divergencia entre el cumplimiento de los que participaron y los que no lo hicieron. Esta circunstancia ha suscitado el escepticismo acerca de las administraciones tributarias, que deberían poner a disposición tales pruebas. Si hubiera tenido éxito, cabría esperar que las administraciones tributarias hubieran gritado a los cuatro vientos que había mejorado el cumplimiento y reducido los costes de las inspecciones, y que hubieran intentado incorporar más empresas al programa. No se sabe cuáles ni cuántas firmas participan en él. En consecuencia, hay ciertas grandes empresas que podrían merecer la confianza del público en general, pero no se sabe cuáles son y, por eso, el *statu quo* es la desconfianza.

Si las ONG vieran que las empresas pagan su parte justa y las administraciones tributarias focalizaran su atención en los mayores riesgos, entonces el cumplimiento cooperativo podría considerarse como una situación en la que la sociedad sale ganando. Su atractivo es evidente en caso de que, por ejemplo, una EMN quiera obtener un APA de la autoridad tributaria, lo que constituye un proceso largo y costoso. Sin embargo, si cada año en las reuniones con las administraciones tributarias se conoce la posición general que se adoptará, y estas indican que se sienten cómodas con ello, entonces no hay necesidad de un proceso formal y, en teoría, ambas partes deberían estar satisfechas; así, a través del proceso de cumplimiento cooperativo, los impuestos dejan de ser un riesgo significativo.

Las administraciones tributarias tienen dificultades para comprender la estructura completa de los grupos de las multinacionales que evalúan. Esto se refleja en las numerosas y deficientes inspecciones fiscales. Si las administraciones tributarias reducen el número de inspecciones de firmas por debajo de un punto crítico —y esto lo saben bien las EMN—, el sistema se vuelve ineficaz e ingobernable.

El cumplimiento cooperativo también crea intrínsecamente una posición negociadora para las multinacionales que, por ejemplo, siempre pueden insinuar a las administraciones tributarias que estarían dispuestas a hacer más en términos de transparencia

y autoevaluación, pero que se enfrentan a “obstáculos fiscales” que les impiden hacerlo. Debe haber un control democrático; de lo contrario, la administración tributaria puede ser, y será, explotada por las EMN. Los parlamentos deben poder vigilar el desempeño y el funcionamiento de las administraciones tributarias en todo momento, y analizar las “señales de alarma” para corregir los errores que pudieran cometerse y los procesos que hayan resultado deficientes.

La desconfianza general de la población en el sistema fiscal no se limita al cumplimiento cooperativo ni al impuesto de sociedades. Una encuesta realizada en los países del G20 ha constatado que el 75% de la población en general piensa que el pago de impuestos tiene más que ver con la ley que con reglas morales, y esto se debe en gran medida a factores culturales.<sup>174</sup> Pagar impuestos es una obligación legal, y es responsabilidad de las administraciones tributarias recaudarlos y garantizar procesos administrativos fiscales eficaces, pero no lo están haciendo. Las administraciones tributarias decidirán no cooperar si creen que son lo suficientemente poderosas y eficaces. El *quid pro quo* no existe. Actualmente, en muchos países y culturas, los funcionarios fiscales no establecen una conexión con el lenguaje de la “moral fiscal”, la “creación de confianza”, etc.

Lo que las ONG ven es que muchos gobiernos y sus administraciones fiscales en la práctica no son proactivos en la lucha contra el abuso fiscal de las empresas, intentando trabajar de forma más inteligente en el contexto del cumplimiento fiscal cooperativo o garantizando que las EMN cofinancien los principales problemas de la sociedad, como la transformación digital, la transición energética o la lucha contra el cambio climático. Además, en opinión de estas entidades, las administraciones tributarias no consiguen liberar recursos adicionales ni crear nuevas plataformas, ni revisar o modificar la legislación vigente, ni construir la infraestructura necesaria para que la legislación se aplique eficazmente.

#### **d. Representantes del sector académico**

##### *¿Por qué se desarrolló el cumplimiento cooperativo?*

Este es un concepto que ya existía y que, en realidad, no se desarrolló como tal. El cumplimiento cooperativo es una consecuencia del enfoque de la teoría de la regulación receptiva que se aplicó en Australia a principios de los años noventa debido a las controversias sobre la forma en que la ATO ejercía sus competencias, especialmente en lo que se refiere a los mecanismos de evasión fiscal comercializados con carácter general y a la forma en que se había informado y promocionado al público en general. En algunos países, impulsados esencialmente por factores socioculturales, se sintió la necesidad de establecer mejores relaciones entre las grandes empresas y la administración tributaria. Por ejemplo, en Países Bajos, el sistema del “modelo pólder” holandés, que pre-

---

<sup>174</sup> IFAC, ACCA, CAANZ y G20 (2017), Public Trust in Tax. Disponible en: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/G20-Public-Trust-in-Tax.pdf>.



coniza la búsqueda activa de consenso y la participación de diversas partes interesadas en el proceso de toma de decisiones, explica que los holandeses fueron los primeros en adoptar en 2005 el concepto de cumplimiento cooperativo a través de su programa de supervisión horizontal.

El cumplimiento cooperativo fue un enfoque nuevo para la supervisión del cumplimiento de las obligaciones fiscales y para tratar, al menos, a los grandes contribuyentes de forma más eficiente utilizando los recursos existentes de forma más idónea. Surgió de la idea de que las administraciones tributarias no pueden aplicar la legislación fiscal con eficacia sin un cierto grado de consentimiento y cooperación de los grandes contribuyentes. El cumplimiento cooperativo fue impulsado por el deseo de generar beneficios para las empresas y las administraciones tributarias, acelerar el proceso de las declaraciones fiscales y reducir el número de litigios fiscales entre ellas.

En algunos países, los gobiernos decidieron, por razones presupuestarias, que las administraciones tributarias necesitaban un mayor y mejor acceso a la información validada de las firmas, que ya estaba disponible (generada a través de los sistemas internos de gestión y control de riesgos o de un tercero), y un seguimiento en tiempo real de la situación fiscal de las grandes empresas.

Otras razones, más secundarias, fueron que había una tendencia internacional en materia de gobierno corporativo para hacerlo en ese momento, que era el “caballo de batalla” político de ciertas personas influyentes en los ministerios de Hacienda y/o en las administraciones tributarias, o que formaba parte de una reacción específica de un país a ciertos acontecimientos, como los escándalos fiscales.

### *Ventajas e inconvenientes percibidos del cumplimiento cooperativo*

Para los representantes del sector académico, el marco legal es bien conocido, por lo que las normas no entrañan tanto interés para su estudio. El interés y el beneficio de los académicos reside más y principalmente en el campo de la psicología. Ambas partes (contribuyentes y administraciones tributarias) deberían aceptar que siempre existe cierto grado de incertidumbre. Es mejor llegar a un entendimiento mutuo y encontrar un terreno común que tener que investigar hasta el último detalle para llegar a la cantidad exacta de impuestos adeudada, no solo en lo que respecta a la liquidación del ejercicio fiscal en curso, sino de varios ejercicios. Los grandes contribuyentes y la administración tributaria no pueden establecer una relación eficaz sin reglas claras. Necesitan saber, por ejemplo, qué debe declararse y de qué forma. Saber qué hay que cambiar en la relación es básico. Los representantes del sector académico están interesados en una mayor investigación transversal que combine la fiscalidad, el gobierno corporativo, la contabilidad, el MCF y la ética, y en la investigación sobre comparaciones transfronterizas de las prácticas nacionales de cumplimiento cooperativo. Una pequeña desventaja de los PCC es que se traduce en menos casos de estudio para los representantes del ámbito académico (y también para los abogados tributarios).

## **e. Inversionistas institucionales**

### *¿Por qué se desarrolló el cumplimiento cooperativo?*

Los PCC se desarrollaron para mejorar el cumplimiento fiscal de las grandes empresas y para poder evaluar mejor los riesgos fiscales de las EMN. A las administraciones tributarias les proporcionó una vía directa y un fácil acceso a través de un único interlocutor para la evaluación fiscal de las empresas, los riesgos, los controles, etc., y con total transparencia. Esto ayuda a “tener la casa limpia”, a comprender mejor los problemas de las multinacionales y, en caso de duda, permite abordar eficazmente sus principales intereses. Los inversionistas no siempre han estado directamente implicados en el cumplimiento cooperativo y, por lo tanto, no suelen tener una relación o un diálogo tan estrecho con las administraciones tributarias como el que ostentan las EMN en los PCC. Sin embargo, creen que los PCC constituyen una herramienta valiosa.

Para la mayoría de los grupos de inversionistas institucionales, la gobernanza fiscal no ha sido hasta ahora un tema prioritario. Sin embargo, este tema está evolucionando con el actual impulso de transparencia que lo sustenta. La fiscalidad es sin duda uno de los factores que se tienen en cuenta a la hora de invertir en las grandes empresas que cotizan en bolsa; sin embargo, la gobernanza fiscal y las relaciones de cumplimiento cooperativo no se han considerado como un parámetro en sí mismas, aunque probablemente deberían serlo.

### *Ventajas e inconvenientes percibidos del cumplimiento cooperativo*

Para los inversionistas institucionales, el cumplimiento cooperativo no presenta ningún inconveniente real y es posible que sea algo beneficioso gracias a la existencia, en la administración tributaria, de un interlocutor único para las grandes empresas participantes. Sin embargo, hay que tener cuidado de no saturar a dicho interlocutor, ya que estos funcionarios fiscales tienen que ocuparse de todos los aspectos de la relación de cumplimiento cooperativo, es decir, no únicamente de todos los riesgos y los controles fiscales. Por otra parte, los inversionistas consideran que las EMN participantes obtienen pocos beneficios. Señalan que proporcionar más transparencia a las administraciones fiscales no debería traducirse en un mero aumento del control y las inspecciones.

## **f. Asesores fiscales/firmas de contabilidad**

### *¿Por qué se desarrolló el cumplimiento cooperativo?*

El principal motivo que ha llevado a desarrollar el cumplimiento cooperativo ha sido hacer un uso más eficiente de los recursos de las administraciones tributarias, que han disminuido considerablemente en muchos países en los últimos 10 años. Otra razón fue tratar de reorientar estos recursos hacia un enfoque basado en el riesgo. Además, el cumplimiento cooperativo apuntaba a mejorar la eficacia de las administraciones tributarias y a reducir ligeramente sus costes. Sin embargo, acaso lo más importante sea su objetivo general: tratar de apoyar a la mayoría de las empresas contribuyentes dispuestas. Como

ocurre en muchos ámbitos de la vida, no solo hay una gran mayoría de ellas que cumple o se inclina a cumplir las normas: también existe una pequeña minoría que no está dispuesta a actuar de acuerdo con ellas. Sin embargo, tradicionalmente, las normas —y esto no es diferente en el caso de las normas de cumplimiento fiscal corporativo— suelen diseñarse teniendo en cuenta esa pequeña minoría reacia y, en consecuencia, resultan gravosas para la gran mayoría. Esto conlleva costes adicionales elevados e innecesarios, y supone una carga para el sistema, con lo cual destruye por el camino la confianza y la voluntad de las firmas de cumplir con la normativa; por lo tanto, es contraproducente. El cumplimiento cooperativo ha sido, al menos al principio, una forma de tratar de resolver estos diferentes problemas. También mejora la seguridad jurídica, algo esencial y difícil de conseguir en un entorno normativo tan complejo como el de la fiscalidad.

Uno de los objetivos del cumplimiento cooperativo ha sido cambiar la actitud, ya que se había desarrollado una dinámica negativa entre los contribuyentes y las administraciones tributarias (en la que ambas partes compartían la responsabilidad): los contribuyentes intentaban forzar el sistema y minimizar la cuantía de sus pagos, y las administraciones tributarias partían de la base de que todos los contribuyentes eran culpables por definición. Es esta cultura antagónica que se ha desarrollado en muchas jurisdicciones a lo largo de los años (o incluso de los siglos) la que el cumplimiento cooperativo también intenta ayudar a superar.

#### *Ventajas e inconvenientes percibidos del cumplimiento cooperativo*

Como se ha mencionado anteriormente, el cumplimiento cooperativo intenta dar un giro a la relación y a la dinámica antagónicas entre las empresas contribuyentes y las administraciones tributarias. Sin embargo, no debe ser algo que se dirija únicamente a las grandes EMN. Los principios del cumplimiento cooperativo deberían ampliarse a otras categorías de firmas. Los países deberían considerar la posibilidad de diseñarlo también para las pymes y, tal vez, incluso para los contribuyentes individuales con grandes patrimonios, que a veces también mantienen relaciones sospechosas y poco fiables con las administraciones tributarias.

Por supuesto, existen preocupaciones y recelos, sobre todo entre ciertas ONG y en la izquierda del espectro político, sobre la aplicación del cumplimiento cooperativo y, en cierto modo, estas inquietudes son legítimas y deben entenderse mejor. En general, la desconfianza se ve alimentada por el hecho de que el cumplimiento cooperativo se ha dirigido, hasta la fecha, principalmente a las grandes multinacionales, que son también la categoría de empresas sospechadas, principalmente en el debate público, de minimizar el pago de sus impuestos de forma demasiado exagerada. Por lo tanto, puede haber algo en el cumplimiento cooperativo que parece contradictorio y contraproducente si un individuo se pone en la situación de una ONG. Esta idea de que hay demasiado consenso entre las administraciones tributarias y *ciertas* categorías de contribuyentes es perjudicial para el interés público. Así, pues, a menos que el cumplimiento cooperativo se expli-

que adecuadamente y se demuestre con datos, es decir, con hechos, y que sea más eficaz y rentable que las normas y métodos de cumplimiento tradicionales, las sospechas de la sociedad civil sobre él aumentarán. En este contexto, una mayor transparencia fiscal también juega a favor de los objetivos del cumplimiento cooperativo.

Asimismo, se trata de una prueba difícil de proporcionar porque se necesita tiempo, debido a lo siguiente: i) el cumplimiento cooperativo está produciendo un cambio cultural de tal manera que no puede medirse fácilmente de un año a otro y ii) es preciso un debate bastante profundo sobre qué medidas deben utilizarse para demostrar el éxito y cuáles son los puntos de referencia. La evaluación comparativa de la reducción de la optimización fiscal, la evasión o el fraude fiscal es difícil por definición, ya que implica realidades opacas, por lo que solo pueden hacerse estimaciones aproximadas. Los representantes de la sociedad civil que reclaman estos datos concretos deben tener en cuenta que, en la práctica, no es tan fácil aportar pruebas sobre el funcionamiento del cumplimiento cooperativo. Enfatizar la demanda de evidencia sólida es también ignorar que uno de sus principales objetivos consiste en lograr un cambio cultural. Se trata de abordar los problemas de esta relación y convertirla en una situación en la que todos salgan ganando.

El cumplimiento cooperativo permite a la profesión contable situarse en un lugar diferente, en el cual resulta más fácil cumplir el compromiso con el interés público y con la eficacia general del sistema, en lugar de tomar partido y sentarse a un lado u otro de la barrera. Sus miembros abarcan todo tipo de profesionales de la contabilidad, tanto del sector público (incluso de los ministerios de Hacienda) como del sector privado, por lo que la profesión está muy interesada en que los objetivos del cumplimiento cooperativo se cumplan, en aras del interés público. Se trata de una herramienta que permite a los contables de los sectores público y privado reconstruir una relación productiva y de confianza entre las empresas y las administraciones fiscales que, al final, es una situación en la que todos salen ganando en beneficio del interés público. Cualquier sistema, cualquier sociedad, se basa en la confianza. Una vez que se destruye esta confianza, todo se desmorona.

## ***A.6.2. Los elementos esenciales y el punto focal de un sistema de cumplimiento cooperativo basado en la confianza***

### **a. Administraciones tributarias**

#### *Elementos esenciales de un sistema de cumplimiento cooperativo basado en la confianza*

Los elementos esenciales de un sistema de cumplimiento cooperativo basado en la confianza son los siguientes:

- El enfoque de ventanilla única y las relaciones de trabajo personalizadas, a lo que hay que añadir buenas habilidades sociales y una actitud positiva, una elevada moral fiscal y un entorno social en ambas partes (administraciones tributarias y contribuyentes) que favorezca un enfoque basado en la confianza y respaldado por una visión clara y el apoyo de la alta dirección.

- Un diálogo abierto y honesto (escucha proactiva y respeto), comprensión y compromiso mutuos, gestión clara de las expectativas.
- La voluntad de los grandes contribuyentes de mejorar los controles internos y la gestión del riesgo fiscal (por ejemplo, el MCF) para demostrar que tienen el control tributario.
- Tiempo suficiente para realizar las comprobaciones.
- Facilitación de debates continuos sobre el tratamiento fiscal de las operaciones, normalmente en tiempo real o incluso de forma anticipada.
- Personal de la administración tributaria bien formado, que no solo tenga la competencia y la experiencia necesarias para aplicar correctamente la ley y los reglamentos, sino que también conozca los controles fiscales, las herramientas y los conceptos de gestión de riesgos (por ejemplo, el MCF), los modelos de negocios y los diferentes sectores para garantizar un enfoque a la medida.
- Poderes discrecionales y cierto grado de flexibilidad por parte de las administraciones tributarias.
- Mantener un diálogo con las ONG y las organizaciones empresariales para generar más confianza en el cumplimiento cooperativo, más concretamente, informando y compartiendo conocimientos sobre el trabajo con las ONG e incluyéndolas en la evaluación y el desarrollo de los PCC.

