

Trabajo Fin de Grado

COMPLIANCE TRIBUTARIO: LAS PYMES COMO MODELO

Autor

SANCHEZ ZUFIAURRE, KEVIN

Directora

CARRERAS MANERO, OLGA BERTA

Facultad de Derecho
Año 2022

ÍNDICE

LISTADO DE ABREVIATURAS	3
I. INTRODUCCIÓN	5
1. CUESTIÓN TRATADA EN EL TRABAJO DE FIN DE GRADO.....	5
2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DE SU INTERÉS	5
3. METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO.....	7
II. CUESTIONES PREVIAS: ¿QUÉ ES EL COMPLIANCE TRIBUTARIO?	8
III. PRIMEROS PASOS HACIA EL COMPLIANCE TRIBUTARIO.....	9
1. LOS PLANES DE PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL	9
2. EL CÓDIGO DE BUENAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS. EN ESPECIAL, EL CBPT DE 2010.....	12
3. NORMA UNE 19602 DE 28 FEBRERO DE 2019	16
IV. CONTENIDO BÁSICO PARA CREAR UN BUEN PROGRAMA DE COMPLIANCE PARA PYMES.....	20
1. SUJETOS OBLIGADOS	20
2. EVALUACIÓN DE RIESGO	21
3. CÓMO ELABORAR UN MANUAL DE CUMPLIMIENTO	23
4. SISTEMA DE CUMPLIMIENTO NORMATIVO TRIBUTARIO PARA OPTAR AL PLAN DE RESILIENCIA DE LA UNIÓN EUROPEA.....	26
V. CONSECUENCIAS DE IMPLANTAR UN PROGRAMA DE COMPLIANCE TRIBUTARIO	27
1. EXIMENTE DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA	27
2. CERTIFICACIÓN DE COMPLIANCE TRIBUTARIO.....	30
3. CANAL DE DENUNCIAS EN ESPAÑA.....	31
VI. CONCLUSIONES	33
VII. BIBLIOGRAFÍA.....	35
IX. ANEXOS.....	37

LISTADO DE ABREVIATURAS

AA.VV	Autores Varios
AEAT	Agencia Estatal de la Administración Tributaria
AENOR	Asociación Española de Normalización y Certificación
Art.(s)	Artículo.(s)
BI	Base Imponible
BL	Base Liquidable
BOE	Boletín Oficial del Estado
CBPT	Código de Buenas Prácticas Tributarias
CC.AA	Comunidad Autónoma
CE	Constitución Española
<i>cit.</i>	Obra citada
CP	Código Penal
CTN	Comité Técnico de Normalización
ENAC	Entidad Nacional de Acreditación
FAT	Foro de Administraciones Tributarias
FGE	Foro de Grandes Empresas
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
IS	Impuesto de Sociedades
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LGT	Ley General Tributaria

OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
p. (pp)	Página. (s)
PYME	Pequeña y mediana empresa
RD-L	Real Decreto Ley
SAT	Servicio de Administración Tributaria
TFG	Trabajo de Fin de Grado
UE	Unión Europea
UNE	Una Norma Española
<i>vid.</i>	Véase

I. INTRODUCCIÓN

1. CUESTIÓN TRATADA EN EL TRABAJO DE FIN DE GRADO

Mediante la configuración del presente trabajo de fin de grado voy a tratar de analizar y explicar la novedosa configuración normativa, creada en el marco de prevención y gestión de riesgos tributarios, que ha supuesto el denominado *Compliance Tributario*.

Para su mejor comprensión, describiré la evolución que ha sufrido el sistema tributario español desde la redacción del Código de Buenas Prácticas de 2010, hasta la aprobación de la normativa de prevención en el año 2019. La confección de este renovado sistema de cumplimiento fiscal ha permitido instaurar una mayor transparencia y seguridad en el seno de las compañías. Seguidamente, relataré cuál sería el modo de proceder para la configuración de un plan de cumplimiento, especialmente en el entorno de las PYMES¹, que permita limitar los riesgos ante la posible comisión de ilícitos. Por lo demás, se detallará con precisión las consecuencias que acarrea la implantación de este estratégico sistema, logrando mitigar así las posibles desconfianzas que puedan surgir entre Administración tributaria y contribuyente.

2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DE SU INTERÉS

Siempre he sentido una abrumadora curiosidad por todo aquello que ha influido de una forma notoria en la sociedad. La curiosidad que desde pequeño había sentido, en torno a la configuración del ente público, se incrementó cuando comencé a estudiar la asignatura de Derecho financiero y tributario de la mano de mi actual directora del TFG, la profesora, Olga Carreras Manero. Tras el estudio de esta asignatura que, por razones del programa se encuentra dividido en dos partes, una primera en el segundo cuatrimestre de tercero y otra segunda en el primero del cuarto curso, noté cómo la formación que había recibido por parte del profesorado había creado en mí, una huella, que junto a la

¹ En su configuración se aprecia una clasificación de distintos grados de PYME, atendiendo al número de trabajadores y volumen de negocios. Estas cuestiones vienen recogidas en el Anexo I del Reglamento (UE) nº 651/2014 de la Comisión.

pasión que despertaba ya con anterioridad por este campo del Derecho, me sembraron la idea de no dejar de formarme y animarme a la tarea investigadora que les muestro en el presente texto.

La atención que he podido recibir durante los dos años de extensión de la asignatura por parte del profesorado del área, unido a mi temprana admiración por este campo, motivó la idea de que el desarrollo del tema tratado en mi TFG abarcaría un asunto relacionado con el área de Derecho tributario.

En lo referente a la elección del tema, me encontré con varias figuras fiscales todas ellas de especial relevancia actual. Esta retahíla de posibles temas fueron mostrados por parte mía a mi directora del TFG. Por fin, y en lo que a la elección final del tema se refiere, mantuve con ella una serie de reuniones, en las que buscamos cuál de todas las propuestas podría tener un mayor éxito en la realización de mi trabajo.

Le había comentado previamente que, entre los temas que más podían llamarme la atención, estos se encontraban muy vinculados a la coyuntura que por aquel entonces estaba muy presente. Ante el actual problema que el mundo estaba viviendo, derivado de la Covid-19, me interesé en la tarea investigadora que se centrara en un cumplimiento fiscal más avanzado, especialmente para las **PYMES**. La lectura de distintos medios de prensa, así como la resonancia constante en los programas televisivos, hicieron que investigara un poco más sobre el programa europeo denominado, *Next Generation UE*².

Aprecié que para que los comerciantes pudieran optar por este plan de recuperación económica, creado a través de fondos europeos, era necesario una serie de trámites esenciales. Entre ellos se encuentra la idea del *Tax Compliance*, un instrumento básico necesario que ha surgido en el marco de los países de la OCDE³, y que se ha establecido para facilitar una mayor transparencia y cooperación fiscal entre los sujetos obligados y la Administración tributaria.

² Se trata de un instrumento financiero, concebido en el seno de la Unión Europea, con el objetivo de impulsar la recuperación económica europea, y paliar los efectos provocados por la Covid-19. Su finalidad es la de configurar una Unión más ecológica, digital y resiliente.

³ Así, y como es sabido se trata de una organización internacional que tiene por misión la confección de estándares internacionales que ayuden a la elaboración y diseño de mejores políticas públicas.

3. METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO

Durante el desarrollo del siguiente apartado describiré el proceso que llevé a cabo para abarcar la tarea investigadora.

La realización del trabajo ha sido posible gracias a la constitución de una hoja de ruta. Esta senda que hemos seguido ha sido posible gracias a la buena disposición por ambas partes de completar esta tarea investigadora de extraordinaria novedad. Para ello desde el primer momento, tras cada reunión efectuada en el despacho de la directora del TFG, hemos fijado una fecha para concretar la siguiente reunión, en la que para esta sería necesario un trabajo investigador que permitiese avanzar en las conclusiones.

En cada una de las reuniones que hemos mantenido, ambos hemos intercambiado información que se ha ido publicando a lo largo del proceso de realización del trabajo. Este flujo de información me ha sido de una especial importancia, ya que, por razones educativas, existen distintos conceptos jurídico-técnicos, dentro del área de Derecho financiero, que resultan pioneros para mí.

A continuación, dividiré mi labor investigadora en relación con la evolución de mis funciones dentro del tema a tratar:

La primera fase se podría catalogar como una primera toma de contacto con el tema elegido. Aquí aprendí una de las cosas más importantes para una correcta investigación, la perseverancia, saber que, para alcanzar el objetivo final, es necesaria una constancia en la realización de las tareas. Además, logré conocer en mayor profundidad en qué se basa el *Compliance Fiscal*, ante quiénes va dirigido, y cuál es la importancia de tener un buen programa de cumplimiento a la hora de establecer relaciones con la Administración tributaria.