#### *Punto focal de un sistema de cumplimiento cooperativo basado en la confianza*

Según las administraciones tributarias, el establecimiento de una relación de cumplimiento cooperativo se basa en la evaluación que hacen dichas administraciones y las grandes empresas en un momento determinado acerca de que la inversión en la cooperación mutua es oportuna y beneficiosa para ambas partes. Sin embargo, después de ese momento, el mundo se puede alterar drásticamente; por ejemplo, puede producirse la aparición repentina de un entorno social y político diferente, el panorama fiscal puede volverse cambiante (por ejemplo, BEPS), puede haber legislación nueva o de otro tipo, actores y prioridades distintas, reorganizaciones, variaciones en los modelos de negocios y en las estrategias fiscales de las grandes empresas, otras estrategias adoptadas por las administraciones tributarias, cuestiones presupuestarias, etc. El cumplimiento cooperativo puede ser una estrategia de algunas empresas para limitar el riesgo de una inspección fiscal. Así, las administraciones tributarias conocen mejor a los contribuyentes y las medidas de mitigación que han adoptado para eliminar los riesgos. Mantener la relación de trabajo mutuamente cooperativa entre los contribuyentes y las administraciones tributarias es un trabajo continuo y difícil. La confianza perpetua o ciega no existe.

La transparencia y la voluntad de ambas partes de compartir más información y comunicar mejor en el contexto del cumplimiento cooperativo, y también con el público en general y las ONG, se ven facilitadas en gran medida por el cambio del “dime” al “muéstreme” en los informes corporativos. Es importante ser transparente tanto a nivel operativo como estratégico. Los contribuyentes deben serlo ante la sociedad acerca de su estrategia

fiscal y las administraciones tributarias, sobre los resultados y efectos del cumplimiento cooperativo. Dichas administraciones también deberían buscar el diálogo abierto con las ONG, para informarlas mejor sobre los PCC y por qué se centran en las grandes empresas. También deberían publicar ejemplos de sus experiencias con la metodología del programa.

Otros puntos centrales abarcan establecer y mantener la confianza mutua mediante la voluntad de recurrir al diálogo abierto. Esto incluye interactuar de forma productiva a través de reuniones y demostrar la capacidad de plantear preguntas y responder a las de los contribuyentes (las cuales, y esto es importante, deben ser totalmente comunicadas a las administraciones tributarias), así como trabajar y acordar conjuntamente las cuestiones fiscales en tiempo real para dar seguridad al contribuyente. El contribuyente debe recibir una respuesta específica (a medida) para su pregunta, basada en su información, y no una respuesta general de las directrices fiscales. Las respuestas deben efectuarse por escrito, a diferencia de las respuestas universales proporcionadas por la línea de atención fiscal de las administraciones tributarias.

Como resultado de la globalización en curso y del fuerte aumento del intercambio obligatorio y automático de información entre países, las demandas y necesidades de soluciones multilaterales y transfronterizas de cumplimiento cooperativo están aumentando (por ejemplo, BEPS de la OCDE, pilotos ICAP I y II, iniciativas a nivel de la UE).

## **b. Multinacionales**

### *Elementos esenciales de un sistema de cumplimiento cooperativo basado en la confianza*

Los elementos esenciales de un sistema de cumplimiento cooperativo basado en la confianza son los siguientes:

- Haber acordado ciertos principios generales (sin un conjunto mínimo de normas estrictas) y, preferiblemente, no un contrato detallado entre la administración tributaria y el contribuyente, aunque esto difiere según la jurisdicción y la cultura local. En algunas culturas, sería necesario un contrato formal para ofrecer a ambas partes las garantías necesarias.
- Crear confianza entre el contribuyente y la administración tributaria es muy importante, al igual que generar confianza con la sociedad civil en general sobre la reputación y la equidad de los impuestos pagados.
- Evitar que se produzca una brecha de expectativas con los contribuyentes participantes del programa: las administraciones tributarias deben asegurarse de que existen todos los mecanismos apropiados, ser explícitas y transparentes sobre lo que es el cumplimiento cooperativo, lo que se pretende y cómo funciona.
- Tanto los contribuyentes como las administraciones fiscales deben sentir curiosidad, estar dispuestos a escucharse mutuamente sin prejuizar, estar abiertos a admitir y abordar los errores, ser resilientes y tener un enfoque de apoyo general.

- Las empresas no buscan “tratos de favor”; sin embargo, esperan seguridad en los aspectos que se debaten y acuerdan de antemano con las administraciones tributarias. El tratamiento fiscal adecuado para cada situación no suele ser una discusión en blanco y negro debido a factores únicos, a la gama de metodologías de fijación de precios potencialmente adecuadas en virtud de las normas globales de precios de transferencia y a la incertidumbre sobre el tratamiento de las operaciones complejas.
- El cumplimiento cooperativo debería ponerse a disposición de empresas de todos los tamaños (con un enfoque adaptado para dar servicio a las pymes), a fin de garantizar que no se perciba que solo está disponible para las EMN. Sin embargo, cada jurisdicción tendría que contar con recursos suficientes dentro de la administración tributaria para poder ofrecer un PCC a una población de contribuyentes más amplia. Es posible que se analice la situación de ciertos segmentos de contribuyentes a través de auditorías/criterios digitales en función de la complejidad de su negocio.
- Disponer de KPI acordados ayudaría a demostrar los beneficios del cumplimiento cooperativo. Por ejemplo, una reducción en el número de ejercicios fiscales abiertos objeto de litigio proporciona pruebas de que el tratamiento fiscal se acuerda a tiempo y asegura el pago final de los impuestos antes de lo que podría determinarse en una larga inspección. Una correlación negativa con el importe de los impuestos recaudados durante posteriores inspecciones fiscales también podría considerarse un KPI de la administración tributaria, ya que significaría que el monto percibido en el momento de la declaración del impuesto o la revisión de cumplimiento cooperativo corresponde al importe acordado como correcto para el contribuyente en aquel momento. La reducción de los costes incurridos por las administraciones tributarias (en dinero o en tiempo de los empleados a tiempo completo) para hacer frente a las impugnaciones de los contribuyentes también podría utilizarse como medida de progreso a lo largo del tiempo.
- Las administraciones fiscales deben poder rechazar las solicitudes si un contribuyente no cumple con los criterios (claros y transparentes) o no demuestra los principios fiscales clave. Esto refuerza la responsabilidad de los contribuyentes.
- Las personas de las agencias tributarias que se encargan del cumplimiento cooperativo no solo deben ser técnicamente solventes en materia fiscal, sino que también deben comprender los fundamentos del negocio, las consideraciones y decisiones de inversión y ser buenos comunicadores.
- Se necesita un conjunto claro de normas de compromiso para abordar el supuesto desequilibrio de poder dentro de la relación de cumplimiento cooperativo a favor de las grandes empresas, tal y como lo perciben las administraciones tributarias y las ONG.

La evidencia que se podría proporcionar a las administraciones tributarias para aumentar la certeza de que el contribuyente está exponiendo los hechos clave con exactitud contribuiría con dichas administraciones a la hora de comprometerse con los grandes contribuyentes. A la inversa, los contribuyentes deberían tener una certeza real cuando

acaten las normas de compromiso del cumplimiento cooperativo y su posición fiscal haya sido acordada por las administraciones fiscales.

### *Punto focal de un sistema de cumplimiento cooperativo basado en la confianza*

La población considera que las administraciones tributarias son demasiado afines a las EMN y aquellas son conscientes de ello. Esto se debe a la falta de confianza en las administraciones tributarias por parte de la sociedad civil y a la falta de confianza en la transparencia por parte de las EMN. El establecimiento de un marco claro y transparente de principios de cumplimiento cooperativo entre la administración tributaria y las multinacionales ayudaría a generar confianza.

Algunas EMN no confían en que las administraciones tributarias cumplan con el Marco de Cumplimiento Cooperativo de manera oportuna, transparente y honesta. Esto puede deberse a experiencias pasadas en las relaciones con la administración tributaria, y puede disminuir el deseo de entablar una relación de cumplimiento cooperativo por parte de las entidades. También hay desconfianza por parte de la sociedad civil hacia los contribuyentes con respecto a la conducta de las multinacionales desde el punto de vista corporativo, desconfianza que debe ser solucionada.

El cumplimiento cooperativo forma parte de un cambio cultural y supone una enorme inversión inicial tanto para las administraciones tributarias como para los contribuyentes. La creación de un Marco de Cumplimiento Cooperativo que funcione eficazmente redundaría en beneficio de ambas partes. Se necesita tiempo y un buen mecanismo de intercambio de experiencias con las administraciones tributarias para relatar las experiencias positivas y evaluar las enseñanzas obtenidas.

Garantizar que el personal de la administración tributaria entienda realmente la actividad de una EMN es fundamental para asegurar que comprenda los fundamentos del negocio, las consideraciones de inversión y las decisiones que subyacen a cualquier decisión empresarial.

La confianza es un concepto bidireccional. Sería beneficioso recurrir a una mayor confianza basada en la revisión/aceptación de los principios aplicados por la empresa (por ejemplo, a través de las normas acordadas en el MCF o la integración progresiva de la multinacional en el PCC). Hay varias formas de proporcionar una mayor garantía: a través del equipo de auditoría interna de la EMN, de la verificación de la auditoría externa y de las declaraciones o comunicaciones del directorio ejecutivo. Si se llevan a cabo como parte del PCC, deben proporcionar una mayor confianza a todas las partes. Esto debería ayudar a aliviar la brecha percibida entre lo que se dice que se hace y lo que realmente se hace.

### **c. Organizaciones no gubernamentales**

#### *Elementos esenciales de un sistema de cumplimiento cooperativo basado en la confianza*

Las ONG indicaron que la confianza es una cuestión cultural que se interpreta de forma diferente en cada país, y que los individuos tienen que partir de una posición de escep-



ticismo. Si el sistema funciona, es decir, si el coste de la auditoría es sistemáticamente menor, los ingresos sistemáticamente mayores, etc., esto proporcionaría pruebas y crearía confianza de parte de las ONG y de la sociedad:

- Los informes anuales (públicos) corporativos muestran la tasa fiscal efectiva desglosada por impuestos, en porcentajes y por países. Además, los informes de evaluación de impacto de las administraciones tributarias, disponibles puntualmente con carácter público, dan a conocer los siguientes datos:
  - Qué EMN participan del programa, cuáles se incorporan y cuáles lo abandonan.
  - Si las EMN que participan en el programa son más cumplidoras que las que no participan en él.
  - El resultado promedio del programa a lo largo del tiempo (a nivel de país y entre países).
  - Las mejores prácticas.

Las inspecciones a los contribuyentes deben continuar en el Marco del Cumplimiento Cooperativo, pero se necesita una respuesta clara a la pregunta: “¿Qué ganan las multinacionales que actúan de buena fe pero que luego se enfrentan a un aumento de las inspecciones?”.

Las ONG piden a las administraciones tributarias una orientación clara sobre cuáles son los principios, las directrices y los requisitos de entrada, aunque esto está, hasta cierto punto, condicionado por la propia cultura. El cumplimiento cooperativo no debe ser un objetivo en sí mismo, sino una medida para lograr un comportamiento más cumplidor. Hay que evitar que se convierta en un mero sistema de marcar en una casilla (*check the box*) para las empresas.

La confianza en el cumplimiento cooperativo es cada vez mayor gracias a la transformación digital y la automatización. Los procesos automatizados pueden sustituir la calidad de la intervención humana y llevar el control a un nuevo nivel. La confianza dependerá entonces en mayor medida de la calidad de la información y las cifras proporcionadas por las multinacionales en su MCF; de acuerdo con las ONG, esto debe investigarse más a fondo.

Debe haber una confianza legítima en los inspectores tributarios; sin embargo, según las ONG, esto forma parte de un problema mayor, para lo cual estas entidades aportaron un ejemplo. La declaración de impuestos de una EMN, verificada internamente (en papel), llega a la mesa de un inspector de impuestos tradicional, que ha sido educado y formado para localizar errores y al que la jefatura de la administración tributaria cuestionará y sancionará si no lo hace. Las ONG creen que la confianza de los ciudadanos en el sistema también se ve mermada si un inspector tributario controla algo que está mal pero luego no lo sanciona.

Las ONG mencionaron que también hay una cuestión generacional en esto: los inspectores tributarios suelen ser de cierta edad y a menudo están mal equipados para la

era digital, porque tienen una mentalidad y un enfoque puramente técnico-fiscal para controlar las liquidaciones de impuestos. No están formados para lo contrario, ni tienen curiosidad por investigar otros aspectos, por ejemplo, el uso de la tecnología digital, el conocimiento exhaustivo de las actividades de las EMN, las razones empresariales y los argumentos de las firmas.

Las administraciones tributarias deben contar con recursos suficientes (pero los recursos son realmente escasos en muchos países).

Es importante que las EMN confíen en que los compromisos adquiridos se ajusten a la legislación fiscal, así como también son fundamentales la confianza entre administraciones tributarias y su disposición a intercambiar información.

### *Punto focal de un sistema de cumplimiento cooperativo basado en la confianza*

Según las ONG, debe haber una comunicación beneficiosa y honesta por ambas partes (administraciones tributarias y contribuyentes individuales) como esencia de un diálogo franco y transparente para construir confianza mutua y gestionar las expectativas de cada uno en el PCC. Los contribuyentes deben poder fiarse de las respuestas recibidas de las administraciones tributarias, que no serán revocadas cuando el contribuyente cumpla con ellas. Las administraciones tributarias deben comunicar claramente lo que se espera de los contribuyentes. Los funcionarios de Hacienda que ejecuten el PCC deberán poseer conocimientos empresariales y estar informados sobre los contribuyentes individuales del programa, de modo que puedan enfocar las reuniones bilaterales en los asuntos de mayor riesgo y priorizar desde una perspectiva de materialidad.

Las ONG indicaron que las partes interesadas externas no tienen actualmente ninguna idea de si el cumplimiento en el marco del PCC está mejorando o empeorando. Se necesita más transparencia sobre la naturaleza y el funcionamiento interno de las relaciones de cumplimiento cooperativo, en cuyo caso cada parte debe explicar “así es como funciona”; también se precisa contar con evaluaciones/comprobaciones periódicas para saber si las empresas siguen perteneciendo al programa.

Desde la perspectiva de las ONG, esta sigue siendo una relación privilegiada. Es indispensable que haya más transparencia y un control externo independiente para que las administraciones tributarias rindan cuentas. Las normas globales de auditoría aceptadas internacionalmente para las empresas han sido de gran ayuda para evaluar y validar la situación financiera de las firmas. Debe haber normas de auditoría comunes para que las administraciones tributarias puedan compararse y rendir cuentas.

Las ONG creen que las administraciones tributarias deberían explicar lo que hacen y por qué. Podría decirse que su mensaje al público es más difícil debido a la confidencialidad de la información específica de los contribuyentes (aunque, en opinión de estas organizaciones, a menudo se escudan en ella) y al hecho de que la gente suele preferir que los impuestos se queden en el país.

Las administraciones tributarias deberían publicar ejemplos concretos y prácticos de los PCC, es decir, detalles sobre cómo los han llevado a cabo, cómo funcionan, cómo abordan las cuestiones de transparencia y responsabilidad, qué hacen si fallan, qué señales de alarma y riesgos se han encontrado, y qué se ha hecho para corregir los errores, cómo inspecciona ahora la administración tributaria a las empresas del programa y cuál es su relación y, lo que es más importante, debería ser factible un debate en el Parlamento al respecto. Las revisiones periódicas para comprobar si las leyes y los reglamentos existentes siguen siendo adecuados para su propósito y están justificados también deberían formar parte del proceso.

Las ONG señalaron que las EMN deberían ser más conscientes de que forman parte de la sociedad y de un marco social global. Cuanto más grande es la multinacional, mayor es su responsabilidad, también en materia fiscal. Sin embargo, tanto los grandes como el resto de los contribuyentes deben recibir el mismo trato ante la ley.

Las ONG han observado que un número cada vez mayor de grandes empresas está empezando a proporcionar más información y más datos en los informes anuales, lo cual, junto con la información pública sobre los beneficios país por país, evidentemente crea más confianza en las capacidades de autoinformar de las EMN y en sus intenciones fiscales. Asimismo, las ONG solicitaron estudios empíricos que dilucidan cualquier diferencia entre las filiales, las multinacionales y las firmas nacionales independientes, así como sobre las pautas de declaración de beneficios entre las empresas que participan del programa y las que no lo hacen.

Lo que también instilaría confianza, según estas entidades, es que los convenios discrecionales y las consultas fiscales vinculantes se hicieran públicos después de un cierto número de años, ya que esto atenuaría la tentación de adoptar posiciones fiscales agresivas. Hoy en día los secretos de empresa son un concepto relativo, debido a la analítica del *big data*, la cibercriminalidad auspiciada por el Estado y los satélites. El modo en que esto se traduce, concretamente en términos de responsabilidad y de control, sigue estando muy condicionado culturalmente.