La segunda fase, se centra en la inmersión total en el tema jurídico elegido. Esta fase es la que se nutre el grueso de la tarea investigadora, el *Tax Compliance*, y para la cual ha sido necesaria la consulta de distintas fuentes, como: Manuales, Revistas o Comentarios Doctrinales, aunque si bien es cierto que, al tratarse de un tema denominado de reciente creación, la opinión y conocimiento de este no se encuentra muy presente entre la sociedad jurídica.

Finalmente, la realización de la última fase, denominada en el índice como conclusiones, ha sido la parte de la tarea investigadora en la que he podido expresar con ligereza lo que, a mi juicio, este instrumento jurídico puede suponer para la mejora y recuperación del sistema fiscal español.

Durante los siguientes puntos clasificaré por epígrafes los temas tratados y, junto a ellos, añadiré, en ocasiones, anexos que detallan el modo de proceder a su redacción.

La tarea investigadora del proyecto, realizada a través de manuales, páginas web, revistas, colecciones y demás comentarios jurídicos, relativos al *Compliance* fiscal, finalizó el día 19 de mayo de 2022.

II. CUESTIONES PREVIAS: ¿QUÉ ES EL COMPLIANCE TRIBUTARIO?

Desde hace ya más de una década las sociedades europeas, en especial la española, han ido mostrando un mayor sentimiento de cambio enfocado a comunidades más transparentes. Este cambio de valores propiciado por el afán de construcción de una sociedad más justa e igualitaria ha tenido como resultado una menor opacidad en las cuentas de los contribuyentes. El auge de un sentimiento colaborador, y una mayor exigencia de transparencia en los negocios por parte de la Administración tributaria, ha supuesto un incremento de la confianza mutua entre la AEAT y la empresa contribuyente, hasta lo que podríamos denominar como **cumplimiento cooperativo**⁴.

En este aspecto, ante la necesidad de creación de un sistema tributario generador de mayor confianza, y tras las distintas recomendaciones por parte de organismos internacionales de crear métodos que ayudaran a mitigar conflictos de riesgo, se configuró como norma ejemplificadora de cumplimiento voluntario, la norma **UNE 19602**.

La redacción de la norma parte de una premisa esencial⁵: incrementar la seguridad jurídica fiscal, previniendo y gestionando así los posibles riesgos tributarios derivados de

⁴ SANTANA LORENZO, M., *Practicum Compliance Tributario*, Aranzadi, Pamplona, 2020, p.48.

⁵ Para SANTANA LORENZO (*Practicum...cit.*, p.47) «el cumplimiento cooperativo en materia tributaria es una relación entre la empresa y la Administración tributaria, basada en la transparencia, la confianza mutua y las actuaciones preventivas y de asistencia y de colaboración. Tiene, como presupuesto básico, el que la empresa mantenga unas buenas prácticas tributarias».

la normativa reguladora fiscal, lo que tiene por resultado la generación de una buena práctica tributaria.

Una práctica innovadora, que se ha visto exponencialmente incrementada por el gran cambio tecnológico, intelectual y renovador que se ha suscitado a consecuencia del aumento globalizador provocado por la Covid-19.

En suma, y de acuerdo con todo lo anterior, podemos afirmar que el *compliance* tributario podría definirse como un modelo de prevención de riesgos para las empresas con base en una cultura de cumplimiento fiscal.⁶

III. PRIMEROS PASOS HACIA EL COMPLIANCE TRIBUTARIO

1. LOS PLANES DE PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL

Desde hace ya varias décadas, las empresas de nuestro país se han visto inmersas en gran parte de las críticas sociales en lo que se refiere al pago de los tributos. Con ánimo de revertir esta posición, ya desde la década de los 2000, se publican anualmente informes que sirven como guía a las organizaciones para luchar contra el fraude fiscal. Recientemente hemos podido presenciar cómo el Congreso de los Diputados, en el marco de la Agenda 2030⁷, ha aprobado la Ley de Lucha contra el Fraude Fiscal⁸. Se trata de una norma que permite posicionar el marco normativo a la coyuntura actual, incluyendo en su articulado las referencias hacia el Plan europeo de recuperación económica. La aprobación de este texto, podríamos considerarlo como algo parecido a lo que los

⁶ MARTINEZ MUÑOZ, Y., «Compliance fiscal y responsabilidad por ilícitos tributarios», *Crónica Tributaria*, nº179, 2021.

⁷ *vid.* Sede Electrónica de la Agencia Tributaria, en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/planificacion/plan-estrategico-agencia-tributaria-2020-2023/plan-estrategico-agencia-tributaria-2020-2023.html>, 20 abril 2022.

⁸ Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

programas de *Compliance* fiscal tienen por objetivo: fomentar el cumplimiento voluntario de los obligados tributarios⁹.

Actualmente, la AEAT cuenta entre su marco de seguimiento con un plan estratégico. Aquí se observa como el apartado VII.I viene dedicado a las medidas de prevención del fraude fiscal. Este plan vuelve a retomar la idea de «favorecer el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales», reforzando así la idea de prevención y control del fraude que el *Compliance* fiscal predica.

Estos informes realizados por la AEAT son fruto de la búsqueda de una mayor colaboración entre las partes. Para que los objetivos propuestos sean cumplidos voluntariamente, aumentando la confianza mutua, las empresas deben gestionar, a través de sus departamentos, el modo de cumplimentar fiscalmente estas acciones; si bien es cierto, empero, que son muchas las empresas que externalizan dichas funciones, principalmente por la ausencia de departamentos internos. Lo que se busca con estas directrices es, al igual que ocurre por ejemplo con el área de prevención de riesgos, la implantación de un área que pueda ejercer internamente una mayor transparencia fiscal.

De este modo, los principales cometidos que la empresa debe cumplir si quiere establecer un buen programa de prevención de riesgos es, principalmente, la tarea de formación continua del personal que va a desempeñar estas labores¹⁰. Es importante que esta tarea, al igual que como decíamos anteriormente en lo referente al departamento de riesgos laborales, la ocupen personal cualificado y familiarizado en el campo de la economía y los tributos. Este personal cualificado deberá estar en constante actualización, en el sentido de observar los posibles cambios en la normativa tributaria. Esto, junto con una necesaria asignación de recursos por parte de la empresa, ayudarán, sin lugar a dudas, a mitigar los riesgos fiscales.

A este respecto, cabe señalar, junto con RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, que una vez establecidos los medios y servicios necesarios para el funcionamiento del departamento interno de la empresa, el personal involucrado en dicha tarea deberá identificar y clasificar los riesgos de cada uno de los elementos fiscales. Una forma en la que podrían clasificarse

⁹vid. Ministerio de la Presidencia en <https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/hacienda/Paginas/2021/300621-fraude.aspx>, 20 abril 2022.

¹⁰RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., <https://www.politica.fiscal.es/equipo/jesus-rodriguez-marquez/compliance-tributario-hacia-la-mejora-de-la-funcion-fiscal-de-las-empresas>, 9 abril 2022

los distintos tributos que debe hacer frente una empresa, sería a través de una tabla en la que aquellos se clasifican por orden de mayor a menor riesgo de cometer un ilícito.

A continuación, y para un mayor entendimiento de esta cuestión, expondré un ejemplo práctico:

Supongamos que *tenemos una S.L que se dedica al negocio “X”. Esta tienda realiza pagos a proveedores, y atiende a las ventas a través de su local situado en el municipio “Y”*. Una vez tenemos el supuesto de hecho procederemos a la clasificación de los impuestos que debe afrontar este comercio y el tipo de gravedad de cometer un ilícito fiscal.