Las ONG mencionaron que las administraciones tributarias necesitan una sólida capacidad de recursos. Entienden que las estructuras de las EMN son extremadamente complejas, pero creen que la administración tributaria debe comprobar estas estructuras. Esto significa que dicha administración debe asignar suficiente capacidad de recursos para investigar y contrastar las consultas fiscales vinculantes y los incentivos en efectivo y debe hacer su propia investigación independiente. Una ONG proporcionó un ejemplo real de un proceso de acuerdo de precios de transferencia que a una EMN le llevó, a nivel interno, cerca de un año y medio para que estuviese completamente listo. Según la ONG, en el ejemplo, la administración tributaria correspondiente debería haber comprobado cómo se podría haber hecho de otra manera; sin embargo, no lo hizo. Según la entidad mencionada, las administraciones tributarias rara vez son proactivas, pero deberían serlo porque eso es lo que les indica a las multinacionales que no pueden

evitar las consecuencias de sus actos. Por eso, las ONG insistieron en que se siga realizando auditorías, aunque las empresas participen en un PCC (por ejemplo, mediante un muestreo aleatorio).

#### **d. Representantes del sector académico**

##### *Elementos esenciales de un sistema de cumplimiento cooperativo basado en la confianza*

Los elementos esenciales de un sistema de cumplimiento cooperativo basado en la confianza son los siguientes:

- La presencia de un mecanismo que iguale el riesgo de sobrecumplimiento y subcumplimiento en los PCC: la verdadera piedra angular es que ese mecanismo funcione de forma eficaz y conduzca a resultados favorables o a una mejora en la observancia de la normativa.
- La reducción de los costes de cumplimiento fiscal para las EMN del programa y la mejora de las relaciones con la administración tributaria.
- Para las multinacionales, el *quid pro quo* en el cumplimiento cooperativo es la certidumbre fiscal. Estas firmas están dispuestas a ser más transparentes, por ejemplo, por temor a los perjuicios para su reputación en el contexto del debate sobre el reparto equitativo, pero quieren recibir algo a cambio.
- La reciprocidad en el intercambio de información (contribuyentes y administración tributaria).
- Una formación y capacitación adecuada del personal de las administraciones tributarias, que deben aprender a ser más flexibles y a pensar más en términos de realidades empresariales:
  - Lograr un equilibrio apropiado entre responsabilidad y homogeneidad es difícil en un sistema que solo cuenta con un conjunto de normas y parámetros universales. La transparencia hacia el público en general es importante; sin embargo, resulta complicado conseguirla en un entorno orientado a proteger la privacidad del contribuyente a toda costa. La carencia de conocimiento y entendimiento del público, debido a esta falta de transparencia, crea aún más desconfianza en la sociedad. El aumento de la transparencia fiscal frente a la sociedad debe ser un objetivo principal y, por lo tanto, deben tomarse medidas enérgicas en ese sentido, con el fin de restablecer la confianza. Al mismo tiempo, de acuerdo con la “paradoja de la transparencia”,<sup>175</sup> la transparencia no es siempre una panacea, ya que una avalancha de información publicada y una excesiva juridificación pueden generar opacidad, incertidumbre e incluso desconfianza.

---

<sup>175</sup> CIAT y AEAT (2021), *Manual de ética, transparencia y lucha contra la corrupción. Las administraciones tributarias al servicio del ciudadano*. Ciudad de Panamá: CIAT. Disponible en: [https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2021-Manual\\_Etica\\_CIAT-AEAT.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2021-Manual_Etica_CIAT-AEAT.pdf).

Ser transparente significa proporcionar datos explicativos con respecto a principios y objetivos claros. La cantidad de impuestos recaudados debería ser más cristalina y estar vinculada a los objetivos establecidos. Por ejemplo, la administración tributaria de Países Bajos no ha desarrollado ningún objetivo claro de este tipo, ni siquiera después del informe de evaluación del Comité Stevens de 2012 sobre la supervisión horizontal.<sup>176</sup> Las administraciones tributarias también podrían solicitar asesoramiento externo, incluso sobre buenas prácticas, a otras administraciones tributarias.

### *Punto focal de un sistema de cumplimiento cooperativo basado en la confianza*

Según los representantes del sector académico, no existe mejor impulsor para crear confianza en el cumplimiento cooperativo que la transparencia. Esto requiere buena voluntad mutua y predictibilidad por ambas partes. Ser transparente en los aspectos que deben ser publicados conducirá a un cierto fundamento en la confianza. Esta última solo prosperará cuando se aplique, se vea, se sienta y se demuestre en la práctica diaria. Aunque el impacto del cumplimiento cooperativo en la confianza puede ser fácilmente sobrestimado, las relaciones de confianza entre las empresas y las administraciones tributarias son ciertamente importantes para la forma que adoptan estos programas.

El cumplimiento cooperativo implica que hay que revelar más de lo que obliga la ley. El inspector tributario no debe ser demasiado tímido a la hora de indicar el punto crítico para la comprobación: “Por favor, díganos lo que considere importante”, y entonces el contribuyente tiene derecho a hacer exactamente lo que considere importante. Además, si el inspector tributario no está dispuesto a indicar cuál es el punto crítico —porque cree, por ejemplo, que el contribuyente solo desea satisfacer sus propios criterios—, es evidente que algo falla. Las administraciones tributarias deberían ser realmente previsibles en este punto. Además, también debería haber seguridad para las EMN, es decir, disponibilidad y claridad adecuadas, simplicidad y confianza en las normas, términos y condiciones aplicables. La transparencia de la administración tributaria difiere según el país. En algunos países, la transparencia se limita a decir al contribuyente cómo va a funcionar. En otros, se mantienen contactos y debates con el contribuyente. Los inspectores deben actuar de acuerdo con el “discurso” promovido por la dirección de la administración tributaria. Para la relación cooperativa, es esencial la confianza fundamentada: ambas partes deben proporcionar información sobre la base de la cual la otra puede elegir si confía o no.

Según los representantes del sector académico, el punto de partida del cumplimiento cooperativo debe ser la confianza legítima, es decir, la idea de que todos los contribuyentes son dignos de confianza a menos que se demuestre lo contrario. Siempre habrá

---

<sup>176</sup> Committee Horizontal Monitoring Tax and Customs Administration [Stevens Committee] (2012), *Tax supervision-Made to Measure: Flexible When Possible, Strict Where Necessary*, La Haya: Ministerio de Finanzas. Disponible en: [https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/tax\\_supervision\\_made\\_to\\_measure\\_tz0151z1fdeng.pdf](https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/tax_supervision_made_to_measure_tz0151z1fdeng.pdf).

valores atípicos, pero son excepciones. La confianza legítima es un concepto crucial que se basa en el intercambio de información por parte de los propios contribuyentes, aunque muchas administraciones tributarias partan de una posición de desconfianza. Vinculado al concepto de confianza legítima está el supuesto de cumplimiento (voluntario), concretamente, que las administraciones tributarias deberían asumir que las empresas, en general, quieren cumplir las normas y se comportan e interactúan en ese sentido (“predicar con el ejemplo”).

Los PCC basados en la confianza exigen claridad en cuanto a la finalidad y a los objetivos del programa, las normas de participación, las obligaciones, las ventajas y desventajas (costes/beneficios) para los participantes, el establecimiento de programas adecuados de (des)escalada para hacer frente a las principales discrepancias y conflictos, y las evaluaciones continuas.

La reciprocidad en la relación de cumplimiento cooperativo también es primordial para la confianza mutua. Si la administración tributaria descubre que un contribuyente ha cometido una equivocación, debe reaccionar de forma proporcionada. Por otro lado, también debería advertir a los contribuyentes cada vez que, por ejemplo, omitan una reducción en su declaración de la renta. El cumplimiento de las obligaciones fiscales se basa en la hipótesis de que hay que pagar una cantidad correcta de impuestos. Si el organismo de recaudación tiene facultades para combatir los impagos, también debería tener la misma respuesta para hacer frente a los pagos en exceso, con respecto a otros contribuyentes. Debe haber una intención recíproca de cooperar y un compromiso de cumplimiento (*quid pro quo*), aunque esto no debe dar lugar a excesos; por ejemplo, que las elevadas inversiones de una multinacional en un MCF se vean correspondidas por la promesa de la administración tributaria de que no habrá una inspección de la firma en cuestión. La posibilidad de una inspección debe mantenerse siempre abierta de acuerdo con la estrategia general sobre auditorías de la administración tributaria.

La competencia y la fiabilidad dependen, en gran medida, de cada uno de los inspectores fiscales y de los contribuyentes; ser competente no es sinónimo de ser capaz. La flexibilidad de los inspectores constituye un elemento esencial. Dentro de la administración tributaria, la flexibilidad en la aplicación de la ley debe promoverse activamente desde arriba hacia abajo para cambiar la actitud de los responsables fiscales de menor rango. También es necesario delegar más responsabilidades y mejorar la formación de los funcionarios de Hacienda que ejecutan el cumplimiento cooperativo para que comprendan en qué consiste una determinada transacción, si una estructura constituye una planificación fiscal agresiva, etc., y que los inspectores no cambien de opinión al respecto cada vez. La relación entre el contribuyente y el inspector a veces se complica debido a la tensión entre el *back office*, que tiene más conocimientos, pero es menos orientado al cliente, y los responsables de los contribuyentes, que han sido formados para ser positivos y están más orientados al cliente. El reto sigue siendo aplicarlo y cam-

biar efectivamente la mentalidad de las administraciones tributarias, ya que “no todos los contribuyentes son culpables” y la aplicación del cumplimiento cooperativo requiere una respuesta diferente y a la medida.

La motivación de las administraciones tributarias en términos de integridad y honestidad también es interesante. En Sudáfrica, por ejemplo, la administración tributaria o los funcionarios de Hacienda no solo son castigados por su mal comportamiento, sino que la sanción (que puede ser una multa, la cárcel o el despido) también se hace pública. Como resultado, se puede esperar que la administración o el funcionario fiscal sean más cuidadosos, y la integridad se vuelve fundamental. La motivación (integridad, honestidad) es inútil sin competencia ni fiabilidad. A medida que disminuyen los conocimientos empresariales de los funcionarios de la administración tributaria encargados de gestionar la relación con los contribuyentes, el vínculo se verá perjudicado. Este efecto es visible hoy en día en algunos países.

La información y la educación específicas adicionales deben ser proporcionadas por la administración, la universidad (sobre la base, por ejemplo, en investigaciones empíricas y comparativas) o ambas, para aumentar la concienciación sobre el cumplimiento cooperativo. Sus iniciativas también deberían ponerse a disposición del público en los sitios web de las administraciones, incluyendo los nombres de las empresas implicadas.

Las administraciones tributarias fomentarán la confianza entre ellas cuando expliquen su sistema fiscal y su funcionamiento y comprendan las perspectivas particulares de las otras administraciones tributarias. Muchas diferencias entre los programas nacionales tienen que ver con el trasfondo cultural. Por ejemplo, ahora existe el ICAP, que hace posible que las administraciones tributarias de distintos países se comuniquen entre sí para conocer los fundamentos y los antecedentes de otros sistemas fiscales.

La percepción de la apropiación de la reglamentación es una de las principales preocupaciones. En Australia, por caso, resulta inquietante la puesta en marcha de una Comisión Federal Anticorrupción de alto nivel que también supervisa a la ATO. Hoy en día hay menos confianza en los organismos gubernamentales en general; es necesario mejorar la protección de los denunciantes (tanto para las empresas como para las administraciones tributarias) y promover una mayor libertad de prensa.

Se deben optimizar la comunicación y las relaciones públicas tanto de las administraciones tributarias como de las EMN. Para empezar, los contribuyentes y las administraciones tributarias deberían dejar claro a las demás partes interesadas y a la sociedad que la ausencia de “tratos de favor” es en realidad una característica de los PCC. Al mismo tiempo, la sociedad debería aceptar que es preciso algún tipo de *quid pro quo* (en tiempo real o prospectivo) para que la relación cooperativa siga justificándose. Las contrapartidas son lo que hace que las sociedades funcionen en el día a día. El cumplimiento cooperativo no es un gran “trato de favor” ampliado; sin embargo, ofrece un mecanismo para llegar a acuerdos prácticos que benefician tanto a los contribuyentes como a las administraciones

tributarias y, por extensión, a la sociedad<sup>177</sup> (porque, incluso, la sociedad tiene que hacerse cargo del coste de otra auditoría dentro de, por ejemplo, cinco años). La administración, los inspectores fiscales, los contribuyentes, las EMN, etc. forman parte de la sociedad en su conjunto, pero esta visión sigue siendo inadecuada. El *quid pro quo* del cumplimiento cooperativo está culturalmente establecido, y es necesario investigar el efecto psicológico en las sociedades. Hay que aceptar estas diferencias culturales entre países; no hay una talla única que sirva para todos. Lo que también debe comunicarse y explicarse mejor es que el cumplimiento cooperativo constituye un sistema de auditoría específico que está disponible para todos los grandes contribuyentes corporativos que quieran invertir en él y cumplan las condiciones necesarias. Las pymes que no deseen disponer de sistemas de control interno adecuados deben buscar otros sistemas de auditoría. Los contribuyentes privados son auditados de una manera radicalmente distinta.

Cómo promover el cumplimiento cooperativo y gestionar las expectativas y percepciones del público en general y de otras partes interesadas sigue siendo difícil. Una cuestión importante en todo esto es la confianza en función de quién, es decir, los políticos, las empresas, las comunidades, las ONG, los medios de comunicación social o las administraciones tributarias. La respuesta será diferente según a quién se le pregunte. Satisfacer a todos estos actores y partes interesadas es complejo, pero se debe aumentar bajo todo concepto la transparencia de los PCC para incrementar la confianza de las partes interesadas externas que no dan por sentados los supuestos beneficios de los programas (a veces intensamente promocionados).

## **e. Inversionistas institucionales**

### *Elementos esenciales de un sistema de cumplimiento cooperativo basado en la confianza*

Los inversionistas institucionales contemplan las iniciativas voluntarias de buena gobernanza fiscal, como el cumplimiento cooperativo y los códigos de conducta fiscal, desde dos perspectivas diferentes:

#### 1. *Perspectiva técnico-fiscal:*

Cómo gestionan y gobiernan las EMN sus riesgos y controles fiscales, la política fiscal, la estrategia fiscal, los riesgos de los inversionistas y la diligencia debida.

#### 2. *Perspectiva más política:*

Las métricas estándar ESG son cada vez más importantes para los inversionistas institucionales. La fiscalidad forma parte, sin duda, del conjunto de los criterios ESG, la responsabilidad corporativa y los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) de Naciones Unidas; en ese contexto hay que considerar el entorno y la gobernanza fiscal.

---

<sup>177</sup> En ese aspecto, véanse S. Klous y N. Wielaard (2018), Three Design Principles for the Future of Tax administrations: Modular, Agile and Decentral. En: S. Goslinga, L. van der Hel-Van Dijk, P. Mascini y A. Van Steenberghe (eds), *Tax and Trust: Institutions, Interaction, and Instruments*, página 172. La Haya: Eleven International Publishing.



Los inversionistas institucionales están elaborando cada vez más sus propios códigos de conducta fiscal para abordar este aspecto de la buena gobernanza y orientar el debate en una dirección productiva. Los fondos de pensiones daneses, por ejemplo, han instaurado su propio código de conducta fiscal a efectos de la inversión.<sup>178</sup> Este apunta a señalar a los inversionistas lo que deben tener en cuenta en los convenios en términos de parámetros, principios y objetivos primordiales de la fiscalidad y la gobernanza fiscal.

Cabe destacar que el código de conducta fiscal danés está orientado a los aspectos ESG y no está impulsado por las preocupaciones ni presiones de las ONG ni de los medios de comunicación o las redes sociales. Se centra en lo que es importante para las personas que están ahorrando para su jubilación y ayuda a los inversionistas a elevar el estándar de un comportamiento más responsable, incluyendo el asesoramiento a los fondos de pensiones para eliminar la planificación fiscal “agresiva”, pero no la planificación fiscal como tal. El código de conducta fiscal de los fondos de pensiones ha sido generalmente bien recibido en Dinamarca también por las ONG.

Los inversionistas institucionales examinan las credenciales de gobernanza fiscal de las empresas y las discuten cada vez más. La fiscalidad es una cuestión que los inversionistas tienen en cuenta en la selección general de las firmas; sin embargo, los debates sobre la gobernanza fiscal como criterio independiente están actualmente en espera, por ejemplo, en Dinamarca, donde también se está debatiendo cómo continuar con el PCC.

#### *Punto focal de un sistema de cumplimiento cooperativo basado en la confianza*

Desde el punto de vista de los inversionistas, se acogería con satisfacción una mayor transparencia y apertura entre las administraciones tributarias y las EMN para aumentar la confianza del público en general. Los inversionistas perciben la gobernanza fiscal y la transparencia en relación con los PCC desde la distancia como una vía unidireccional en la que la administración tributaria goza principalmente de pleno acceso y visibilidad de la información interna (de confianza) de los contribuyentes. Es indispensable lograr una senda mucho más bidireccional como parte de un diálogo más cohesivo entre la administración tributaria y las EMN participantes del programa.