TIPOS DE TRIBUTOS (indirectos y directos)	RIESGO
IS	Alto
IVA	Elevado
IAE	Bajo
IBI	Bajo

Así, podemos observar que tenemos unos impuestos más relevantes que otros. Por tal motivo deberemos confeccionar, a partir de ahí, un mapa de riesgos que nos muestre, en cada uno de estos tributos, una relación de todas las operaciones a seguir. Por tanto, y continuando con el ejemplo:

IS	ESQUEMA LIQUIDATORIO	RIESGO	
	Calcular la B.I	Medio-alto	
	Reducir la B.I	Reducción activos intangibles	
		Reserva de capitalización	Medio
		Reserva de nivelación	Bajo
	Compensar las bases	Bajo	
	B.L x Tipo Gravamen	Bajo	
	Minorar la cuota	Deducciones por doble imposición	Medio
		Bonificaciones	Alto
		Incentivos	Alto
		Pagos a cuenta	medio
	Resultado		

Acabamos de ver con el esquema liquidatorio¹¹ para la confección del IS¹², la posible construcción de un mapa de riesgo, clasificando los puntos según su nivel de riesgo: bajo-alto. Así, siguiendo con el supuesto de hecho, lo conveniente, a nivel empresarial para fomentar ese aumento de transparencia y colaboración, sería la creación de un plan de *Compliance* fiscal que haga mitigar los riesgos, generando una gestión eficiente e incluso el posible ahorro de determinadas partidas. De acuerdo con ello, el departamento de la empresa correspondiente, y tras la implantación del *compliance* fiscal, debería atender a las ayudas establecidas para ese sector del mercado, generando una mayor colaboración y transparencia entre obligado y Administración tributaria.

2. EL CÓDIGO DE BUENAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS. EN ESPECIAL, EL CBPT DE 2010

Continuando con el esquema preestablecido, procederemos, a continuación, con el estudio de Buenas Prácticas Tributarias, y su posterior plasmación en los distintos Códigos. A estos efectos, SANTANA LORENZO¹³, entiende que, por buenas prácticas tributarias, se engloban los principios que deben regir para un correcto funcionamiento del sistema basado en la apariencia de buen gobierno interno.

Para encontrar el origen de estas buenas prácticas en el ámbito tributario debemos remontarnos a la guía establecida en el **Código del Contribuyente Europeo**. Dicho código inserta la idea de establecer, como valores esenciales, la cooperación y transparencia¹⁴. De este modo, y como han venido a afirmar MARTÍN FERNANDEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, podemos apreciar una manifestación de estos principios tributarios esenciales en sede de la LGT en su artículo 3, el cual se encuentra directamente

¹¹ AA.VV., *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario II*, 5.ª edic., Prensas de la Universidad de Zaragoza, Zaragoza, 2021, pp. 194-235.

¹²Se adjunta en el anexo I esquema liquidatorio confeccionado por la AEAT, https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Sociedades_e_IRNR/2011/Informacion_especifica/esquema_liquidacion_IS2.pdf. 15 de abril de 2022.

¹³ En palabras de SANTANA LORENZO (*Practicum...cit.*, p.57), «Las buenas prácticas tributarias son “el conjunto de principios, valores, normas y pautas, que definen un buen comportamiento de la empresa respecto a sus obligaciones tributarias. Están encaminadas a generar relaciones de confianza, transparencia y seguridad jurídica, tanto en el interior de la organización como respecto a los grupos de interés externos y la sociedad en su conjunto”».

¹⁴*Vid.* Los distintos valores y principios que recoge este código, SANTANA LORENZO, M., *Practicum...cit.*, p.58.

relacionado con el artículo 31 CE¹⁵. Además, se aprecia como dentro del principio de seguridad jurídica podemos encontrarnos con el «principio de cumplimiento cooperativo en materia tributaria»¹⁶. En definitiva, lo que viene a predicar este principio de cumplimiento cooperativo es la buena sintonía entre Administración y contribuyente, basándose en la idea de confianza, transparencia, colaboración y prevención, gracias a la instauración de unas buenas prácticas tributarias que beneficien a las partes implicadas.

Centrándonos en la idea de lo que se entiende por **Código de Buenas Prácticas Tributarias** diríamos que el mismo tiene como objetivo el denominado: *enhanced relationship*; esto es, una relación entre AEAT y contribuyente que busca ir más allá del mero cumplimiento de las obligaciones fiscales. Su fundamento principal se basa en la idea de mejorar la visión negativa que la sociedad mantiene en torno a la fiscalidad de las empresas, garantizando, así, la lucha contra el fraude fiscal.

La creciente modernización y acercamiento de la AEAT, en aras de mejorar la visión social, mantiene como desafío facilitar una clara y precisa información tributaria, que pueda reducir los riesgos por ilícitos fiscales¹⁷.

Este punto de inflexión hacia el buen gobierno tiene, a su vez, orígenes en los modelos establecidos en el marco de la OCDE, que en palabras de SANTANA LORENZO «se ha venido impulsando un cambio en el modelo de relación entre administración y contribuyente a través del Foro de Administraciones Tributarias (FAT) sobre la articulación de mecanismos de mejora del funcionamiento operativo». Estos modelos se han ido implantando en la mayoría de los sistemas jurídicos occidentales con la finalidad de incrementar el cumplimiento voluntario y, en consecuencia, maximizar la eficacia de la legislación tributaria.

Conforme en lo anterior, en nuestro país se formuló, a fin de mejorar las relaciones cooperativas entre AEAT y contribuyentes, el Foro de Grandes Empresas -FGE-, que toma los principios ya formulados en el seno de la FAT.

¹⁵En este sentido, el art. 31.1 CE establece que: «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».

¹⁶ MARTÍN FERNÁNDEZ, J., y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Compliance Fiscal. Buenas Prácticas Tributarias*, Francis Lefebvre, Madrid, 2019, pp. 53-54. Dichos autores consideran que «los interesados pueden colaborar en la aplicación de los tributos en los términos y condiciones que se determinen».

¹⁷ SANTANA LORENZO, M., *Practicum...cit.*, p.72.

Este modelo toma como referencia el método por tablas¹⁸, determinando por grados los distintos perfiles de riesgos con el objetivo de prevenir y reducirlos. Así, esta idea se basa en el cambio de modelo que la AEAT pretende implementar, buscando una relación más cercana entre el ente público y los obligados tributarios. La creación de este foro en España supuso un hito histórico, al establecer la colaboración y transparencia entre la AEAT y las grandes organizaciones empresariales.¹⁹

En conclusión, podemos afirmar que para la configuración de un CBPT es preciso la **buena fe** y **transparencia** en las prácticas que se desarrollen entre los implicados. Entre estos usos, podríamos encontrarnos con medidas tendentes a evitar las prácticas opacas, llevadas a cabo por ciertas empresas, con el objetivo de inmiscuirse en la legislación tributaria vigente. De este modo, dicho CBPT se encuentra relacionado con la actual norma *Compliance* tributario, ya que viene a determinar que los órganos responsables que estén al cargo de la realización de controles internos deberán ser conocedores, en todo momento, de la política fiscal llevada a cabo por la corporación, así como su comunicación a los órganos administrativos de la empresa²⁰. Dicha práctica fomenta, por ende, una reducción de los posibles conflictos que provengan por una mala interpretación de la legislación aplicable. En consecuencia, la AEAT deberá aportar una mayor seguridad jurídica derivada, entre otras actuaciones, de una respuesta más rápida a las consultas tributarias que los obligados tributarios interpongan²¹.

Pasando ya a analizar lo que atañe al CBPT 2010, podemos afirmar que el mismo puede considerarse el precursor de la norma **UNE 19602** *Compliance* tributario. Dicho código tuvo su origen en la aprobación del texto CBPT gestado en el seno del FGE, el 20 de junio de 2010²², estableciéndose así la base de la cooperación mutua. Así, tal marco

¹⁸ SANTANA LORENZO, (*Practicum...cit.*, p.77.) ha puesto en relieve la necesidad de basar las comprobaciones tributarias en una técnica de análisis de riesgos.

¹⁹ Vid. Sede Electrónica de la Agencia Tributaria, en : <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas.html>. 29 abril de 2022.

²⁰ SANTANA LORENZO, M., *Practicum...cit.*, p. 81.

²¹ Así, el artículo 88 de la LGT dispone que: «1. Los obligados podrán formular a la Administración tributaria consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda. 3. Asimismo, podrán formular consultas tributarias los colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones de consumidores, asociaciones o fundaciones que representen intereses de personas con discapacidad, asociaciones empresariales y organizaciones profesionales, así como a las federaciones que agrupen a los organismos o entidades antes mencionados, cuando se refieran a cuestiones que afecten a la generalidad de sus miembros o asociados».

²² Se adjunta como ANEXO I Doc. 2 CBPT.

precursor entonaba ya las palabras transparencia, confianza y buena fe. En este sentido, para SANTANA LORENZO este aspecto fue fundamental para ayudar a la AEAT a que empleara más tiempo en los contribuyentes no colaboradores con la Administración. Por su parte, para MARTÍNEZ MUÑOZ ello suponía una ventaja para los contribuyentes colaboradores con la Administración tributaria, consistente en recibir un mejor trato en lo relativo a la información y colaboración por parte de la AEAT.²³

En relación con esta cuestión, podemos afirmar que el CBPT ha generado una mayor seguridad jurídica a medida que han transcurrido los años. Esto ha sido posible gracias a la confección de tres CBPT en sede tributaria: en 2010, 2013 y 2015, lo que ha favorecido el incremento de un mayor compromiso mutuo, teniendo por consecuencia la disminución de los conflictos con la AEAT.

En lo que concierne al CDBP del 2010, se aprecia cómo únicamente este documento establece recomendaciones, y no principios o compromisos que sí se incluyen en los otros dos CBPT del 2013 y 2015, relativo a la interpretación de la normativa tributaria e incremento de la transparencia fiscal, respectivamente²⁴. Así, el código de 2010 únicamente plasma **recomendaciones voluntarias** que contraen tanto a la AEAT como a los obligados tributarios, con el fin de incrementar la seguridad jurídica.²⁵

A tal fin, el CBPT se encuentra dividido en *tres* bloques, catalogando como «buenas prácticas “todas aquellas que conducen a la reducción de riesgos fiscales significativos y a la prevención de aquellas conductas susceptibles de generarlos”». En definitiva, aquel establece conductas cautelares tendentes a rehusar todo tipo de prácticas fiscales proclives a la ocultación monetaria de partidas empresariales.

En cuanto a la forma de adhesión al referido Código se establece un procedimiento por el cual se precisa primero de un acuerdo por parte de los miembros del órgano de gobierno de la empresa y, posteriormente, una vez llegado a tal compromiso, el mismo debe comunicarse a la AEAT. Asimismo, cabe la posibilidad de que se quieran adherir distintas empresas, algunas de ellas pertenecientes a grupos empresariales. En este aspecto no habrá problema alguno, ya que únicamente deberán elegir la modalidad de

²³MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *Compliance ... cit.*, p.43.

²⁴MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *Compliance... cit.*, pp. 44-45.

²⁵SOTO MOYA, M.^a, «Los Códigos de buenas prácticas tributarias: Beneficios de adhesión», *El control de los riesgos fiscales en la empresa a través del compliance tributario*, MERINO JARA, I., (coord.), Wolters Kluwer, Madrid, 2021, p. 466.

aplicación: individual o grupal y, posteriormente, comunicarlo a la AEAT²⁶. Finalmente, la AEAT, salvo declaración en contra, publicará el listado con todas las empresas que se encuentren adheridas a este sistema²⁷.

En definitiva, podemos afirmar, junto con MARTÍN FERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, que un cumplimiento voluntario generador de confianza y transparencia debe apreciarse en dos planos distintos: un plano interno, desarrollado por la confianza recíproca entre AEAT y contribuyente, y un plano externo, que derivará en una mayor reputación de la sociedad.²⁸

3. NORMA UNE 19602 DE 28 FEBRERO DE 2019

Pasando ya al examen de la norma **UNE 19602 *Sistemas de gestión de Compliance tributario. Requisitos con orientación para su uso***, la misma tiene su origen en lo que, en palabras de MARTÍN FERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, se ha catalogado como la oportunidad que supone que las relaciones que la AEAT mantiene con las organizaciones contribuyentes estén basadas en el sentimiento de cooperación mutua y transparencia, provocando, con ello, relaciones colaboradoras y preventivas de posibles riesgos ilícitos.

En la senda de la transparencia surge la creación de este marco jurídico²⁹. Para su creación se aprecia cómo le preceden ciertos instrumentos jurídicos que sin la formulación de ellos no hubieran sido posible la implantación de un sistema positivo en el ámbito fiscal.

Antes de comentar en detalle las características que la citada norma aporta al marco jurídico, conviene determinar, previamente, qué se entiende por norma UNE y quién es, dentro de la estructura organizativa española, el encargado de proceder a la creación de la misma. Así, las Normas UNE³⁰ constituyen una serie de documentos de

²⁶ MARTÍN FERNÁNDEZ, J., y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Buenas Prácticas... cit.*, p. 81.

²⁷ Vid. Sede Electrónica de la Agencia Tributaria, en : <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias/adhesiones-codigo-buenas-practicas-tributarias.html>. 25 de abril de 2022.

²⁸ MARTÍN FERNÁNDEZ, J. ; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Buenas Prácticas... cit.*, p. 81 ss.

²⁹ MARTÍNEZ MUÑOZ, (*Compliance... cit.*, p.45.) considera que: «El cumplimiento cooperativo exige transparencia y la transparencia requiere implantar modelos de gestión de riesgos fiscales».

³⁰ Los textos normativos UNE, acrónimos de Una Norma Española, generan el clima adecuado para la creación de una infraestructura de calidad.

normalización generados bajo la supervisión de una asociación privada. Esta es reconocida en nuestro país como el representante en España de los distintos organismos europeos e internacionales de **normalización**³¹, y su función se basa en el cumplimiento de los sistemas de gestión, *Management System Standard*, conforme con lo que estipula la **Norma ISO 19600**³².

Por lo demás, cabe señalar que la tramitación de este tipo de normas se lleva a cabo a través del Comité Técnico de Normalización -CTN-. En concreto, la tramitación del texto normativo UNE 19602 se ha realizado a manos del **CTN 165**³³. Una vez que la redacción está finalizada, se procede a información pública, donde, tras una minuciosa observación y tras las diferentes propuestas de reformulación por parte de los agentes públicos, se aprueba el texto definitivo siendo publicado en el BOE para su consulta.

Ahora bien, debemos preguntarnos si en realidad nos encontramos ante una norma de obligado cumplimiento. Así, y como hemos indicado anteriormente, la formulación de este tipo de documentos viene establecido por organismos privados sin ánimo de lucro. Por todo ello, debemos entender que, pese a que el procedimiento suele estar en ocasiones observado por distintos técnicos pertenecientes a la AEAT, no se trata, en definitiva, de un documento redactado bajo las órdenes de la AEAT³⁴. Por ende, tampoco debemos entender que la formulación de estas normas supone un obligado cumplimiento para los contribuyentes afectados, ya que, a pesar de su publicación en los Boletines Oficiales, esta «guía de normalización de los sistemas de gestión de Compliance fiscal» no ha sido regulada, por parte de la propia Administración tributaria, como un modelo de

³¹ Vid. Real Decreto 2200/1995, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Infraestructura para la Calidad y la Seguridad Industrial. y reglamento (UE) no 1025/2012 del parlamento europeo y del consejo de 25 de octubre de 2012 sobre la normalización europea, por el que se modifican las Directivas 89/686/CEE y 93/15/CEE del Consejo y las Directivas 94/9/CE, 94/25/CE, 95/16/CE, 97/23/CE, 98/34/CE, 2004/22/CE, 2007/23/CE, 2009/23/CE y 2009/105/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y por el que se deroga la Decisión 87/95/CEE del Consejo y la Decisión no 1673/2006/CE del Parlamento Europeo y del Consejo.

³² SANTANA LORENZO, M., *Practicum...cit.*, pp. 851-852.

³³ Lo que en palabras de SANTANA LORENZO (*Practicum...cit.*, p. 852.) se configura como que «Esta norma se ha elaborado en el seno de un Comité técnico, CNT 165, de “Ética, gobernanza y responsabilidad social de las organizaciones”- en concreto por el Subcomité técnico CTN 165 SCA».

³⁴ En opinión de SANTANA LORENZO (*Practicum...cit.*, p. 852.), «No tiene, pues, nada que ver con el Ministerio de Hacienda, ni con la AEAT. No se trata de una norma tributaria, ni hasta la fecha se le ha dotado de relevancia alguna en el ordenamiento tributario español, más allá de que los técnicos del Ministerio hayan podido seguir, como observadores, su procedimiento de elaboración [...]».

indispensable cumplimiento,³⁵ sin perjuicio de la alusión, en sede de la LGT, a una mayor cooperación entre la AEAT y los contribuyentes³⁶.

Una vez examinado en qué consiste una norma UNE, pasaremos a analizar, en concreto, la composición de la Norma UNE 19602. Así, cabe señalar que se trata de una norma de *Compliance* tributario, creada con los dos siguientes objetivos principales. En primer lugar, que el tejido empresarial pueda establecer barreras internas que **prevengan y gestionen** los posibles riesgos tributarios y, en segundo término, una vez creado dicho mecanismo que sirva para establecer una **mayor confianza** entre la AEAT y el contribuyente. De este modo, y en palabras de MARTÍN FERNANDEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, lo que «nació con una doble finalidad. De un lado, da pautas para implantar un sistema de cumplimiento y, en caso de producirse riesgos, facilita la creación de mecanismos de detección y corrección [...] De otro, la certificación [...] puede ser un elemento de prueba para demostrar, ante la Administración o los Tribunales, la voluntad de la organización de cumplir con sus obligaciones fiscales».