Asimismo, hay otros problemas en la administración tributaria, como los relacionados con la limitación de recursos y los inspectores fiscales tradicionales, que a veces están “muy alejados de las normas”. Los sistemas informáticos de la administración tributaria a veces no funcionan, y a menudo durante períodos prolongados. Esto significa que un programa como el de cumplimiento cooperativo puede no estar en operación eficazmente durante ciertos períodos y, desde luego, no en tiempo real. Otra cuestión es que los códigos de conducta fiscal y el cumplimiento cooperativo deberían presuponer la confianza en los contribuyentes, grandes y pequeños, entre el personal de la administra-

---

<sup>178</sup> Véase *Danish Tax Code of Conduct* (2020). Disponible en: <https://www.pensiondanmark.com/globalassets/dokumenter/investering/new-tax-code-of-conduct.pdf>.

ción tributaria, lo que a menudo no es el caso. Las consultas directas entre las administraciones tributarias y las multinacionales infundirían más confianza mutua.

En la actualidad, la transparencia y la rendición de cuentas están más vinculadas a las EMN; sin embargo, podrían y probablemente deberían vincularse también a las administraciones tributarias. Para aumentar el nivel de confianza de las multinacionales y de la sociedad en general en la administración tributaria, podría ser una buena idea contar con una norma de auditoría global aceptada internacionalmente por las administraciones tributarias.

Describir lo que implica el PCC, quién participa en él y cuáles son los beneficios para ambas partes infundiría más confianza.

El mayor control que los inversionistas ejerzan sobre las credenciales de gobernanza fiscal de los proyectos, las empresas y también las administraciones tributarias debería basarse en los principios impulsados por los propios inversionistas (ESG, ODS). La gobernanza fiscal debería convertirse en un criterio de selección independiente.

#### **f. Asesores fiscales/firmas de contabilidad**

##### *Elementos esenciales de un sistema de cumplimiento cooperativo basado en la confianza*

Los contables/asesores fiscales propusieron las tres T, correspondientes a confianza, transparencia y tecnología.

La *transparencia* favorece la confianza y es esencial para fomentar el cumplimiento cooperativo y garantizar que los que no participan en el programa puedan experimentar sus beneficios. No se trata solo de la transparencia entre las administraciones tributarias y los contribuyentes del programa. Según los asesores fiscales y las firmas de contabilidad, si realmente se desea que el sistema de cumplimiento cooperativo ofrezca todas sus ventajas, es importante fomentar la transparencia más allá de la relación entre las administraciones tributarias y los contribuyentes del programa, porque eso es precisamente lo que hará que todos los participantes confíen más en el cumplimiento cooperativo.

La *confianza* es, de hecho, el elemento más destacable, ya que fomenta un sistema funcional, productivo y eficaz. Una mayor confianza también debería generar más ingresos fiscales.

Existe una necesidad real de modernizar la relación entre los contribuyentes y las administraciones tributarias, y la *tecnología* puede ser enormemente útil en este aspecto. La tecnología facilita la comunicación y reduce los costes y los errores. La automatización es más fácil de implementar en un contexto de confianza y seguridad. Todo el mundo ahorra tiempo. Según los asesores fiscales y las firmas de contabilidad, gracias a la tecnología los comportamientos sospechosos también son más fáciles de detectar.

##### *Punto focal de un sistema de cumplimiento cooperativo basado en la confianza*

Según los asesores fiscales y las firmas de contabilidad, con el cumplimiento cooperativo hay que cambiar la mentalidad antagónica y fomentar el compromiso y la transparencia

entre las administraciones tributarias y los contribuyentes. De lo contrario, no habrá confianza mutua entre ambos. Sin embargo, hay que lograr que haya transparencia más allá de ese punto, a fin de obtener, también, la confianza de los grupos de interés externos.

La confianza mutua entre las administraciones tributarias es igualmente importante. Los PCC multilaterales y programas como el ICAP son interesantes porque las EMN tienen que contar a todas las autoridades el mismo relato, lo que contribuye a alcanzar más rápidamente los resultados fiscales “correctos”. Por ejemplo, la administración tributaria A quiere gravar el 30% de los beneficios de un grupo empresarial, pero también desean hacer esto las administraciones tributarias B, C y D. Cuando varias administraciones tributarias están negociando en la misma sala, deberían empezar a darse cuenta, con mucha mayor celeridad, de que tendrán que cooperar para lograr un mejor resultado, y esto también reducirá la doble imposición para las multinacionales en estos programas multilaterales. Es más fácil conseguir un mejor resultado cuando todas las administraciones tributarias son conscientes de antemano de que tendrán que transigir. También debería ser más fácil comprometerse cuando hay transparencia sobre una base acordada previamente.

Al mismo tiempo, resulta decepcionante que, tras décadas de construcción de la UE, no se haya avanzado más en el fomento de la confianza mutua entre las administraciones tributarias nacionales.

Esto indica que debe de haber bastantes obstáculos radicales para ello, y es probable que se haya seguido una estrategia inadecuada. Con más de lo mismo, la confianza mutua entre las administraciones tributarias no va a mejorar, mientras que, si se quiere que el cumplimiento cooperativo funcione, hay que empezar a fomentar la confianza mutua. Los políticos no han ayudado nada en esto porque, durante los últimos 40 años, han alimentado continuamente una especie de discurso de “nosotros y ellos”. A partir de la práctica, puede decirse que habrá una verdadera comprensión mutua solo cuando se produzcan intercambios reales y significativos, basados en la confianza, entre las administraciones tributarias, incluyendo el trabajo conjunto transfronterizo. Sin embargo, por el momento, esta no es la realidad, y la confianza recíproca no suele construirse de forma estructural entre las administraciones tributarias.

Para aumentar la confianza de la sociedad en general y de las empresas en la administración tributaria, así como la confianza entre las administraciones tributarias, sin duda resultaría de gran ayuda una norma de garantía global internacionalmente aceptada. Este compromiso de garantía sería similar a un chequeo médico anual o bianual. Los ciudadanos establecen una relación de confianza y cooperación con su médico y, a fin de que dicha relación funcione para ambas partes, debe existir una especie de mecanismo de control externo similar a un análisis de sangre periódico.

El médico podrá comprobar si efectivamente hay una reducción de la ingesta de azúcar como se había acordado porque aparece en el análisis de sangre. Se puede considerar una situación similar para el cumplimiento cooperativo: “Confío en que vas a hacer

esto, esto y aquello, y por lo tanto no voy a perseguirte enérgicamente ni a realizar una auditoría completa ni a allanar tus oficinas, etc. Sin embargo, para asegurarnos de que todo funciona en el contexto del cumplimiento cooperativo y de que este cuenta con el apoyo de la sociedad, vamos a hacer un chequeo anual o bianual (como tu análisis de sangre) para que las administraciones tributarias puedan estar seguras de que el sistema funciona”. Se trataría de una comprobación rutinaria y mucho menos exhaustiva que una inspección, pero es algo que proporciona la seguridad o al menos la confianza de que el sistema marcha correctamente.

Además, de nuevo, la transparencia es crucial en esto porque permite el control y las posibilidades de supervisión —todo está bajo el escrutinio público de todos modos hoy en día—, y minimiza el riesgo de que aparezcan “oportunistas”, es decir, personas que abusan del sistema de cumplimiento cooperativo, aunque inevitablemente habrá quienes entren en el sistema con la intención de aprovecharse. Pero así es la vida. Para que el cumplimiento cooperativo funcione, es necesario que haya confianza y que las EMN se beneficien de él. La transparencia en el comportamiento de los contribuyentes es importante; también lo es en la utilización que se hace de los ingresos fiscales.

Con la pandemia de COVID-19, se ha producido una repentina toma de conciencia de dos aspectos, concretamente los siguientes: i) los recursos del Estado son recursos públicos que se emplean en el interés colectivo y son absolutamente fundamentales para mantener una sociedad y un sistema cohesionados (esto es algo que se había olvidado colectivamente en los últimos 20 años) y ii) debido a todo el gasto público que se ejecuta hoy en día, el otro lado de la ecuación, es decir, el sistema de ingresos públicos, adquiere cada vez más relevancia. La superación de las actuales crisis sanitaria y climática exigirá la reorientación y el compromiso de inversiones públicas masivas para llevar a cabo la transición con éxito, porque el mercado no lo hará solo ni de forma espontánea. Si se quiere mejorar la infraestructura y descarbonizar el sistema de transporte, solo el financiamiento público puede acelerar esto; por lo tanto, también es necesario cambiar la forma de ver los impuestos. El cumplimiento cooperativo es también un medio para ese fin; se trata de mucho más que de clientes: es volver a situar los impuestos en el centro de la sociedad.

Otra observación destacable es que, en la práctica, algunas organizaciones siguen considerando la transparencia fiscal como un riesgo impuesto por el “mundo exterior” y no como una oportunidad. Es necesario mitigar dicho riesgo, lo cual suele hacerse evitando vincularlo a ese mundo exterior, es decir, al compromiso con las partes interesadas, a la gestión del cambio, a la creación de confianza con la sociedad, a las repercusiones sociales, etc. El período actual se caracteriza por la presencia de una tensión fundamental entre la vieja y la nueva forma de pensar la sostenibilidad y también los impuestos, y habrá que superar esta mentalidad.

# Anexos

---



# Anexo I. Lista completa de los miembros de los grupos de trabajo

## GRUPO DE TRABAJO 1

Nombre	Institución
Lars Andersen	EY, Dinamarca
Ignacio C. Guadano	Instituto de Estudios Fiscales, España
Domenic Dirnbacher	Ministerio de Hacienda, Austria
Dela Heloo	Administración Tributaria de Ghana
Paolo Ludovici	Gatti Pavesi Bianchi Ludovici, estudio jurídico tributario, Italia
Ivan Rodionov	EY, Rusia
Kjerstin Wøyen Funderud	Administración Tributaria de Noruega
Tom Ickeringill	Allens Australia
Angelina Papulova	Universidad de Economía y Empresa/WU, Austria

## GRUPO DE TRABAJO 2

Nombre	Institución
Elly Van de Velde	Universidad de Hasselt, Bélgica
Kristof Wauters	Universidad de Hasselt, Bélgica
Francesco Cannas	Universidad de Hasselt, Bélgica
Ivan Rodionov	EY, Rusia
Stefano Ceccacci	UniCredit S.p.A., Italia
Nicola Grieco	UniCredit S.p.A., Italia
Susana Bokobo	Repsol, España

## GRUPO DE TRABAJO 2 (continuación)

Nombre	Institución
Daniel López	Repsol, España
Joan Altuna Azkargota	Repsol, España
Angelina Papulova	Universidad de Economía y Empresa/WU, Austria
Per Gyllenstierna	Administración Tributaria de Suecia
Domenic Dirnbacher	Ministerio de Hacienda, Austria
Ignacio C. Guadano	Instituto de Estudios Fiscales, España
Celine Pasquier	CMS Francis Lefebvre, Francia
Kirsti Piiskoppel	Administración Tributaria de Finlandia
Tiina Leino	Administración Tributaria de Finlandia
Zahira Quattrocchi	Anglo American Foundation
David Spencer	Anglo American Foundation
Rachel Craig	Anglo American Foundation
Abigail Steger	Anglo American Foundation
Hans Gribnau	Universidad de Tilburg/Universidad de Leiden, Países Bajos
Esther Huiskers-Stoop	Universidad de Leiden, Países Bajos
Jonathan Leigh-Pemberton	Universidad de Economía y Empresa/WU, Austria
Charlotte Delsol	Comisión Europea
Lydia Sofrona	Fondo Monetario Internacional (FMI)
Lene Nielsen	Confederación de la Industria de Dinamarca

## GRUPO DE TRABAJO 3

Nombre	Institución
Irene Burgers	Universidad de Groningen, Países Bajos
Jonathan Leigh-Pemberton	Universidad de Economía y Empresa/WU, Austria
Katarzyna Bronzewska	ARQ Group
Yuchen Wu	Universidad de Economía y Empresa/WU, Austria
Alicja Majdańska	Henkel, Alemania
Domenic Dirnbacher	Ministerio de Hacienda, Austria
Fieke van der Vlist	PwC, Países Bajos
Caroline Dupae	Administración Tributaria de Bélgica
Geert Stuer	Ministerio de Hacienda de Bélgica
Maarten Sigle	Administración de Impuestos y Aduanas de Países Bajos
Avinash Ramadhin	Hogeschool Rotterdam, Países Bajos



### GRUPO DE TRABAJO 3 (continuación)

Nombre	Institución
Gunasegaran Muthusamy	Consejo de la Hacienda Pública de Malasia
Vladimir Nazarov	Universidad de Plekhanov, Rusia
Sammy Muchemi	Agencia Tributaria de Kenia
Ivan Rodionov	EY, Rusia
Kirsti Piiskoppel	Administración Tributaria de Finlandia
Rocío Bermúdez-Becerra	Repsol, España
Daniel López	Repsol, España
Jon Altuna Azkargota	Repsol, España
Zahira Quattrocchi	Anglo American Foundation
Rachel Craig	Anglo American Foundation
Abigail Steger	Anglo American Foundation
David Murray	Anglo American Foundation
Lynne Oats	Universidad de Exeter, Reino Unido

### GRUPO DE TRABAJO 4

Nombre	Institución
Kirsti Piiskoppel	Administración Tributaria de Finlandia
Jonathan Leigh-Pemberton	Universidad de Economía y Empresa/WU, Austria
Ivan Rodionov	EY, Rusia
Domenic Dirnbacher	Ministerio de Hacienda de Austria
Caroline Dupae	Administración Tributaria de Bélgica
Rocío Bermúdez-Becerra	Repsol, España
Daniel López	Repsol, España
Jon Altuna Azkargota	Repsol, España
Diana Criclivaia	Universidad de Heidelberg, Alemania
Zahira Quattrocchi	Anglo American Foundation
Rachel Craig	Anglo American Foundation
Abigail Steger	Anglo American Foundation
David Murray	Anglo American Foundation
Paolo Ludovici	Gatti Pavesi Bianchi Ludovici, estudio jurídico tributario, Italia
Emer Mulligan	Universidad Nacional de Irlanda

## GRUPO DE TRABAJO 5

Nombre	Institución
Bob van der Made	PwC, Países Bajos
Eelco van der Enden	PwC, Países Bajos
Bronte Klein	PwC, Países Bajos
Hans From	EY, Dinamarca
Hans Gribnau	Universidad de Tilburg, Países Bajos
Esther Huiskers-Stoop	Universidad de Leiden, Países Bajos
Joost Kutsch-Lojenga	Shell, Países Bajos
Jeffrey Owens	Universidad de Economía y Empresa/WU, Austria
Emer Mulligan	Universidad Nacional de Irlanda
Lynne Oats	Universidad de Exeter, Reino Unido
Rachel Craig	Anglo American Foundation
David Murray	Anglo American Foundation
Lotta Björklund Larsen	Investigador independiente afiliado a la Universidad de Exeter, Tax Administration Research Centre (TARC), Reino Unido
Raelene Martin	International Chamber of Commerce (ICC)
Domenic Dirnbacher	Ministerio de Hacienda de Austria

# Anexo II. Plantilla del cuestionario del capítulo 2

---

## Preguntas:

- I. ¿Cuáles son los criterios de acceso al programa de cumplimiento cooperativo (PCC)?
- II. Si los criterios incluyen un umbral financiero, ¿cuántos contribuyentes son elegibles y cuántos han entrado en el programa?
- III. ¿Es el programa voluntario u obligatorio?
- IV. ¿Están los criterios a disposición del público?
- V. ¿Se publican los nombres de los contribuyentes participantes?
- VI. ¿Existe en el país un requisito obligatorio de divulgación de la estrategia fiscal del contribuyente?
- VII. ¿Es un requisito previo a la admisión la realización de algún procedimiento de auditoría específico o una condición concreta sobre el cumplimiento?
- VIII. ¿Qué impuestos entran en el ámbito de aplicación del programa?



# Anexo III. Plantilla del cuestionario del capítulo 3

---

## Preguntas:

### Generales:

- I. ¿Ofrece su país un Programa de Cumplimiento Cooperativo (PCC)?
  - ¿Puede indicar la base jurídica exacta de este programa?
  - ¿Puede describir brevemente la estructura y el contenido de esta base jurídica?
  - ¿Puede describir brevemente las principales características del programa (antecedentes, elegibilidad, forma de actuar, etc.)?
- II. ¿Ofrece su país otras formas de “cooperación” entre el contribuyente y la administración tributaria (por ejemplo, conciliación fiscal, mediación, consultas vinculantes, defensor del pueblo, etc.)?
  - ¿Puede describir brevemente estos instrumentos?
  - ¿Se solapan estos instrumentos con el cumplimiento cooperativo? ¿En qué medida?
  - ¿Tienen estos instrumentos una base jurídica o tienen la misma base jurídica que el cumplimiento cooperativo? En caso afirmativo/negativo, ¿por qué (sí o no)?
  - ¿Provocan esos instrumentos, de alguna manera, que se fomente o se disuada a los contribuyentes respecto de unirse o no al PCC?