En el mismo sentido, se ha pronunciado MARTÍNEZ MUÑOZ, al apreciar este doble objetivo, en la medida en que, a su juicio, para diseñar un férreo sistema preventivo de riesgos fiscales, primero se debe conocer cuál o cuáles son los fallos del sistema.³⁷

Por todo lo anterior, la implantación de un sistema de *Compliance* fiscal tiene que lidiar constantemente por la creación de políticas internas, que establezcan a la empresa como un potencial colaborador de la Administración tributaria, minorando, casi por completo, la posibilidad de que surja, en torno a la formulación de las cuentas de la sociedad, ilícitos tributarios. Además, cabe señalar que, cuando hablamos de normas tributarias, nos estamos refiriendo al amplio elenco que las componen. Por esa razón, la creación de dicho cumplimiento fiscal se debe ver reflejado en cada uno de los tributos

³⁵ SANTANA LORENZO, M., *Practicum...cit.*, p.853.

³⁶ A tenor de lo dispuesto en el art. 92 de la LGT «1. Los interesados podrán colaborar en la aplicación de los tributos en los términos y condiciones que reglamentariamente se determinen». El apartado 2 de dicho precepto ha venido reformulado por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Siendo el siguiente: «2. En particular, dicha colaboración podrá instrumentarse a través de acuerdos de la Administración Tributaria con otras Administraciones públicas, con entidades privadas o con instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, y, específicamente, con el objeto de facilitar el desarrollo de su labor en aras de potenciar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias, con los colegios y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal».

³⁷ En opinión de MARTÍNEZ MUÑOZ (*Compliance...cit.*, p.46.), «La idea de riesgo es inherente al sistema tributario actual, por lo que las organizaciones que quieran instaurar un modelo de cumplimiento normativo deben tratar de descubrir sus riesgos fiscales para intentar de prevenirlos y corregirlos».

en los que la correspondiente entidad se vea involucrada, estableciendo para cada uno ellos un «conjunto de obligaciones materiales y formales»³⁸.

Junto a lo anterior, es preciso indicar que otro de los objetivos principales de la referida norma es obtener una certificación que acredite la voluntad de cumplir con las obligaciones tributarias. Para ello, la Norma UNE 19602 ha constituido este órgano denominado *Compliance Officer*³⁹. Este instrumento de control se encarga de prevenir y supervisar los posibles delitos que deriven del programa de *Compliance fiscal* dentro de la empresa⁴⁰.

A estos efectos, ROS RAVENTÓS considera que las actuaciones que lleva a cabo el órgano encargado de la prevención de los ilícitos se dividen en dos categorías. Por un lado, se tiende a prevenir la concurrencia de delitos, y por el otro, cuando estos delitos ya han surgido, se establecen las medidas internas que se han configurado para paliar los efectos que los mismos han podido causar.

Asimismo, dicho autor considera que las funciones del *compliance officer* van a consistir en: (a) la formación del personal que va a desarrollar el programa de *compliance*, así como facilitarles a estos los medios necesarios para su cumplimiento, (b) el cumplimiento estricto del programa de *compliance fiscal*, y (c) cuando se requiera, el órgano de control se encargará de la adaptación y posible modificación de aquel, atendiendo a la eficacia de cumplimiento.⁴¹

Ahora bien, ¿es verdaderamente útil la inserción de un sistema de *Compliance fiscal* por parte de las empresas? En respuesta a esta pregunta, la doctrina que hemos consultado considera, en términos generales, que la implantación de este sistema conlleva que las empresas que lo establecen mejoren su cumplimiento tributario. En este sentido, RODRÍGUEZ MÁRQUEZ entiende que esta medida fomenta una gestión más eficiente y eficaz de la empresa, proporcionando, incluso «el acceso a incentivos fiscales u otras fórmulas de ahorro antes no contempladas». Además, también pone de relieve que, si en

³⁸ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *Compliance...cit.*, p. 46.

³⁹ *Vid.* Resolución de 1 de marzo de 2019, de la Dirección General de Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa, por la que se publica la relación de normas UNE aprobadas por la Asociación Española de Normalización, durante el mes de febrero de 2019.

⁴⁰ ROS RAVENTÓS, I., *Delito fiscal y Tax Compliance*, Aranzadi, Pamplona, 2019, pp. 226-247.

⁴¹ En este sentido, ROS RAVENTÓS (*Delito... cit.*, p.227), pone de relieve que «las funciones que debe desarrollar el órgano de control o *Compliance Officer* son tres[...]».

las empresas existe ya un departamento especializado en recursos humanos, ¿por qué no existe uno relativo al control preventivo de los riesgos fiscales? En definitiva, a su juicio, la «elaboración de un mapa de riesgo» supondría que los distintos órganos que constituyen el centro de operaciones de la sociedad pudieran estar más involucrados en la política fiscal, gracias al seguimiento de la información vertida por este servicio⁴².

En definitiva, la implantación de este sistema de cumplimiento hará que del mismo se derive un clima de confianza mutua entre las partes, obligados tributarios y AEAT, aunque si bien es cierto que el conflicto entre ambas todavía tendrá, como dice nuestra cultura popular, su tira y afloja; no obstante, los mismos «no vendrán dados por ningún tipo de ocultación, sino por discrepancias internas»⁴³.

IV. CONTENIDO BÁSICO PARA CREAR UN BUEN PROGRAMA DE COMPLIANCE PARA PYMES

1. SUJETOS OBLIGADOS

Como hemos mencionado anteriormente, este trabajo tiene por objeto investigar, recopilar y diseñar un programa de cumplimiento dirigido especialmente a las PYMES. Este sujeto, muy común en el tejido empresarial español, en particular en el ámbito de las microempresas, debe configurarse como un potencial “cliente” a la hora de poder diseñar un programa de cumplimiento. Junto a esta tabla del Ministerio de Industria⁴⁴, en la que se muestra el porcentaje y número de empresas, podemos valorar de forma conjunta el sondeo que realiza la AEAT, en relación a los datos de defraudación al fisco, extrayendo como conclusión que estos ilícitos podrían minimizarse con el hecho de establecer un contenido básico de cumplimiento tributario.

Por todo ello, y en relación con esta cuestión, podemos atestiguar que, la implementación de un sistema de control fiscal en el seno de las empresas, sería

⁴²RODÍGUEZ MARQUEZ, J., <https://www.politica-fiscal.es/equipo/jesus-rodriguez-marquez/compliance-tributario-hacia-la-mejora-de-la-funcion-fiscal-de-las-empresas>. 9 abril de 2022.

⁴³RODÍGUEZ MARQUEZ, J., <https://www.politica-fiscal.es/equipo/jesus-rodriguez-marquez/compliance-tributario-hacia-la-mejora-de-la-funcion-fiscal-de-las-empresas>. 9 abril de 2022.

⁴⁴Tabla que se encuentra en: Gobierno de España. Ministerio de Industria, Comercio y Turismo, en <https://industria.gob.es/es-es/estadisticas/Paginas/HistoricoCifrasPYMES.aspx>. 8 abril de 2022.

generadora de una mejora de la imagen de la sociedad, lo que tendría por consecuencias: una mejora de la productividad, el rendimiento y la eficacia de las sociedades, frente a otros sujetos tributarios, que no hubiesen implantado este sistema.⁴⁵ Por consiguiente, se puede afirmar que, para que esto surja, es necesario que los órganos administradores de la empresa confíen plenamente en el sistema y, configuren en torno a ella, la diligencia debida.

En suma, una vez la empresa implemente una política de *compliance*, será necesario que sea supervisada por órganos especializados, a fin de lidiar contra los fallos que este sistema pueda provocar. Este órgano de control, al que ya hemos definido con anterioridad, adquiere la denominación de *Compliance Officer*. Podemos observar que, la configuración de este instrumento de verificación, es totalmente compatible con la **obligación** que se debe interponer a los órganos directivos. Y esto es debido a que son estos, los directivos, los encargados de velar por el buen funcionamiento empresarial. En el mismo orden de cosas, y muy conexo a lo anterior, podríamos encontrarnos con el dilema de si en el caso que, el fallo del sistema fuera detectado por una persona empleada, no responsable de velar por el correcto funcionamiento del sistema, de sí en realidad y a pesar de no tener la exigencia debida de efectuarlo, esta tendría alguna obligación de interponer denuncia ante la autoridad de la empresa competente. En respuesta a esta pregunta, podemos considerar que, al no encontrarse entre las principales tareas del empleado no responsable, este no sería responsable de la obligación de denunciar el ilícito y, por consiguiente, no podría obtener penalización alguna por no efectuarlo. Aunque, cosa distinta sería, la obligación moral de aquel en lo relativo a la denuncia de acciones ilícitas.