### Implementación:

- I. ¿Cómo se aplica el cumplimiento cooperativo en su país (directriz administrativa, ley, etc.)?
  - ¿Qué cuestiones legales se deben tener en cuenta como contribuyente/administración tributaria antes de participar en un PCC? ¿En qué medida estas cuestio-

- nes jurídicas serían más fáciles de resolver si el programa estuviera respaldado por disposiciones legales?
- ¿Es indispensable, deseable o innecesaria la presencia de un marco legal en el contexto de su país?
  - ¿En qué medida la relación entre el contribuyente y la administración tributaria está regulada por disposiciones legales? ¿Y en qué medida por directrices administrativas?
  - ¿Qué elementos del PCC están mejor regulados por la ley y qué elementos no pueden o no deben ser legislados, y en qué medida?
  - ¿Ofrece este marco una relación de colaboración previsible con la administración tributaria?
  - ¿Existe jurisprudencia sobre la relación entre el contribuyente y la administración tributaria en el contexto del cumplimiento cooperativo?
- II. ¿Considera que las directrices de la administración tributaria mejorarían la relación cotidiana entre las partes? En caso afirmativo, ¿es necesario plasmar estas directrices en disposiciones legales? ¿Son suficientes las directrices administrativas?

### Coordinación:

- I. ¿Considera que el PCC de su jurisdicción se beneficia de las directrices proporcionadas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)? ¿En qué medida?
- II. ¿Cree que el PCC de su jurisdicción se beneficia de algún tipo de instrumento de normativa no vinculante/derecho indicativo (*soft law*) (código de conducta, estatutos, etc.)?
- III. Teniendo en cuenta el hecho de que las multinacionales pueden participar en los PCC de múltiples jurisdicciones: ¿conoce alguna cuestión específica en este contexto (por ejemplo, los requisitos del Marco de Control Fiscal [MCF], el intercambio de información, etc.)?
- IV. ¿Considera que es beneficioso disponer de más directrices para el desarrollo del cumplimiento cooperativo en su jurisdicción?
- ¿A qué nivel debería proporcionarse esta orientación, idealmente?
  - En el caso de los Estados miembros de la Unión Europea (UE): ¿tendría la participación de la UE un valor añadido (por ejemplo, directrices, informes, dictámenes, etc.)? ¿Qué opina de la inclusión de un párrafo adicional en las Directrices para un Modelo de Código Europeo del Contribuyente cuando un contribuyente trate con la administración tributaria en el contexto del cumplimiento cooperativo?
  - ¿Cree que el PCC de su jurisdicción podría verse influido por instrumentos de derecho indicativo? En caso afirmativo, ¿a qué nivel habría que adoptarlos?

# Anexo IV. Plantilla del cuestionario del capítulo 6

---

## Introducción a las entrevistas

Estamos llevando a cabo una investigación sobre el concepto de cumplimiento cooperativo y, en particular, sobre cómo perciben los diferentes grupos de interés el principio de confianza en este tipo de sistema/acuerdo y cómo se puede mejorar.

El objetivo de nuestra investigación es diseñar una estrategia de comunicación eficaz, con orientaciones y recomendaciones prácticas para explicar, promover y poner en valor los Programas de Cumplimiento Cooperativo (PCC), adaptada a cada uno de los grupos de interés que hemos identificado, a saber: administraciones fiscales, empresas multinacionales, organizaciones no gubernamentales (ONG), representantes del sector académico, inversionistas institucionales y asesores fiscales/contables. El objetivo es lograr aumentar la confianza del público en general y de los políticos en el concepto de cumplimiento cooperativo.

## Preguntas

- I. ¿Por qué cree que se ha desarrollado el concepto de cumplimiento cooperativo?
- II. ¿Podría describir los beneficios del cumplimiento cooperativo para el grupo de partes interesadas al que pertenece (tal y como lo hemos identificado)?
- III. En su opinión, ¿cuáles son los elementos esenciales para que el cumplimiento cooperativo sea eficaz?
- IV. En su opinión, ¿cuál es la esencia de un entorno fiscal basado en la confianza?
- V. ¿Cuál cree usted que es el punto focal de la confianza en el PCC para el grupo de interesados al que usted pertenece (según nuestra identificación)? *Por ejemplo, las administraciones tributarias se centran en la veracidad/fiabilidad de las cifras y el*

*cumplimiento, y en el aumento de la eficiencia; las multinacionales se enfocan en la mejora de la certidumbre fiscal; las ONG —como representantes de la sociedad—, en la transparencia y la responsabilidad fiscal de las empresas y en que las multinacionales paguen su parte justa de impuestos, etc.*

- VI. Pregunta final: ¿Hay algo más que deba tenerse en cuenta o que le llame la atención a la hora de pensar en el cumplimiento cooperativo y en la mejora de la confianza por parte de la sociedad?



# Anexo V. Programa de aplicación piloto en el país

---

## Autoridad fiscal

- Director del programa piloto:
- Miembros del equipo del programa piloto:
- Fecha de inicio:
- Fecha prevista de finalización:

## Lista de contenidos

§1.01 Antecedentes

§1.02 Definición

§1.03 Objetivos del proyecto

[A] Objetivos estratégicos

[B] Para la autoridad fiscal

[C] Para los contribuyentes

§1.04 Beneficios previstos

[A] Beneficios estratégicos

[B] Para la autoridad fiscal

[C] Para los contribuyentes

§1.05 Riesgos del proyecto

§1.06 Control del proyecto

§1.07 Memorándum de entendimiento

## §1.01 Antecedentes:

La autoridad fiscal identificó la necesidad de mejorar su relación con las grandes empresas, minimizando los conflictos fiscales y potenciando la inversión extranjera directa (IED), al tiempo que se asegura un mejor cumplimiento fiscal. En consecuencia, la dicha autoridad decidió poner en marcha un Programa de Cumplimiento Cooperativo (PCC) piloto. Este apunta a comprobar si un PCC puede crear un entorno que fomente el crecimiento económico y la inversión empresarial, a la vez que concilie los objetivos de garantizar la base imponible en los países.

El programa piloto se lleva a cabo en colaboración con el Centro de Política Fiscal Global (GTPC, por sus siglas en inglés) del Instituto de Derecho Fiscal Austriaco e Internacional de la Universidad de Economía y Empresa de Viena (WU). El Centro brinda asesoramiento para el diseño y la evaluación del programa piloto, pero no se involucra en los asuntos confidenciales de los contribuyentes.

El presente documento de iniciación del proyecto tiene por objeto proporcionar información básica sobre el programa piloto (en lo sucesivo también denominado “proyecto”). En él se definen el objeto del programa piloto, sus metas y las funciones y responsabilidades de los participantes.

## §1.02 Definición

Un PCC es un programa de cumplimiento fiscal diseñado para grandes empresas. Representa un cambio desde control retrospectivo basado en una inspección fiscal exhaustiva hacia una relación de cooperación entre la administración tributaria y los contribuyentes, que probablemente implique un debate sobre el tratamiento fiscal en tiempo real o incluso de forma prospectiva.

El programa puede definirse mediante una descripción de las competencias exigidas a las administraciones tributarias que deseen poner en marcha un PCC y las implicaciones para los contribuyentes que quieran establecer una relación de cooperación con dichas administraciones.<sup>179</sup>

En el marco del PCC, se espera que la administración tributaria ofrezca lo siguiente:

### 1. Conocimiento empresarial:

- La administración tributaria debe conocer bien los objetivos empresariales que subyacen a las actividades y operaciones realizadas por los contribuyentes. Debe compren-

---

<sup>179</sup> Los atributos descritos en el documento de inicio del proyecto se basan en el “Estudio sobre el papel de los intermediarios fiscales” (<http://www.oecd.org/unitedkingdom/39882938.pdf>) y en *La relación cooperativa: Un marco de referencia. De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo* (disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es>).

der el contexto más amplio de una actividad u operación y responder de forma que se minimicen los conflictos y la incertidumbre evitables y potencialmente costosos.

## 2. Imparcialidad:

- La administración tributaria debe abordar la tarea de resolución de problemas con un alto nivel de coherencia y objetividad. Debe mantener una actitud profesional y crítica con respecto a las grandes empresas con las que trata y a la información que obtiene en el curso de sus relaciones con ellas.

## 3. Proporcionalidad:

- La administración tributaria debe adoptar decisiones proporcionales a la hora de asignar recursos y decidir a qué contribuyentes o a qué cuestiones fiscales dar prioridad.

## 4. Apertura y transparencia:

- La administración tributaria debe ser abierta y transparente. El alcance de la apertura y la transparencia ofrecidas por ella dependerá de los principios legales y constitucionales específicos en funcionamiento.

## 5. Capacidad de respuesta:

- En aras del valor económico de la certidumbre fiscal, la administración tributaria debe acordar con las grandes empresas los plazos dentro de los cuales dará cumplida respuesta al contribuyente.

## 6. Gobernanza:

- Es necesario que exista un sistema eficaz de gobernanza interna. Su objetivo es garantizar que los funcionarios que se ocupan de los asuntos fiscales se adhieran a los principios en los que se basa el PCC. También proporciona a las partes interesadas externas (los ministros y los contribuyentes en general) la garantía de que el PCC es un mecanismo para mejorar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y no una forma de ventaja ilícita para los contribuyentes más importantes.

El PCC impone ciertas obligaciones a las grandes empresas que participan en él, las cuales se detallan a continuación:

### 1. Comunicación de información:

- El contribuyente debe proporcionar a la administración tributaria toda la información que esta necesite para realizar una evaluación de riesgos plenamente fundamentada de las cuestiones fiscales derivadas de una declaración tributaria, incluyendo cualquier transacción o posición específica que plantee cuestiones especialmente inciertas, difíciles o controvertidas desde el punto de vista de la administración tributaria.

## 2. Transparencia:

- a. El contribuyente debe contar con un proceso sólido de gestión, control y seguimiento de la adecuación de las posiciones fiscales declaradas: se trata del Marco de Control Fiscal (MCF).
- b. El MCF estará integrado por los siguientes elementos:
  - *Estrategia fiscal:* Esta estrategia debe estar explícitamente documentada y asumida por la alta dirección de la empresa.
  - *Complejidad:* El marco debe abarcar todas las transacciones y posiciones que puedan afectar a las obligaciones fiscales de la firma.
  - *Responsabilidad:* El consejo de administración de la empresa debe asumir la responsabilidad por el diseño, la aplicación y la eficacia del marco.
  - *Gobernanza:* Debe haber un conjunto explícito de directrices para identificar, informar y abordar las transacciones y hechos que puedan dar lugar a un incumplimiento, y/o que deban ser objeto de divulgación.
  - *Pruebas:* Debe existir un procedimiento regular para comprobar y mantener el cumplimiento de los procesos y políticas incorporados en el MCF.
  - *Garantía:* El MCF debe asegurar a las partes interesadas externas, incluida la administración tributaria, que los riesgos fiscales están debidamente controlados y que las declaraciones de impuestos y las exposiciones realizadas por el contribuyente son fiables.

## §1.03 Objetivos del proyecto

### 1. Objetivos estratégicos (comunes para la autoridad fiscal y los contribuyentes):

- *Mejorar el clima de inversión:* una mejor relación entre las grandes empresas y la autoridad fiscal puede fomentar la IED, ya que las grandes firmas pueden obtener certeza en cuanto al tratamiento fiscal de sus inversiones y la tasa de rentabilidad que obtendrán después de impuestos.
- *Optimizar la elaboración de políticas:* a través de los PCC los gobiernos pueden conocer mejor lo que ocurre en el sector privado y dictar políticas más adecuadas.
- *Promover la buena gobernanza:* el PCC tiene como objetivo fomentar la confianza, el entendimiento mutuo, la apertura y la transparencia en la relación entre la autoridad fiscal y los contribuyentes, que son los pilares de la buena gobernanza.

### 2. Para la autoridad fiscal:

- *Mejorar el cumplimiento de las obligaciones fiscales:* el PCC funciona como un incentivo fiscal de procedimiento. Su objetivo es facilitar el cumplimiento de la normativa mediante el asesoramiento oportuno en materia tributaria. Por lo tanto, puede afectar al comportamiento de un amplio grupo de contribuyentes: los que están dispues-

tos a cumplir, los que operan en sectores de alto riesgo y otros para los cuales la certidumbre en el ámbito fiscal es un beneficio tangible del programa.

- *Optimizar las capacidades:* en la interacción con las grandes firmas más transparentes, la autoridad fiscal podrá mejorar su conocimiento empresarial, y comprender en profundidad la forma en que las grandes empresas gestionan sus negocios y los sistemas de control en los que se basan para garantizar la exactitud de sus estados financieros y sus declaraciones. Estos saberes incrementarán la capacidad para identificar y abordar los riesgos de cumplimiento en otros casos.
- *Lograr una mayor y más oportuna certidumbre jurídica:* un debate abierto sobre las posiciones fiscales significa un menor riesgo de liquidaciones fiscales incorrectas y una menor necesidad de utilizar recursos ante los tribunales; el número de años de liquidación abiertos puede reducirse al mínimo.
- *Introducir una mejora en la gestión del riesgo de cumplimiento:* como parte de una estrategia de cumplimiento basada en el riesgo, el cumplimiento cooperativo debería ayudar a la autoridad fiscal a centrar sus limitados recursos en los casos y contribuyentes de alto riesgo.
- *Llevar a cabo inspecciones mejor orientadas y más productivas:* una mayor focalización en los contribuyentes y casos de alto riesgo se traducirá en un menor número de auditorías de resultado “comprobado y conforme” o de las cuales resulten ajustes irrelevantes.

### 3. Para los contribuyentes:

- *Mejorar el cumplimiento y la certidumbre fiscal:* discutir cualquier asunto tributario con la autoridad fiscal de forma regular puede reducir la necesidad de hacer provisiones para posiciones fiscales inciertas y pasivos fiscales imprevistos.
- *Introducir una gestión del riesgo fiscal optimizada y más sencilla:* las cuestiones impositivas se integran mejor en el proceso del contribuyente y se apoyan en un marco de control fiscal.
- *Simplificar las inspecciones fiscales:* las inspecciones fiscales son más específicas y rápidas.
- *Mejorar los contactos con la autoridad fiscal:* el cumplimiento cooperativo fomenta la confianza, la comprensión mutua y la transparencia.

## §1.04 Beneficios esperados

### 1. Beneficios estratégicos:

- *Mayor número de IED:* Se trata de un objetivo a largo plazo del modelo de cumplimiento cooperativo, y los proyectos piloto iniciales son demasiado pequeños para aportar pruebas concretas de que esto se logrará. Sin embargo, pueden proporcionar evidencia cualitativa que apoye la expectativa de que la incorporación del modelo a la estrategia de cumplimiento de la autoridad fiscal tendrá un impacto positivo en el clima de inversión.

## 2. Para la autoridad fiscal:

- *Reducción del alcance de las inspecciones y, por lo tanto, ahorro de recursos:* gracias a la transparencia y a la información completa, la autoridad fiscal puede conocer mejor los problemas actuales a los que se enfrentan las grandes empresas.
- *Mayor eficacia:* gracias al PCC, la autoridad fiscal realizará auditorías mejor orientadas.
- *Minimización del número de casos litigiosos:* las grandes empresas tendrán más probabilidades de adoptar una posición que sea aceptable para la autoridad fiscal con respecto a la aplicación de la legislación tributaria a las operaciones importantes. Por lo tanto, debería haber menos litigios. Sin embargo, si hay algún desacuerdo entre la autoridad fiscal y un gran contribuyente empresarial, este suele centrarse en cuestiones de derecho y no de hecho. Así, los litigios en el marco del cumplimiento cooperativo pueden ser resueltos con celeridad por los tribunales y sobre la base de hechos no controvertidos.

## 3. Para el contribuyente:

- *Menores costes de cumplimiento:* como resultado de la cooperación con la autoridad fiscal, las grandes empresas estarán menos expuestas a las sanciones administrativas, presentarán y liquidarán las declaraciones tributarias más rápidamente y podrán necesitar menos ayuda de los intermediarios fiscales.
- *Menor número de litigios fiscales.*
- *Responsabilidad social de las empresas:* los contribuyentes pueden verse favorecidos por ciertos beneficios reputacionales. Las partes interesadas en las grandes firmas las percibirán como socios más fiables y buenos ciudadanos corporativos. Los accionistas tendrán más confianza en el rendimiento de las inversiones si la situación fiscal de la empresa es más segura.

### \$1.05 Riesgos del proyecto

Los riesgos del PCC piloto son limitados. Hay varias razones para ello:

- El programa piloto encaja en la estrategia global de cumplimiento tributario de la autoridad fiscal.
- El programa piloto no afecta a la cuantía de los impuestos adeudados.
- El programa piloto aborda únicamente los aspectos de procedimiento de la cooperación entre la autoridad fiscal y las grandes empresas que participan del programa.
- Las grandes empresas participantes no están catalogadas por la autoridad fiscal como contribuyentes de alto riesgo.
- La duración del programa piloto se limita a un ciclo de declaración de impuestos.

## §1.06 Control del proyecto

El éxito del programa piloto se medirá mediante una evaluación que indique si se han alcanzado los resultados esperados. Además, una medida importante será el cumplimiento de los plazos.

El éxito del programa piloto también será medido por el GTPC de la WU a partir de métodos cualitativos. Los investigadores que actúen en nombre del GTPC realizarán entrevistas con los contribuyentes de la autoridad fiscal y de las grandes empresas que participen, antes y después del programa piloto, y proporcionarán una evaluación cualitativa de dicho programa. El uso y la divulgación de los resultados se abordarán en un acuerdo separado entre las grandes empresas participantes, la autoridad fiscal y el GTPC.