2. EVALUACIÓN DE RIESGO

En otro orden de cosas, y antes de elaborar un mapa de riesgo, es necesario conocer cuáles son las limitaciones que se funden alrededor de la empresa. Es por ello que deberemos analizar, con detenimiento y prudencia, los riesgos fiscales o *risk assessment* que nos atañen. Así, tales riesgos pueden ser provocados tras la realización de

⁴⁵vid. SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E., «El principio de buena administración y el compliance fiscal: una relación necesaria», en *Revista española de Derecho Financiero*, nº.193, 2022.

las distintas actividades empresariales, siendo necesario, en este sentido, que las organizaciones precisen las posibles consecuencias y, con ello, poder establecer prevenciones que limiten sus efectos.

Siguiendo la explicación de GONZÁLEZ FERNÁNDEZ-MELLADO y RODRÍGUEZ GALLEGO, para poder planificar una buena evaluación de riesgos, primero debemos diferenciar entre: riesgo de interpretación o de procedimiento. Para ello, advierten de «la importancia de un adecuado y sistemático sistema de identificación de riesgos tributarios»⁴⁶, ya que este configurará la base para generar un buen mapa de riesgos.

En un sentido similar se ha pronunciado CAZORLA PRIETO, al determinar que, la identificación de estos riesgos tributarios, configura el punto de partida del cumplimiento. Así, dicho autor entiende que en los riesgos denominados de *procedimiento* existe «una contingencia tributaria» que se provoca debido a una mala gestión. Y, en relación con los riesgos de interpretación, los mismos son provocados por la «interpretación de la norma de la organización que no sea compartida por la Administración Tributaria». Así, mismo, pone de relieve que es importante conocer en todo momento ante qué tipo de exigencias nos expone la sociedad, pues «hay que tener en cuenta el análisis del contexto de cada organización».⁴⁷

Junto a lo anterior, es preciso señalar la importancia de generar una metodología adecuada que ayude a delimitar tales riesgos, lo que fomenta una gestión más eficaz, al clasificar los riesgos en función de los resultados obtenidos tras la evaluación⁴⁸. En aras de ejercer esta acción de la forma correspondiente, como ya hemos apuntado en varias ocasiones anteriormente, la formación continua y constante del personal de la empresa, en especial de los órganos encargados en su administración, será necesaria para la prevención y gestión de los riesgos tributarios.

A fin de cuentas, una vez realizada la tarea de valoración e identificación de riesgos tributarios, el resultado obtenido de este análisis será la formulación de un mapa

⁴⁶ GONZÁLEZ FERNÁNDEZ-MELLADO, F. y RODRÍGUEZ GALLEGO, C. «El mapa de riesgos en el compliance tributario», en *El control de los riesgos fiscales en la empresa a través del compliance tributario*, MERINO JARA, I., Wolters Kluwer, Madrid, 2021, p. 107

⁴⁷ SERRANO, Y., «Claves para implantar un sistema de gestión de compliance tributario», *Revista de la evaluación de la conformidad*, AENOR, nº. 358, 2020, pp. 5-8.

⁴⁸ GONZÁLEZ FERNÁNDEZ-MELLADO, F. y RODRÍGUEZ GALLEGO, C., «El mapa de riesgos...» *cit.*, p.107-108.

de riesgos. Ahora bien, el mismo no va a establecerse de forma definitiva, sino que este podrá ser modificado en aras de mejorar la fiscalidad de la empresa, o cuando los objetivos que se hubiesen señalado hubieran dejado de ser eficaces.

3. CÓMO ELABORAR UN MANUAL DE CUMPLIMIENTO

Actualmente, y tras la salida de la crisis provocada por la Covid-19, cada vez más empresas son conscientes de la importancia que supone para estas el establecimiento de acciones que demuestren un compromiso real de insertar en el sistema una tributación responsable, en la que la colaboración, transparencia y buena fe, sean los ejes motores de la empresa y, así, disminuir las posibilidades de cometer fraude fiscal. Es por ello que, para la elaboración de un manual de buenas prácticas tributarias, es necesario que la empresa establezca, de forma previa, los objetivos a seguir, así como las pautas para establecer una mejora del cumplimiento fiscal. Dicho lo anterior, el cumplimiento en la totalidad de cada uno de estos requisitos determinará la concordancia con la norma UNE 19602 y, en consecuencia, obtendrá la acreditación del órgano de certificación.

Siguiendo con la explicación, una de las principales acciones para configurar un buen manual es la plena disposición por el órgano de gobierno en demostrar su compromiso y colaboración con la AEAT, es decir, lo que en palabras de MARTÍN FERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, supondría promover «una cultura de cumplimiento adecuada».⁴⁹

Durante la explicación que hemos ido mostrando previamente, hemos transmitido en todo momento las características que aporta la norma UNE 19602. A tal fin, a continuación, se procederá a diseccionar la forma de establecimiento de manual de cumplimiento para las PYMES. Así, y como es lógico, implantar un programa no es tarea fácil y este deberá configurarse de forma que permita una flexibilidad organizativa, debido a los continuos cambios de adaptación de la empresa.

La implantación de programas de cumplimiento adaptados a cada empresa, se ha configurado como una ardua tarea, en la que, en todo caso, debe partirse de una estrategia

⁴⁹ MARTÍN FERNÁNDEZ, J., y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Compliance Fiscal... cit.*, p.107.

fiscal⁵⁰, que permita determinar los objetivos previamente definidos. En este sentido, SÁNCHEZ MACÍAS y LEO CASTELA han considerado que esta norma demanda que «la empresa planifique, controle y documente esos procedimientos de manera adecuada».⁵¹

En relación a lo anterior, cabe señalar que es necesario que esta planificación incluya, dentro de su programa, las garantías suficientes que demuestren que, en caso de incumplimiento e inobservancia en la ejecución de estas acciones, se establezca de forma correctora las correspondientes medidas disciplinarias, ya que por «muy ambicioso y completo, que este sea en apariencia, si el mismo no se incluyen las medidas concretas de control», no podrá demostrarse la garantía de cumplimiento de los objetivos fijados. De este modo, el *tax compliance* deberá determinar el ámbito de aplicación donde la empresa opere, atendiendo en qué territorio se encuentra la empresa matriz o filiales, ya que nuestro sistema organizativo territorial permite a las distintas CC.AA establecer ciertos incentivos fiscales a empresas que se localicen en su ámbito competencial.

El segundo pilar fundamental para conformar un manual de cumplimiento se centra en la idea de establecer un marco de gestión y control de riesgos fiscales. Para MARTÍN FERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ estos controles deberán establecerse en los procesos más característicos de cada empresa, esto es así, porque no hay un manual universal para todas las empresas, sino que cada uno deberá adaptarse a los riesgos a las que estén expuestas. Estos controles no deberán establecerse de «manera estática», ya que de ser así, la empresa no podría aplicar estos instrumentos de control, al carecer de eficacia debido a los cambios organizativos de las pymes. En definitiva, es necesario conocer las líneas de negocio que permita configurar un adecuado perfil tributario, por ese motivo, deberemos introducir las adaptaciones necesarias al correspondiente manual, para así cumplir con las exigencias de control y riesgos fiscales.

Además, cabe señalar que conviene necesariamente chequear de forma regular la correcta eficacia del sistema de control, a través de las diferentes evaluaciones periódicas

⁵⁰ AA.VV. «El diseño de un programa de tax compliance (adaptado a cada empresa)», MERINO JARA, I., *El control de los riesgos fiscales en la empresa a través del Compliance tributario*, Wolters Kluwer, 2021, Madrid, p.136.

⁵¹ SÁNCHEZ MACÍAS, J.I.; LEO CASTELA, J.I., *Compliance tributario para pymes según la norma UNE 19602*, AENOR, Madrid, 2020, p.115.

que permitan a la sociedad conocer las carencias que está sufriendo el sistema, y así poder implementar las medidas necesarias para su corrección.