## §1.07 Memorándum de entendimiento

### Memorándum de entendimiento

entre:

La autoridad fiscal (en adelante, **autoridad fiscal**) representada por \_\_\_\_\_

y

XXXXX (en adelante, el **contribuyente**) representado por \_\_\_\_\_

### Preámbulo

La autoridad fiscal y el contribuyente tienen un interés común en ultimar sus obligaciones tributarias de manera rápida y eficiente. Teniendo en cuenta este interés, las partes firmantes de este Memorándum de Entendimiento han decidido participar en este proyecto piloto sobre cumplimiento cooperativo. El proyecto está impulsado por el Centro Global de Política Fiscal del Instituto de Derecho Fiscal Internacional de la Universidad de Economía y Empresa de Viena (en adelante, **WU GTPC**), en colaboración con la Asociación de Administraciones Tributarias de la Commonwealth y la Cámara de Comercio Internacional (ICC), y con investigadores asociados al WU GTPC. El objetivo del proyecto piloto es determinar si un enfoque cooperativo puede lograr la resolución de las obligaciones fiscales del contribuyente de forma más rápida y eficiente que en el actual proceso basado en inspecciones.

El objetivo inicial del programa piloto será el año para el que se han presentado las declaraciones (**por favor, ajústese**) pero que no han sido objeto de inspección por parte de la autoridad fiscal. El proceso podrá ampliarse para incluir (**año**).

### Artículo 1. Ámbito de aplicación

El proyecto piloto estará dirigido a las obligaciones del contribuyente con respecto a los principales impuestos nacionales que paga en \_\_\_\_\_ (**nombre del país**): \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_,

\_\_\_\_\_ (**nombres de los impuestos**). Las cuestiones relativas a los precios de transferencia pueden/no pueden incluirse (**por favor, seleccione; alternatively, puede decir que tomará la decisión al final de la fase inicial de evaluación de riesgos**).

### **Artículo 2. Capacidad de respuesta**

1. A efectos del presente Memorándum de Entendimiento, la capacidad de respuesta debe entenderse como la respuesta de una parte a la otra en el menor tiempo posible.
2. La autoridad fiscal se compromete a ser receptiva para que el proyecto se desarrolle según el calendario acordado y a ser abierta y transparente en cuanto a sus decisiones y a los fundamentos sobre los que se ha basado.
3. El contribuyente se compromete a ser transparente sobre su Marco de Control Fiscal y su apreciación de los riesgos tributarios importantes presentes en sus declaraciones fiscales y cómo se han comunicado.

### **Artículo 3. Imparcialidad e igualdad de trato**

Si en el transcurso del proyecto piloto, la autoridad fiscal tuviera motivos para modificar su criterio sobre la aplicación de la legislación tributaria a las operaciones o transacciones del contribuyente, utilizará el nuevo criterio para todos los contribuyentes que realicen el mismo tipo de operaciones o transacciones.

### **Artículo 4. Confidencialidad**

1. Cualquier información revelada por el contribuyente en el curso del programa piloto de cumplimiento cooperativo se considerará sujeta a las mismas normas de confidencialidad del contribuyente que rigen la información proporcionada en el curso normal de la administración del sistema tributario por parte de la autoridad fiscal. En caso de litigio, la autoridad fiscal solo podrá hacer uso de la información que pueda conseguirse en virtud de sus facultades de obtención de información existentes y de conformidad con las normas del tribunal que regulen la revelación de información confidencial.
2. La revelación de información sobre el proceso piloto al WU CGTP no incluirá información sobre el fondo de las cuestiones fiscales discutidas y será objeto de un acuerdo separado entre el contribuyente, la autoridad fiscal y el WU CGTP.

### **Artículo 5. Definición de los principales aspectos del proceso**

1. Conocimiento comercial  
El contribuyente proporcionará a la autoridad fiscal una visión general de su modelo de negocios.



## 2. Marco de Control Fiscal

El contribuyente describirá su proceso de control de los riesgos fiscales —en particular, el funcionamiento de su Marco de Control Fiscal—, incluidos los procesos que utiliza para garantizar el tratamiento a nivel local, en el marco del programa de cumplimiento exigido por la empresa matriz del grupo.

El contribuyente explicará su enfoque actual en cuanto a la documentación sobre los precios de transferencia y para ello la autoridad fiscal reconocerá que esta puede estar o no en concordancia con las normas de documentación nacionales.

## 3. Riesgos fiscales

El contribuyente revelará los principales riesgos fiscales que surgieron en **(año)** y que se identificaron en el curso de la preparación de las declaraciones fiscales del **(año)**, y cómo informó de las posiciones fiscales pertinentes en la declaración.

## 4. Revisión

La autoridad fiscal revisará la información proporcionada y adoptará una opinión preliminar sobre la deuda tributaria correcta con respecto a los impuestos incluidos en el ámbito del proyecto piloto. Completará este proceso en las \_\_\_\_\_ semanas siguientes a la descripción de los riesgos que el contribuyente haya presentado en el paso anterior.

## 5. Diálogo para consensuar los riesgos fiscales

Tras su revisión, la autoridad fiscal entablará un diálogo, que incluirá reuniones presenciales con el contribuyente, con el fin de llegar a un acuerdo sobre la posición fiscal correcta para \_\_\_\_ **(año)** respecto de todos los impuestos incluidos en el ámbito del piloto. Dicho acuerdo será vinculante y la autoridad fiscal no tratará de reabrir la obligación para \_\_\_\_ **(año)**, mediante una auditoría u otros medios, a menos que descubra nuevos hechos que no hayan sido revelados por el contribuyente durante el proceso piloto.

## 6. Acuerdo sobre la posición adecuada para \_\_\_\_\_ **(año siguiente)**

En caso de que se haya logrado el acuerdo del ejercicio \_\_\_\_\_ **(año)**, la autoridad fiscal y el contribuyente revisarán el ejercicio siguiente, sin perjuicio de que la declaración no se haya presentado en ese momento **(sin embargo, téngase en cuenta que esto implicaría un proceso previo a la declaración)**. El objetivo será acordar la base sobre la que se deben determinar las obligaciones para ese ejercicio y así lograr la certeza sobre esas obligaciones antes de la presentación de la declaración. Al igual que en los períodos anteriores, la autoridad fiscal no tratará de reabrir el procedimiento de declaración de \_\_\_\_\_ **(año)**, mediante una auditoría u otros medios, a menos que descubra nuevos hechos que no hayan sido revelados por el contribuyente durante el proceso piloto.

### Artículo 6. Resultados esperados

#### 1. La autoridad fiscal espera obtener los siguientes resultados del proyecto piloto:

- ... **(por favor añadir)**.

2. El contribuyente ha identificado los beneficios potenciales que un enfoque cooperativo podría aportar y que el programa piloto pondrá a prueba:
  - ... (**por favor añadir**).

### **Artículo 7. Medidas de éxito**

1. El éxito del proyecto piloto se medirá mediante una evaluación que indique si se han alcanzado los resultados esperados. Además, una métrica importante será la observancia del calendario.
2. El resultado del proyecto piloto también se medirá a través de métodos cualitativos desarrollados por el Grupo de Trabajo 4 del proyecto WU. Esto puede implicar entrevistas con la autoridad fiscal y el contribuyente. El uso y la divulgación de los resultados se abordarán en el acuerdo separado entre el contribuyente, la autoridad fiscal y el WU GTPC.

### **Artículo 8. Papel del WU GTPC en apoyo de la documentación del programa piloto**

1. El WU GTPC y los investigadores asociados facilitarán el proyecto piloto proporcionando lo siguiente:
  - Una copia del informe elaborado por el grupo multilateral formado por gobiernos, empresas y representantes del sector académico.
  - Un borrador de carta de convocatoria a los contribuyentes con la finalidad de invitarlos a participar en el piloto.
  - Un esbozo de un posible memorándum de entendimiento entre la autoridad fiscal y el contribuyente.
2. En el transcurso del proyecto piloto podrá existir material adicional que el WU GTPC disponga o vaya a elaborar, que pueda contribuir con el proyecto piloto.

### **Artículo 9. Comunicación**

Tanto la autoridad fiscal como el contribuyente se comprometen a informar a sus organizaciones y a las partes interesadas en general sobre el proyecto piloto. El WU GTPC podrá apoyar a ambas partes en la preparación de sus comunicaciones. Los planes de comunicación serán compartidos y acordados de antemano.

### **Artículo 10. Calendario**

El programa piloto se iniciará el \_\_\_\_\_ y está previsto que dure un máximo de 12 meses.

## Artículo 11. Rescisión

Si una de las partes desea poner fin al presente Memorándum de Entendimiento, la otra parte será informada previamente por escrito de los motivos. Además, dicha rescisión no tendrá lugar antes de celebrarse una entrevista personal, si al menos una de las partes desea realizarla. Tras dicha entrevista, el presente Memorándum de Entendimiento podrá ser rescindido con efecto inmediato.

En nombre del contribuyente

Nombre

Cargo

Fecha

En nombre de la autoridad fiscal

Nombre

Cargo



# Bibliografía

---

- ATO (Agencia Tributaria de Australia). 2016. *Seven Principles of Effective Tax Governance*. Sidney: ATO. Disponible en: <https://www.ato.gov.au/Business/Privately-owned-and-wealthy-groups/Tax-governance/Tax-governance-guide-for-privately-owned-groups/Corporate-governance-and-tax-governance/Seven-principles-of-effective-tax-governance/>.
- . 2018a. *Tax Risk Management and Governance Review Guide*. Sidney: ATO. Disponible en: <https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/In-detail/Key-products-and-resources/Tax-risk-management-and-governance-review-guide/>.
- . 2018b. *Using these procedures*. Sidney: ATO. Disponible en: <https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/In-detail/Key-products-and-resources/Tax-risk-management-and-governance-review-guide/?anchor=SAPUsingTheseProcedures#BestPracticeFramework>.
- . 2018c. *Reviewing Tax Governance for Large Public and Multinational Businesses*. Sidney: ATO. Disponible en: <https://www.ato.gov.au/business/large-business/compliance-and-governance/reviewing-tax-governance-for-large-public-and-multinational-businesses/>.
- Baggerman, K., I. Kireta y O. Popa. 2015. CFE Forum 2015: Tax Governance and Tax Risk Management in a Post-BEPS World. *European Taxation*, 55(6): 254–256.
- Belastingdienst. s/f. *Horizontal monitoring report presented to the State secretary, Mr. Weekers*. Disponible en: [https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/horizontal\\_monitoring\\_report\\_presented\\_mr\\_weekers\\_tz0171z1fdeng.pdf](https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/horizontal_monitoring_report_presented_mr_weekers_tz0171z1fdeng.pdf).
- Benjamin, S. y Z. Mohamed. 2014. Tax Risks Management: An Overview. Disponible en: <https://ssrn.com/abstract=2502939>.
- Breimann, H. y A. Schwetzel. 2017. Prüfung von Tax Compliance Management Systemen nach IDW PS 980: Prüfungsarten, Prüfungsvorgehen und Wirkung des Testats, DStR 2017, 2626.

- Bronżewska, K. 2016. *Co-operative Compliance: A New Approach to Managing Taxpayer Relations*. Ámsterdam: IBFD Doctoral Series, 38. Disponible en: [https://www.ibfd.org/sites/default/files/2021-08/16\\_040\\_Cooperative\\_Compliance\\_A\\_New\\_Approach\\_to\\_Managing\\_Taxpayer\\_Relations\\_final\\_0.pdf](https://www.ibfd.org/sites/default/files/2021-08/16_040_Cooperative_Compliance_A_New_Approach_to_Managing_Taxpayer_Relations_final_0.pdf).
- Bronżewska, K. y A. Majdańska. 2019. A The New Wave of Cooperative Compliance Programmes and the Impact of New Technology. *European Taxation*, 59(2/3). Disponible en: <https://www.ibfd.org/shop/journal/new-wave-cooperative-compliance-programmes-and-impact-new-technology>.
- Bronżewska, K. y E. van der Eenden. 2014. Tax Control Framework – A Conceptual Approach: The Six Nuances of Good Tax Governance. *Bulletin for International Taxation*, 68(11).
- Bruhne, A. I. y D. Schanz. 2019. *Building up a Protective Shield: The Role of Communication for Corporate Tax Risk Management*. Disponible en: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3254915](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3254915).
- Butler, B. 2019. Rich Australians lobby tax office to prevent increased scrutiny of their businesses. Disponible en: <https://www.theguardian.com/australia-news/2019/nov/13/rich-australians-lobby-tax-office-to-prevent-increased-scrutiny-of-their-businesses>.
- Calderón, J. M. 2020. Corporate Tax Governance 2.0: The Role of Tax Control Frameworks Following the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. *Bulletin for International Taxation*, 74(3).
- Calijuri, M. E., M. C. Mac Dowell y E. Cemeño. 2022. Programas de cumplimiento tributario cooperativo: una gran oportunidad para América Latina y el Caribe. Texto de blog. Washington, D.C.: BID. Disponible en: <https://blogs.iadb.org/gestion-fiscal/es/programas-de-cumplimiento-tributario-cooperativo-una-gran-oportunidad-para-america-latina-y-el-caribe/>.
- Cannas, F. y K. Wauters. 2019. The Rise of Cooperative Compliance Programmes and the Rule of Law: A Comparison Between Belgium and Italy. *European Taxation*, 59(12).
- CEPAL (Comisión Económica para América Latina y el Caribe). 2020. *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2020* (LC/PUB.2020/6-P). Santiago de Chile: CEPAL.
- Chen, H., D. Yang, X. Zhang y N. Zhou. The Moderating Role of Internal Control in Tax Avoidance: Evidence from a COSO-Based Internal Control Index in China. *The Journal of the American Taxation Association*, 42(1).
- Comisión Europea. 2006. Risk Management Guide for Tax Administrations. Fiscalis. Bruselas: Comisión Europea. Disponible en: [https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/risk\\_management\\_guide\\_for\\_tax\\_administrations\\_en.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/risk_management_guide_for_tax_administrations_en.pdf).
- \_\_\_\_\_. 2016. *A European Taxpayers' Code*. Bruselas: Comisión Europea. Disponible en: [https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-11/guidelines\\_for\\_a\\_model\\_for\\_a\\_european\\_taxpayers\\_code\\_en.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-11/guidelines_for_a_model_for_a_european_taxpayers_code_en.pdf).
- \_\_\_\_\_. 2020. *Guidelines European Trust and Cooperation Approach*. Bruselas: Comisión Europea. Disponible en: <https://taxation-customs.ec.europa.eu/eu-cooperative-com>

pliance-programme/european-trust-and-cooperation-approach-etaca-pilot-project-mnes\_en#:text=The%20aim%20of%20this%20non,well%20as%20amongst%20tax%20administrations.

\_\_\_\_\_. 2021. *Package for Fair and Simple Taxation*. Bruselas: Comisión Europea. Disponible en: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip\\_20\\_1334](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_20_1334).

Committee Horizontal Monitoring Tax and Customs Administration. 2012. *Tax Supervision - Made to Measure: Flexible, When Possible, Strict Where Necessary*. Países Bajos: Ministerio de Finanzas. Disponible en: [https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/tax\\_supervision\\_made\\_to\\_measure\\_tz0151z1fdeng.pdf](https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/tax_supervision_made_to_measure_tz0151z1fdeng.pdf).

COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). 2013. *Framework's 17 Principles of Effective Internal Control*. Disponible en: [weaver.com/blog/coso-frameworks-17-principles-effective-internal-control](http://weaver.com/blog/coso-frameworks-17-principles-effective-internal-control).

\_\_\_\_\_. 2017. *Enterprise Risk Management Integrating with Strategy and Performance Executive Summary*. Disponible en: <https://www.coso.org/Shared%20Documents/2017-COSO-ERM-Integrating-with-Strategy-and-Performance-Executive-Summary.pdf>.

Crandall W. J., E. Gavin y A. R. Masters. 2021. *ISORA 2018, Understanding Revenue Administration*. Washington, D.C.: FMI.

Cremades Ugarte, L., I. G. Arias Esteban y D. Vargas. 2015. *Relación o cumplimiento cooperativo tributario: su realidad actual en países miembros del CIAT de América Latina, Caribe, África y Asia*. Ciudad de Panamá: CIAT. Disponible en : [https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2015/2015\\_DT-2\\_cumplimiento\\_cooperativo.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2015/2015_DT-2_cumplimiento_cooperativo.pdf).

Danish Tax Code of Conduct. 2020 (diciembre). Disponible en: <https://www.atp.dk/en/dokument/tax-code-conduct-2020>.

De Oliveira Neto, A. M. 2017. *Governance and Risk Management in Taxation*. Singapur: Springer.

Diebel, H. y M. Geuenich. 2019. Tax-Compliance-Management Systeme. Sicherheits- und Innovationstreiber für das gesamte Unternehmen, página 65. Juve Inhouse Steuern.

Eberhartinger, E. y M. Zieser. 2021. The Effects of Cooperative Compliance on Firms' Tax Risk, Tax Risk Management and Compliance Costs. WU International Taxation Research Paper Series No. 2020-07. Disponible en: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3612959](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3612959).