Otro de los fundamentos principales para configurar el manual, es que este programa establezca eficazmente la manera de proceder en los procedimientos de liquidación y presentación de los tributos. Para comprobar la eficacia y eficiencia de este sistema sería conveniente que las pymes configuren unas tablas en las que se defina escalonadamente los distintos tributos que deben hacer frente, sus períodos impositivos o los posibles beneficios o incentivos fiscales, entre otros. En definitiva, este sistema de seguimiento de eficacia del sistema lo apreciamos con el establecimiento de auditorías internas, las cuales permiten ejercer controles que ayuden a mitigar los riesgos tributarios.⁵²

Por último, podemos apreciar que, en los últimos años, las empresas han volcado prácticamente toda su información fiscal en sistemas digitalizados. Es conveniente en este aspecto que las pymes sigan el camino de las grandes marcas empresariales y digitalicen a escala masiva los datos empresariales. Esta medida permitirá a empresas con bajos niveles de personal o económicos a automatizar programas de cumplimiento, permitiendo una fiscalidad más transparente y cooperativa con la AEAT.

En conclusión, y siguiendo con la opinión de MARTÍN FERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ⁵³, podemos afirmar que la configuración de un programa de cumplimiento fiscal es necesaria si queremos insertar en nuestra empresa una férrea colaboración y transparencia con la Administración tributaria; si bien no es necesario que la totalidad de las exigencias de la norma UNE 19602 sean incorporadas en el correspondiente programa. Entre otros, a continuación se muestran distintas materias que pueden servir como guía en la elaboración de un manual de cumplimiento:

- Cambios y acciones correctivas ante adaptaciones de la empresa.
- Las continuas comprobaciones del manual de *compliance*.
- La disección de los resultados de las auditorías.
- La comunicación con la AEAT para la elaboración de un manual adaptado.
- La eficacia, logros y objetivos del manual de cumplimiento.

⁵² AA.VV «El diseño de un programa...» *cit.*, p.148.

⁵³ SÁNCHEZ MACÍAS, J.I. ; LEO CASTELA, J. I., *Compliance ...*, *cit.*, p.141.

- El análisis de los riesgos inminentes a la empresa.

4. SISTEMA DE CUMPLIMIENTO NORMATIVO TRIBUTARIO PARA OPTAR AL PLAN DE RESILIENCIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Hemos podido comprobar a lo largo del presente trabajo como la implementación de un *tax compliance* provoca en el seno de la organización una mejora social, fiscal e instrumental de la empresa. En consonancia con lo anterior, y en aras de demostrar la eficacia que tiene implementar este sistema, hemos de mencionar que, tras la grave crisis provocada por la Covid-19, la UE, en interés de implantar un mecanismo de recuperación económica, ha creado los denominados fondos *Next Generation*. Estos fondos serán distribuidos de forma equitativa entre los distintos Estados, los cuales definirán el modelo a seguir para que los interesados puedan optar a estas ayudas. Ahora bien, y centrándonos en la cuestión que nos atañe, el Gobierno de España aprobó por Real Decreto Ley⁵⁴, el instrumento normativo por el que se establecen las medidas para paliar los efectos de la crisis. Conforme a ello, la AEAT incluyó como requisitos obligatorios para poder optar a estos fondos que, las empresas que deseen acogerse a este plan, deberán integrar en las mismas un programa de cumplimiento que asegure el control y prevención de ilícitos fiscales. La denominación que recoge la Orden Ministerial, no parte de la denominación *compliance*, sino que establece, como analogía, la terminología test de evaluación y riesgo.⁵⁵

Este test que inserta la referida Orde permite realizar una propia evaluación, para determinar si la empresa solicitante está al corriente de las exigencias fiscales y, por ello, puede optar al plan de recuperación. Ciertamente, debemos saber que las grandes compañías ya vienen realizando estos programas el seno de su propia organización interna, si bien, lo cierto es que esto aún no se ha desarrollado de una forma significativa

⁵⁴ Vid. El BOE en el que se aprueba el Real Decreto-ley 36/2020, de 30 de diciembre, por el que se aprueban medidas urgentes para la modernización de la Administración Pública y para la ejecución del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia. 16 de mayo de 2022.

⁵⁵ Así se dispone en el Anexo II, de la Orden HFP/1030/2021, de 29 de septiembre, por la que se configura el sistema de gestión del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia. 16 de mayo de 2022. Para un mayor entendimiento se transcribe en el Anexo II el modo de realizar la autoevaluación.

en las pymes. Por este motivo, se está incentivando por parte de la Administración tributarias la implantación de estas medidas.

Además, podemos apreciar como el propio artículo 8 apartado e),⁵⁶ establece la obligatoriedad de que todo interesado en la solicitud de estas ayudas, deberá complementar una declaración responsable, acorde con los principios de la Orden. A estos efectos, se considera que con ello se compromete la entidad a establecer medidas más exigentes de cumplimiento.

En suma, se pretende que las empresas cuenten con un plan de cumplimiento que mitigue y prevenga los supuestos riesgos fiscales. Para ello, y como aliciente para las empresas que lo implanten, se establece la posibilidad de optar a ayudas públicas.

V. CONSECUENCIAS DE IMPLANTAR UN PROGRAMA DE *COMPLIANCE* TRIBUTARIO

1. EXIMENTE DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

La formulación de un plan de cumplimiento que mejore la transparencia y cooperación de la empresa como sujeto obligado tiene por consecuencia la defensa del principio de buena fe y buen gobierno, en aras de mejorar las relaciones con la AEAT. Este marco de cumplimiento, además de reducir los distintos problemas que puedan surgir en torno a la formulación o interpretación de normas fiscales, permite que, en caso de incumplimiento tributario, pero con la suficiente diligencia debida, se facilite una posible atenuación de la responsabilidad por la comisión de ilícitos.

A este respecto, ORENA DOMÍNGUEZ ha puesto de relieve que lo esencial será determinar si estamos ante la comisión de un delito contra la Hacienda Pública o, por el contrario, si nos encontramos ante una infracción tributaria⁵⁷. Esta clasificación básica es necesaria a la hora de inmiscuirse en la exención de responsabilidad, puesto que aunque

⁵⁶ Vid. Anexo II, Doc. 2

⁵⁷ ORENA DOMÍNGUEZ, A., «El compliance y las infracciones tributarias: norma Une 19602» *El control de los riesgos fiscales en la empresa a través del compliance tributario*, MERINO JARA, I., (coord.), Wolters Kluwer, Madrid, 2021, p. 79.

los dos (delitos e infracciones) son manifestaciones del *ius puniendi* que ejerce el Estado, la interpretación que hace al respecto el TS entorno al principio de culpabilidad no coinciden de igual forma en el CP y en la LGT⁵⁸, cuestión esta que pasamos a abordar a continuación.

En primer lugar y, aunque el Derecho penal no sea objeto de análisis del presente trabajo, cabe señalar que la eximente de responsabilidad penal establecida en el artículo 31 *bis* CP permite a los contribuyentes, personas jurídicas, evitar responsabilidad siempre y cuando estas empresas hubiesen establecido un programa de *Compliance* penal, acorde con los requisitos establecidos. Así, y en este sentido, MARTÍNEZ MUÑOZ ha puesto de manifiesto que estos requisitos deberán estar adaptados al tipo de empresa ante la que nos encontremos⁵⁹.

En segundo lugar, nos centraremos en lo que supone la excepción de responsabilidad en el ámbito tributario. En este punto, cabe preguntarnos si se podría llegar a exonerar de responsabilidad tributaria a una persona jurídica, si se justifica que esta ha implantado un programa de *tax compliance* que demuestre que el sujeto obligado carece de *animus* defraudatorio. En respuesta a lo anterior, MARTÍNEZ MUÑOZ ha indicado que el modelo de eximente que recoge la LGT, en su artículo 179.2. d), se aproxima mucho al concepto que establece el CP. Su explicación se basa en que el precepto tributario permite al contribuyente reducir la carga de responsabilidad por infracciones tributarias en el supuesto de que este sujeto inserte en el seno de su organización un mecanismo de cumplimiento que mejore la gestión fiscal de la sociedad, y que a su vez mejore los instrumentos de colaboración establecidos con la AEAT, gracias a la buena fe, transparencia y cuidado exigible.⁶⁰

Siguiendo con la explicación, el propio artículo citado *ut supra* establece como eximente de responsabilidad por infracción tributaria, que el sujeto pasivo hubiese puesto la **diligencia necesaria** en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Aunque, si bien es cierto que, la carga de la prueba de determinar que ha cumplido con esa diligencia necesaria, le corresponde demostrarla al propio sujeto obligado. Es por ello, por lo que se

⁵⁸ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *Compliance... cit.*, pp. 49-52.