Eccles, R. G. 2020. The Time Has Come for Tax Reporting Transparency - Thank You Global Reporting Initiative! *Forbes*, 15 de abril. Disponible en: <https://www.forbes.com/sites/bobeccles/2020/04/15/the-time-has-come-for-tax-reporting-transparency-thank-you-global-reporting-initiative/?sh=73db99eb168f>.

EITI (Iniciativa para la Transparencia de las Industrias Extractivas). 2019. *The EITI Standard 2019. The global standard for the good governance of oil, gas and mineral resources*. Oslo: EITI. Disponible en: <https://eiti.org/sites/default/files/2022-03/EITI%20Standard%202019%20EN.pdf>.

- FMI (Fondo Monetario Internacional). 2020. *Perspectivas de la Economía Mundial*. Octubre. Washington, D.C.: FMI. Disponible en: <https://www.imf.org/en/Publications/WEO>.
- Freedman, J. 2018. Restoring Trust in the Fairness of Corporate Taxation: Increased Transparency and the Need for Institutional Reform. In S. Goslinga, L. van der Hel-Van Dijk, P. Mascini y A. Van Steenberg (eds.), *Tax and Trust: Institutions, Interaction, and Instruments*. La Haya: Eleven International Publishing.
- GRI (Iniciativa Mundial de Información). 2019. *Backing for GRI's Tax Standard*. Disponible en: <https://www.globalreporting.org/news/news-center/backing-for-gri-s-tax-standard/>.
- Gribnau, H. 2007. Soft Law and Taxation: The Case of the Netherlands, *Legisprudence*, 1(3). Disponible en: <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/17521467.2007.11424668>.
- . 2020. *Why Social Responsible Corporations Should Take Tax Seriously*. Copenague: Ex Tuto Publishing. Disponible en: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3604256](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3604256).
- Gribnau, H. y A-G. Jallai. 2017. Good Tax Governance: A Matter of Moral Responsibility and Transparency. *Nordic Tax Journal*, 1. Disponible en: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3021914](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3021914).
- Gribnau, H. y A. Van Steenberg. 2021. Handle with Care: Transparency as a Means to Restore Trust in Taxation. *SSRN Electronic Journal*. Disponible en: 10.2139/ssrn.3786139.
- Handel, T. 1945. Tax Compliance – Voraussetzungen und Enthftung nach IDW PS 980, DStR.
- Huiskers-Stoop, E. A. M. 2015. *De effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht. Een fiscaal-juridische en empirische analyse*. Rotterdam: Erasmus University. Disponible en: <https://repub.eur.nl/pub/79080/>.
- Huiskers-Stoop, E. y H. Gribnau. 2019. Cooperative Compliance and the Dutch Horizontal Monitoring Model. *Journal of Tax Administration*, 5(1). Disponible en: <http://ssrn.com/abstract=3333347>.
- IFAC (Institute for Tax Advisors and Accountants). 2016. *International Standard on Auditing 701 Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report*. Bruselas: IFAC. Disponible en: [https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-701\\_2.pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-701_2.pdf).
- Jones, A. 2020a. Digital Audits Risk Alienating MNEs from Revenue Authorities. *International Tax Review*, 24 de agosto. Disponible en: <https://www.internationaltaxreview.com/article/2a6a6mt28fn53ve2l41z4/digital-audits-risk-alienating-mnes-from-revenue-authorities>.
- . 2020b. Desk Audits for MNEs to Increase After COVID-19. *International Tax Review*, 23 de julio. Disponible en: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1mlyr7b5sljzj/desk-audits-for-mnes-to-increase-after-covid-19>.



- Keefer P. y C. Scartascini (eds.). 2022. *Confianza: la clave de la cohesión social y el crecimiento en América Latina y el Caribe*. Serie Desarrollo en las Américas. Washington, D.C.: BID. Disponible en: <https://flagships.iadb.org/es/DIA2021/Confianza-La-clave-de-la-cohesion-social-y-el-crecimiento-en-America-Latina-y-el-Caribe>.
- Khan, W. 2019. *The Extractive Industries Sector and Tax Strategy Transparency*. In *Human Rights in the Extractive Industries, Transparency, Participation, Resistance*, pp. 141-165. Springer Cham. Disponible en: <https://link.springer.com/book/10.1007/978-3-030-11382-7#toc>.
- Kinder, T. y E. Agyemang. 2020. It's a Matter of Fairness': Squeezing More Tax from Multinationals. *Financial Times*, 8 de julio. Disponible en: <https://www.ft.com/content/40cffe27-4126-43f7-9c0e-a7a24b44b9bc>.
- Klous, S. y N. Wielaard. 2018. Three Design Principles for the Future of Tax Authorities: Modular, Agile and Decentral. In S. Goslinga, L. van der Hel-Van Dijk, P. Mascini y A. Van Steenberghe (eds), *Tax and Trust: Institutions, Interaction and Instruments*. Ámsterdam: Eleven International Publishing.
- Larsen, L. B. 2019. What Tax Morale? A Moral Anthropological Stance on a Failed Cooperative Compliance Initiative. *Journal of Tax Administration*, 5(1).
- Larsen, L. B. y L. Oats. 2019. Taxing Large Businesses: Cooperative Compliance in Action. *Intereconomics*, 54(3): 165-170. Disponible en: <https://www.intereconomics.eu/contents/year/2019/number/3/article/taxing-large-businesses-cooperative-compliance-in-action.html>.
- Ludwig, S., H. Breiman y S. Kusch. 2016. Ausgestaltung eines steuerlichen Kontrollsystems im Sinne des IDW-Praxishinweises zu PS 980 - BMF Scheiben v. 23.5.2016 zu §153 AO, DStR, 2240.
- Majdańska, A. 2021 *Acknowledgements in An Analysis of Cooperative Compliance Programmes: Legal and Institutional Aspects with a Focus on Application in Less Developed Countries*. Ámsterdam: IBFD.
- Martini, M. H. 2020. Introduction: An Investigation of Cooperative Compliance Programs and the ICAP. In R. Hein y Russo, R. (eds.), *Cooperative Compliance and the OECD's International Compliance Assurance Programme*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International B.V.
- Melis, G. y V. Tamburro. 2015. *Tax Assurance*, capítulos 14 y 15. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International B.V.
- Oats, L. y P. Tuck. 2019. Corporate Tax Avoidance: is Tax Transparency the Solution? *Accounting and Business Research*, (49)5.
- OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos). 2008. *Study into the Role of Tax Intermediaries*. París: OCDE. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>.
- \_\_\_\_\_. 2010. *Guidance on Test Procedures for Tax Audit Assurance*. Forum on Tax Administration. París: OCDE. Disponible en: [www.oecd.org/dataoecd/42/34/45045414.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/42/34/45045414.pdf).

- \_\_\_\_\_. 2011. *OECD Guidelines for Multinational Enterprises*. París: OCDE. Disponible en: <http://mneguidelines.oecd.org/guidelines/>.
- \_\_\_\_\_. 2013. *La relación cooperativa: Un marco de referencia. De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*. París: OCDE. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es>.
- \_\_\_\_\_. 2014. *Measures of Tax Compliance Outcomes: A Practical Guide*. París: OCDE.
- \_\_\_\_\_. 2016. *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*. París: OCDE. Disponible en: <https://doi.org/10.1787/9789264253384-en>.
- \_\_\_\_\_. 2022. *Tax Administration 2022: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*. París: OCDE. Disponible en: <https://doi.org/10.1787/1e797131-en>.
- OCDE y FMI. 2019. *2019 Progress Report on Tax Certainty*. París: OCDE. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/g20-report-on-tax-certainty.htm>.
- Oenema, M. E. 2014. *De formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht in belastingzaken*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International B.V.
- Owens, J. 2019. *Tax Transparency: A First Step Towards Regaining Trust*. VBDO & PwC Tax Transparency Benchmark Edition.
- Owens, J. y J. Leigh-Pemberton. 2021. *Cooperative Compliance, a Multistakeholder and Sustainable Approach to Taxation*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International B.V.
- Pemberton, L. J. y A. Majdańska. 2019. *Creating a Positive Tax Climate for Complex Multijurisdictional Investment Projects*. In M. Lang y J. Owens, *Removing Tax Barriers to China's Belt and Road Initiative*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International B.V.
- Posner, M. 2020. *What's Driving the New Push to Measure Companies on Social Performance*. *Forbes*, 20 de febrero. Disponible en: <https://www.forbes.com/sites/michaelposner/2020/02/20/whats-driving-the-new-push-to-measure-companies-on-social-performance/#59afca495199>.
- Quiñones, D., E. Huiskers-Stoop e I. Mosquera. 2022. *Iniciativas de cumplimiento cooperativo como mecanismo preventivo*. En: CIAT, GIZ y Eurosocietal (eds.), *Manual sobre la Planeación Tributaria Internacional*. Disponible en: <https://www.ciat.org/manual-sobre-el-control-de-la-planeacion-tributaria-internacional-del-ciat-5-5-iniciativas-de-cumplimiento-cooperativo-como-mecanismo-preventivo/>.
- Rohner, E. 2013. *What Are Some Common Tax Related Risks and Opportunities Facing Privately Held Business Today?*, *San Diego Business Journal*, 20 de febrero. Disponible en: <http://www.sdbj.com/news/2013/jan/21/what-are-some-common-tax-related-risks-and-opportu/?page=1&>.
- Romney, M. B. y P. J. Steinbart. 2012. *Accounting Information Systems*. Harlow: Pearson Education.
- Russo, R. (ed.). 2015. *Tax Assurance*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International B.V.

- \_\_\_\_\_. 2019. Risk Management, Internal Control and Cooperative Compliance in Taxation. In P. De Vincentiis, F. Culasso y S. A. Cerrato (eds.), *The Future of Risk Management*, Vol. I. Londres: Palgrave Macmillan.
- Sarfo, N. A. 2020. How the OECD Became the World's Tax Leader. *Forbes*, 11 de agosto. Disponible en: <https://www.forbes.com/sites/taxnotes/2020/08/11/how-the-oecd-became-the-worlds-tax-leader/#7b1dfd686628>.
- Siglé, M. s/f. The Effects of Cooperative Compliance Programs. Breukelen: Nyenrode Business University. Disponible en: <https://www.nyenrode.nl/en/news/n/cooperative-compliance-programmes-increases-tax-certainty-businesses>.
- Singleton, R. A. Jr. y B. C. Straits. 2005. *Approaches to Social Research*, 4ª edición. Nueva York: Oxford University Press.
- Soler Roch, M. T. 2012. Tax Administration Versus Taxpayer: A New Deal?, *World Tax Journal*, 4 (3): 282-296.
- Van de Ven, A. 2015. Internal Control and Risk Management. In R. Russo (ed.), *Tax Assurance*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International B.V.
- VanderEnden, E. y B. Klein. 2020. Good Tax Governance? ... Governance Tax Good! *Nordic Tax Journal*, 19 de mayo. Disponible en: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3610858](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3610858).
- Van der Made, B. 2020. The Revival of Public CbCr Amid New Interest in ESG Transparency. *International Tax Review* (marzo). Disponible en: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1kzwk564ld7k3/european-union-the-revival-of-public-cbcr-amid-new-interest-in-esg-transparency>.
- Van Dorpe, S. E. Braun y T. Larger. 2020. If You Want Bailout in Europe, Don't Use Tax Havens. *Politico*, 23 de agosto. Disponible en: <https://www.politico.eu/article/if-you-want-a-bailout-in-europe-dont-use-tax-havens/>.
- White, J. 2020. Joint Audits to Increase After COVID-19. *International Tax Review*, 21 de mayo. Disponible en: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1lqgwzngxpgd/joint-audits-to-increase-after-covid-19>.
- Wu, Y. 2020. Presentación para el Grupo de Trabajo. Documento sin publicar.
- Zhang, T., M. Dong, D. Ling y K. Yeung. 2016. China Tax - Big Data and Beyond. *International Tax Review* (diciembre). Disponible en: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1f7nj3ypjt96b/china-tax-big-data-and-beyond>.
- Zhang, T., W. Fang, A. Chau y L. Li. 2017. Adding Wings to a Tiger: Data in Tax Enforcement in China. *International Tax Review*, 28 de noviembre. Disponible en: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1f7nb1m9fsmhf/adding-wings-to-a-tiger-data-in-tax-enforcement-in-china>.



# Índice analítico

---

## A

ACA. Véase Acuerdo Anual de Cumplimiento

Acuerdo Anual de Cumplimiento (ACA), 97

Acuerdo Previo en Precios de Transferencia (APA), 15, 17, 64-65, 132, 143, 145, 151, 156, 185

Acuerdos preferenciales. Véase Tratos de favor

Administraciones tributarias, 28-29, 84-96, 181-182, 190-192

Aduanas, 31, 119, 144

Agencia Tributaria de Australia (ATO), 34, 37, 41, 97-100, 102-107, 201

Agencia Tributaria Federal de Rusia (FTS), 133-134, 137-138

Alemania

BMF, 122-123, 126

cultura del cumplimiento, 123

elementos clave del sistema de gestión de control fiscal, 123-126

Instituto de Auditores de Alemania (IDW), 122-123, 127

objetivos del cumplimiento, 124

organización del cumplimiento, 124

procesos de control y mejora del cumplimiento, 125-126

Ambiental, social y de gobernanza (ESG), 2, 19, 168, 171, 173, 175-176, 180, 202

APA. Véase Acuerdo Previo en Precios de Transferencia (APA)

Asesores fiscales, 19, 104, 144, 156, 161, 164, 169, 176

ATO. Véase Agencia Tributaria de Australia (ATO)

Australia

Acuerdo Anual de Cumplimiento (ACA), 97

Bolsa de Valores de Australia, 98

comprobación previa a la declaración (PCR), 97

eficacia del diseño de los controles, 101

eficacia operativa del control, 101-103

gobernanza fiscal efectiva, 104-105

Guía de Revisión de la Gestión del Riesgo Fiscal y la Gobernanza, 102-103

inspecciones fiscales del MCF, 106-108

marco de control fiscal, 97-108

## Austria

- auditoría del ITCS, 110
- Cumplimiento Cooperativo de Austria, 108-110
- información y comunicación, 110
- Sistema de Control Fiscal Interno (ITCS), 108-110

## B

- BEPS. Véase Erosión de Bases y Traspase de Beneficios (BEPS)
- BMF. Véase Ministerio Federal de Finanzas de Alemania (BMF)
- Bolsa de Valores de Australia, 98

## C

- Cálculo de la relación de costo-beneficio, 149
- Certidumbre fiscal, 5, 9-12, 16, 50-51, 55-56, 118, 128, 146-147, 150, 162, 166, 198, 218, 223. Véase también Seguridad jurídica
- China
  - cumplimiento fiscal de la STA, 111
  - Departamento Fiscal de Grandes Empresas (LETD), 111
  - entorno de control, 112-113
  - identificación de riesgos, 113-115
  - medidas de control del riesgo fiscal, 114
  - Programa de acuerdos de cumplimiento fiscal de China, 111
  - regulación del control interno, 119-122
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), 73-77, 80-81, 83-84, 92, 95, 111, 120, 123-124, 133-134
- Comprobación anual previa a la declaración (PCR), 97
- Consultas vinculantes. Véase Resoluciones fiscales

- Control interno, 29, 71, 76-77, 80-82, 119-122, 133

COSO. Véase Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)

- Costos y beneficios del cumplimiento cooperativo, 7, 16-19, 141-154

CRD IV. Véase Directiva de Requisitos de Capital IV de la UE (CRD IV)

Criterios cualitativos, 23

Criterios cuantitativos, 23

Cuestiones procesales

- procesos alternativos de resolución de conflictos, 60

recursos, 60

resoluciones fiscales, 60

Cumplimiento cooperativo, 12-20, 23-65, 88-89, 108-109, 127-128, 130, 141-206

Cumplimiento tributario, 87, 111, 149-151

Declaración de control fiscal, 15, 67, 174

Declaración de intenciones, 25, 31, 53

Directrices para los APA, 64

## E

Efectividad. Véase Eficacia

Eficacia del diseño de los controles, 101

Eficacia operativa de un control, 101-102

Eficacia, 8, 16-18, 29, 64, 68, 74, 79, 83, 96-104, 110, 113, 116, 120-122, 126, 131, 134, 137, 143-147, 149, 151, 153-154, 173-174, 188, 190, 222, 224

Eficiencia, 16-18, 51, 53, 93, 120, 127, 142-143, 145-147, 149, 153-154, 160-162, 182

Entorno de control, 108-110, 112, 120, 134

Entorno fiscal sostenible, 11-12

Erosión de Bases y Traspase de Beneficios (BEPS), 4, 10, 19, 151, 173, 177, 192

ESG. Véase Ambiental, social y de gobernanza (ESG)

## F

Fin 48. Véase Interpretación número 48 del Consejo Norteamericano de Normalización Contable (Fin 48)

## G

Garantía de auditoría, 6, 8, 15-16, 21, 29, 67-139, 150-52

Gestión del riesgo empresarial (GRE), 73, 75-78, 80-81, 83-84, 92, 95, 120, 123-125

Gobernanza fiscal efectiva, 104-105

Grandes contribuyentes, 16-19, 32, 35, 111, 128, 143, 146-149, 151-152, 176, 181-182, 184, 187, 191, 193, 197

GRE. Véase Gestión del riesgo empresarial (GRE)

GRI. Véase Iniciativa Mundial de Información (GRI)

Guía de Revisión de la Gestión del Riesgo Fiscal y la Gobernanza, 102-103

## I

ICAP. Véase Programa Internacional de Confianza en el Cumplimiento (ICAP)

Identificación del riesgo, 111, 113-114, 129

Incertidumbre fiscal, 5, 10, 87-88, 90-91, 95-96, 143, 162

Indicadores clave de desempeño (KPI), 167, 173, 175, 178-179, 193

Información y comunicación, 77-78, 80, 110, 115-116, 120

Informes país por país, 2-4, 8, 12, 91, 170, 173

Iniciativa Mundial de Información (GRI), 3, 19, 73, 89-90, 94, 173, 177

Inspecciones fiscales del Marco de Control Fiscal, 106-108

Interesados, 9-12, 161-176, 181-206

Interpretación número 48 del Consejo Norteamericano de Normalización Contable (Fin 48), 69, 87-88, 94

Inversionistas institucionales, 3 159-161, 164, 168, 171, 175, 188, 202-204, 217

Italia

marco de control fiscal, 127-130

Programa italiano de cumplimiento cooperativo, 44, 127-128

ITCS. Véase Sistema de Control Fiscal Interno (ITCS)

## K

KPI. Véase Indicadores clave de desempeño (KPI)

## L

Legislaciones modelo, 6, 8, 13-15, 43-65

Ley Sarbanes-Oxley (SOX), The Corporate Responsibility Act of 2002 (Estados Unidos), 121, 133

## M

Marco de Control Fiscal (MCF), 15-16, 67-139

Marco de control interno, 29-30, 75-77, 80, 98, 100, 106, 120, 133, 178

Marco de gobernanza, 27, 51, 53, 65, 97-98, 104

Marco normativo, 48-49

Marco operativo, 53-54, 56-58

MCF. Véase Marco de Control Fiscal (MCF)  
Memorándum de entendimiento, 9, 225-226, 228-229

Método de gestión interna, 51-53

Métodos de medición, 17, 147, 149, 153

Ministerio Federal de Finanzas de Alemania (BMF), 122-123, 126

Modelo de capas del MCF, 16, 91, 95, 102

Multinacionales, 182-184, 192-194

## N

Norma de Auditoría del Consejo para la Supervisión Contable de las Empresas Públicas (PCAOB), 73

Norma de garantía de auditoría, 6, 8, 15-16, 21, 29, 67-139, 150-152

Norma general antiabuso (GAAR), 131

Norma global de garantía para las administraciones tributarias, 19, 173, 177

Norma global de información fiscal, 19, 177

Normas básicas de control interno empresarial (BSEIC), 120-122

Normas Internacionales de Auditoría (ISA), 72-73, 84-86, 89-91

Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), 69, 88

## O

Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), 2, 202

OCDE, 61-65, 71-72, 79-81, 83-84

ONG. Véase Organizaciones no gubernamentales (ONG)

Organización del cumplimiento, 123-125

Organizaciones no gubernamentales (ONG), 6, 144, 159-160, 162-164, 166-171, 175, 179, 184-186, 189, 191-198, 202-203, 217

## P

Panel de Alto Nivel de Naciones Unidas sobre Rendición de Cuentas, Transparencia e Integridad (FACTI), 3

PCC. Véase Programas de Cumplimiento Cooperativo (PCC)

PCR. Véase Comprobación anual previa a la declaración (PCR)

Pequeñas y medianas empresas (pymes), 8, 20-21, 25, 27, 30, 103-104, 159, 163, 165, 178, 189, 193, 202

Plataformas de tecnologías, 11

Política fiscal, 1, 11, 114, 202

Polonia

Administración Fiscal Nacional de Polonia (NFA), 130-132

auditoría previa, 131

directrices del Marco de Control Fiscal, 130

guía de tipos de riesgo fiscal, 130

manual para los participantes en el programa de cooperación, 130

Procesos alternativos de resolución de conflictos, 60

Programa Internacional de Confianza en el Cumplimiento (ICAP), 7-8, 60-61, 63, 65, 157, 171, 174, 179, 183, 192, 201, 205

Programas de Cumplimiento Cooperativo (PCC), 13-15, 24, 43-65, 108-109, 141-154

Público en general (sociedad civil), 17-18, 145

## R

Resoluciones fiscales, 60, 63, 128, 132, 145, 156, 170, 197

Rusia

Agencia Tributaria Federal de Rusia (FTS), 133-139

componentes del control interno, 133

información de los MCF, 133-134

madurez del MCF, 134-136

sistema de información automatizado, 137

## S

Seguridad jurídica, 19, 46, 48-49, 51, 56, 58, 60, 64, 118, 128, 147-151, 154, 162, 166, 179, 183, 189. Véase también Certidumbre fiscal



Sistema de Control Fiscal Interno (ITCS),  
108-110

Sociedad civil. Véase Organizaciones no  
gubernamentales

SOX. Véase Ley Sarbanes-Oxley (SOX),  
The Corporate Responsibility Act of  
2002 (Estados Unidos)

Supervisión horizontal, 133, 153, 161,  
181-182, 187, 199

Supervisión, 21, 131

## T

Tasa fiscal efectiva (TFE), 18, 69, 75,  
145-146, 149, 195

Tecnologías de la información y las  
comunicaciones (TIC), 4

Transparencia

informes país por país, 2-3

Iniciativa Mundial de Información  
(GRI), 3, 89-91

Trato favorable, 31

Tratos de favor, 26, 31-32, 59, 61, 156, 171,  
175, 180, 182, 184, 193, 201

## U

Umbral financiero, 30, 37

Unión Europea (UE), 2, 5, 14-16, 20,  
44-45, 61-65, 73, 96, 157, 174, 179, 192,  
205, 216

Directiva de Requisitos de Capital IV  
de la UE (CRD IV), 2, 4

## V

Voluntario, 3, 13, 19, 24, 26-29, 35-36,  
48-49, 54-55, 62, 91, 130-131, 133,  
142, 155, 162, 168, 176-177, 200, 202



# EUCOTAX: Serie sobre tributación europea

---

1. Peter HJ Essers, Guido JME de Bont & Eric CCM Kemmeren (eds.), *The Compatibility of Anti-Abuse Provisions in Tax Treaties with EC Law*, 1998 (ISBN 90-411-9678-1).
2. Gerard TK Meussen (ed.), *The Principle of Equality in European Taxation*, 1999 (ISBN 90-411-9693-5).
3. Michael Lang (ed.), *Tax Treaty Interpretation*, 2001 (ISBN 90-411-9857-1).
4. Pasquale Pistone, *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, 2002 (ISBN 90-411-9860-1).
5. René Offermanns, *The Entrepreneurship Concept in a European Comparative Tax Law Perspective*, 2002 (ISBN 90-411-9887-3).
6. Michael Lang & Mario Züger, *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law*, 2002 (ISBN 90-411-9904-7).
7. Carlo Pinto, *Tax Competition and EU Law*, 2003 (ISBN 90-411-9913-6).
8. Michael Lang, Hans-Jörgen Aigner, Ulrich Scheuerle & Markus Stefaner, *CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law*, 2004 (ISBN 90-411-2284-2).
9. Mattias Dahlberg, *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*, 2005 (ISBN 90-411-2363-6).
10. Michael Lang, Judith Herdin & Ines Hofbauer, *WTO and Direct Taxation*, 2005 (ISBN 90-411-2371-7).
11. Dennis Weber, *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms: A Study of the Limitations under European Law for the Prevention of Tax Avoidance*, 2005 (ISBN 90-411-2402-0).
12. Félix Alberto Vega Borrego, *Limitations on Benefits Clauses on Double Taxation Conventions*, 2005 (ISBN 90-411-2370-9).
13. Michael Lang, Josef Schuch & Claus Staringer, *ECJ-Recent Developments in Direct Taxation*, 2006 (ISBN 90-411-2509-4).

14. Reuven S. Avi-Yonah, James R. Hines Jr. & Michael Lang, *Comparative Fiscal Federalism. Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*, 2007 (ISBN 978-90-411-2552-1).
15. Christiana HJI Panayi, *Double Taxation, Tax Treaties, Treaty-Shopping and the European Community*, 2007 (ISBN 978-90-411-2658-0).
16. Dennis Weber, *The Influence of European Law on Direct Taxation: Recent and Future Developments*, 2007 (ISBN 978-90-411-2667-2).
17. Michael Lang & Pasquale Pistone, *The EU and Third Countries: Direct Taxation*, 2007 (ISBN 978-90-411-2665-8).
18. Oskar Henkow, *Financial Activities in European VAT: A Theoretical and Legal Research of the European VAT System and Preferred Treatment of Financial Activities*, 2007 (ISBN 978-90-411-2703-7).
19. Michael Lang (ed.), *Tax Compliance Costs for Companies in an Enlarged European Community*, 2008 (ISBN 978-90-411-2666-5).
20. Michael Lang (ed.), *Source versus Residence. Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives*, 2008 (ISBN 978-90-411-2763-1).
21. Ioanna Mitroyanni, *Integration Approaches to Group Taxation in the European Internal Market*, 2008 (ISBN 978-90-411-2779-2).
22. Rolf Eicke, *Tax Planning with Holding Companies. Repatriation of US Profits from Europe: Concepts, Strategies, Structures*, 2008 (ISBN 978-90-411-2794-5).
23. Peter Essers et al. (ed.), *The Influence of IAS/IFRS on the CCCTB, Tax Accounting, Disclosure and Corporate Law Accounting Concepts: 'A Clash of Cultures'*, 2008 (ISBN 978-90-411-2819-5).
24. Tonny Schenk-Geers, *International Exchange of Information and the Protection of Taxpayers*, 2009 (ISBN 978-90-411-3142-3).
25. Raymond Adema, *UCITS and Taxation: Towards Harmonization of the Taxation of UCITS*, 2009 (ISBN 978-90-411-2839-3).
26. Michael Lang, Jianwen Liu & Gongliang Tang (eds.), *Europe-China Tax Treaties*, 2010 (ISBN 978-90-411-3216-1).
27. Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch & Claus Staringer (eds.), *Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law*, 2010 (ISBN 978-90-411-3376-2).
28. Sjaak J.J.M. Jansen, *Fiscal Sovereignty of the Member States in an Internal Market: Past and Future*, 2011 (ISBN 978-90-411-3403-5).
29. Dennis Weber & Bruno da Silva, *From Marks & Spencer to X Holding: The Future of Cross-Border Group Taxation*, 2011 (ISBN 978-90-411-3399-1).
30. Claus Bohn Jespersen, *Intermediation of Insurance and Financial Services in European VAT*, 2011 (ISBN 978-90-411-3732-6).

31. Sabine Heidenbauer, *Charity Crossing Borders: The Fundamental Freedoms' Influence on Charity and Donor Taxation in Europe*, 2011 (ISBN 978-90-411-3813-2).
32. Michael Lang, et al., *The Future of Indirect Taxation: Recent Trends in VAT and GST Systems around the World*, 2012 (ISBN 978-90-411-3797-5).
33. Harm van den Broek, *Cross-Border Mergers within the EU: Proposals to Remove the Remaining Tax Obstacles*, 2012 (ISBN 978-90-411-3824-8).
34. Michael Lang, et al. (eds.), *Tax Treaty Case Law around the Globe - 2011*, 2012 (ISBN 978-90-411-3876-7).
35. Dennis Weber (ed.), *CCCTB: Selected Issues*, 2012 (ISBN 978-90-411-3872-9).
36. Daniël Smit, *EU Freedoms, Non-EU Countries and Company Taxation*, 2012 (ISBN 978-90-411-4041-8).
37. Rita de la Feria, *VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives*, 2013 (ISBN 978-90-411-3276-5).
38. Karin Simader, *Withholding Taxes and the Fundamental Freedoms*, 2013 (ISBN 978-90-411-4842-1).
39. Madeleine Merckx, *Establishments in European VAT*, 2013 (ISBN 978-90-411-4554-3).
40. Carla De Pietro, *Tax Treaty Override*, 2014 (ISBN 978-90-411-5406-4).
41. G.K. Fibbe & A.J.A. Stevens (eds.), *Hybrid Entities and the EU Direct Tax Directives*, 2015 (ISBN 978-90-411-5942-7).
42. Gerard Staats, *Personal Pensions in the EU*, 2015 (ISBN 978-90-411-5953-3).
43. Michael Lang & Ine Lejeune (eds.), *VAT/GST in a Global Digital Economy*, 2015 (ISBN 978-90-411-5952-6).
44. Massimo Basilavecchia, Lorenzo del Federico & Pietro Mastellone (eds.), *Tax Implications of Environmental Disasters and Pollution*, 2015 (ISBN 978-90-411-5611-2).
45. Cristina Trenta, *Rethinking EU VAT for P2P Distribution*, 2015 (ISBN 978-90-411-6137-6).
46. Marie Lamensch, Edoardo Traversa & Servaas van Thiel (eds.), *Value Added Tax and the Digital Economy: The 2015 EU Rules and Broader Issues*, 2016 (ISBN 978-90-411-6612-8).
47. Raffaele Petruzzi, *Transfer Pricing Aspects of Intra-Group Financing*, 2016 (ISBN 978-90-411-6732-3).
48. Mario Grandinetti (ed.), *Corporate Tax Base in the Light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34: A Comparative Approach*, 2016 (ISBN 978-90-411-6745-3).
49. Bruno da Silva, *The Impact of Tax Treaties and EU Law on Group Taxation Regimes*, 2016 (ISBN 978-90-411-6905-1).
50. Michael Lang, Alfred Storck & Raffaele Petruzzi (eds.), *Transfer Pricing in a Post-BEPS World*, 2016 (ISBN 978-90-411-6710-1).
51. Marta Papis-Almansa, *Insurance in European VAT: Current and Preferred Treatment in the Light of the New Zealand and Australian GST Systems*, 2017 (ISBN 978-90-411-8360-6).

52. Wolfgang Speckhahn, *Real Estate Investment Trusts In Europe: Europeanising Tax Regimes*, 2017 (ISBN 978-90-411-8360-6).
53. Frank J.G. Nellen, *Information Asymmetries in EU VAT*, 2017 (ISBN 978-90-411-8837-3).
54. Erik Ros, *EU Citizenship and Direct Taxation*, 2017 (ISBN 978-90-411-8584-6).
55. Werner Haslechner, Georg Kofler & Alexander Rust (eds.), *EU Tax Law and Policy in the 21st Century*, 2017 (ISBN 978-90-411-8815-1).
56. Claudia Sanò, *National Legal Presumptions and European Tax Law*, 2018 (ISBN 978-90-411-6613-5).
57. Christoph Marchgraber, *Double (Non-)Taxation and EU Law*, 2018 (ISBN 978-90-411-9410-7).
58. Dennis Weber & Jan van de Streek (eds.), *The EU Common Consolidated Corporate Tax Base: Critical Analysis*, 2018 (ISBN 978-90-411-9233-2).
59. Werner Haslechner (ed.), *Investment Fund Taxation: Domestic Law, EU Law, and Double Taxation Treaties*, 2018 (ISBN 978-90-411-9669-9).
60. Jérôme Monsenego, *Selectivity in State Aid Law and the Methods for the Allocation of the Corporate Tax Base*, 2018 (ISBN 978-90-411-9413-8).
61. José Manuel Almudí Cid, Jorge A. Ferreras Gutiérrez & Pablo A. Hernández González-Barreda (eds.), *Combating Tax Avoidance in the EU: Harmonization and Cooperation in Direct Taxation*, 2019 (ISBN 978-94-035-0154-3).
62. Werner Haslechner, Georg Kofler & Alexander Rust (eds.), *Time and Tax: Issues in International, EU, and Constitutional Law*, 2019 (ISBN 978-94-035-0354-7).
63. Nathalie Wittock, *Sales Promotion Techniques and VAT in the EU*, 2019 (ISBN 978-94-035-0861-0).
64. Carla De Pietro (ed.), *New Perspectives on Fiscal State Aid: Legitimacy and Effectiveness of Fiscal State Aid Control*, 2019 (ISBN 978-94-035-1415-4).
65. Giorgio Beretta, *European VAT and the Sharing Economy*, 2019 (ISBN 978-94-035-1435-2).
66. Claudio Cipollini, *Special Tax Zones and EU Law: Theory, Implementations, and Future Challenges*, 2020 (ISBN 978-94-035-1885-5).
67. Gianluigi Bizioli, Mario Grandinetti, Leopoldo Parada, Giuseppe Vanz & Alessandro Vicini Ronchetti (eds.), *Corporate Taxation, Group Debt Funding and Base Erosion: New Perspectives on the EU Anti-Tax Avoidance Directive*, 2020 (ISBN 978-94-035-1170-2).
68. Ronald Hein & Ronald Russo (eds.), *Co-operative Compliance and the OECD's International Compliance Assurance Programme*, 2020 (ISBN 978-94-035-1951-7).
69. Jeffrey Owens & Jonathan Leigh Pemberton, *Cooperative Compliance: A Multi-stakeholder and Sustainable Approach to Taxation*, 2021 (ISBN 978-94-035-3193-9).