⁵⁹ Para MARTÍNEZ MUÑOZ, (*Compliance...cit.*, p. 55), «Solo en el caso de que la empresa haya instaurado un programa de prevención penal que cumpla dichos requisitos es posible entender que no existe una voluntad defraudadora, y en consecuencia la organización debe quedar exenta de responsabilidad penal».

⁶⁰ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *Compliance... cit.*, p. 56.

exige que el contribuyente deberá tener presente en todo momento las normas de cuidado exigibles, para poder divisar los posibles riesgos fiscales. En suma, implementar un sistema de cumplimiento fiscal «constituye un elemento de prueba esencial en el expediente sancionador, a fin de acreditar la diligencia debida».⁶¹

En consecuencia, y ante la hipótesis de que aquella empresa en la que se ha implementado un programa de cumplimiento fiscal cometa una infracción tributaria, cabe preguntarse si aun alegando el artículo 179.2. d) de la LGT, junto con la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, podría evitarse por completo la responsabilidad por actos ilícitos. Es en este punto cuando cobra real importancia la doctrina jurisprudencial en torno a la interpretación del principio de responsabilidad derivada del principio de culpabilidad, pudiendo «albergar dudas acerca de la aceptación de una responsabilidad objetiva en el ámbito tributario».⁶²

Siendo esto así, y con base en lo indicado en la STS de 29 de octubre⁶³, debe determinarse si, esta actuación diligente, se puede apreciar tras la implantación de un programa de *tax compliance*, que beneficie “realmente” a una empresa que ha sido sancionado por una infracción recogida en la LGT.

De acuerdo con ello, se ha afirmado que, para poder alegar que se está cumpliendo con una actuación diligente, es necesario que esta esté basada en la buena fe colaborativa. Es decir, que si una empresa ejerce con transparencia y fielmente sus relaciones con la AEAT podría aplicarse la correspondiente eximente de responsabilidad. A este respecto, en la sentencia antes aludida viene a afirmarse que además de las eximentes recogidas, de forma literal, en la LGT, como son: el amparo por una interpretación razonable de la norma o, el seguimiento de los criterios marcados por una contestación a una consulta, cabría entender, *lege data*, la posibilidad de establecer como eximente a los sujetos que hubiesen introducido como modelo cooperativo, un plan de *compliance* tributario⁶⁴, apuntando con ello la voluntad de cumplir con sus obligaciones.

⁶¹ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Compliance tributario...* cit., pp. 4-5.

⁶² MARTINEZ MUÑOZ, Y., *Compliance...* cit., p.49.

⁶³ Vid. STS de 29 de octubre de 1997 (RJ 1997/9248).

⁶⁴ Para MARTINEZ MUÑOZ, (*Compliance...* cit., p.52) lo que tendría como finalidad «la intención de prevenir riesgos fiscales y cumplir con sus obligaciones tributarias de la forma debida, puesto que como indicó el Tribunal Supremo, la buena fe “es la creencia íntima de que se ha actuado conforme a Derecho, o que se poseen los bienes, o se ejercitan los derechos, o se cumplen las obligaciones sin intención dañosa, abusiva o fraudulenta”».

Como solución diremos que, para que un sujeto pueda exonerarse de responsabilidad, previamente deberemos haber fijado cuáles son esas normas de cuidado debido. Así, en palabras de MARTÍNEZ MUÑOZ, es necesario que para detectar un riesgo tributario, el sujeto contribuyente debe tener o «unos conocimientos especializados en la materia, o debe en otro caso incorporar a su organización un sistema de prevención de riesgos de esta naturaleza»⁶⁵, para así delimitar esa acción diligente.

Así, y con base en todo lo expuesto, ante supuestos en los que una empresa se encuentre ante un ilícito tributario, es esencial que sea la propia Administración tributaria quien deba probar la culpabilidad de la acción. Es, en este momento, cuando florece el papel del sujeto pasivo, al demostrar conforme al 179.2. d) segundo apartado de la LGT, que ha establecido una fórmula de actuación diligente conforme a la buena fe, que exonere de responsabilidad ante la imposición de una sanción tributaria. Siendo aquí, donde cobra una real importancia la certificación de *compliance* tributario ejercida por un órgano de certificación.

2. CERTIFICACIÓN DE COMPLIANCE TRIBUTARIO

La definición de certificación de un programa de gestión tributaria, en palabras de ROMÁN GARCÍA, sería aquel sistema o programa creado como instrumento cooperativo entre sujetos y administración y conforme con la técnica normativa.⁶⁶ Este método consiste en comprobar que la empresa que ha implantado este sistema está cumpliendo minuciosamente con las exigencias de la norma UNE 19602 y, en caso de ser así, esta obtendría un certificado, avalando en la promoción de la empresa, el uso de este sistema.⁶⁷

La explicación que nos muestra el autor antes citado, augura que los pasos a seguir para obtener la certificación de cumplimiento, lo encontramos analizando la norma **ISO 17021 de Evaluación de la conformidad**. Así, cabe decir que este documento determina

⁶⁵ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *Compliance...cit.*, p.56

⁶⁶ Así, ROMÁN GARCÍA, («Certificación del “compliance” tributario», SANTANA LORENZO, M., *Practicum Compliance Tributario*, Aranzadi, Pamplona, 2020, p.843.) define lo que se entiende por certificación, siendo «un proceso que en términos técnicos se lleva a cabo mediante una evaluación de la conformidad. Consiste en evaluar si un producto o un sistema de gestión, [...] es conforme en relación con los requisitos establecidos en una norma o documento técnico.[...] requisitos de la norma UNE 19602».

⁶⁷ Para ROMÁN GARCÍA, (*Certificación...cit.*, p.844.), «lo que mejora la imagen de productos y servicios ofrecidos, de la empresa y genera una mayor confianza entre clientes y consumidores y otras partes interesadas».

cuáles son los principales objetivos para aportar confianza, independencia y seguridad en la empresa.

El órgano encargado de expedir esta certificación será a través de una entidad externa a la empresa que determine conforme a la norma que la misma se encuentra al corriente de sus obligaciones. Junto a lo anterior, es importante conocer que estas entidades externas se encuentren avaladas por la ENAC, quien será la encargada de supervisar que estas entidades certificadoras están cumpliendo con los requisitos de la norma ISO.⁶⁸

Entre una de estas entidades, encontramos la que realiza AENOR sobre sistemas de gestión de *Compliance*, la cual ayuda a cumplimentar con una mejor organización fiscal, demostrando así un mayor sentimiento cooperativo con la AEAT.⁶⁹ Además de estos beneficios que aporta establecer un programa de cumplimiento colaborativo, la certificación del sistema de gestión de riesgos tributarios por el órgano correspondiente, permite al sujeto pasivo demostrar la diligencia necesaria, y con ello poder exonerarse de responsabilidad en un procedimiento tributario sancionador, con base en el art. 179.2. d) LGT.

3. CANAL DE DENUNCIAS EN ESPAÑA

Por fin, en este epígrafe vamos a abordar, en concreto, el medio por el cual se pueden comunicar los posibles ilícitos. Este elemento disuasorio de incumplimiento es una muestra de funcionamiento del buen gobierno. Este surge de aplicación ante la concurrencia de distintos y diferentes motivos de incumplimiento fiscal, pudiendo ser el modo de proceder a estas denuncias; de forma anónima o confidencial.

Para la denuncia de estos ilícitos, es la propia empresa adscrita al programa de *tax Compliance* la que debe articular el proceso que se deberá efectuar cuando se vulnere el programa de cumplimiento y provoque riesgo fiscal en el seno de la organización. Algunas de las medidas que se articulan en torno a la protección de la seguridad jurídica

⁶⁸ ROMÁN GARCÍA, S., *Certificación... cit.*, p. 848.

⁶⁹ SERRANO, Y., «Claves para implantar un sistema de gestión de compliance tributario», *Revista de la evaluación de la conformidad*, AENOR, nº. 358, mayo 2020, pp. 13-15.

se basan en la creación de auditorías internas y programas de seguimiento a los órganos administrativos de la corporación.⁷⁰

El canal de denuncias, o también denominado *whistleblowing*, viene en relación con la excepción de responsabilidad penal del artículo 31 *bis* CP. Para ROS RAVENTÓS, la formulación de un canal de denuncias está orientado a la “obligación que tienen las empresas” de informar al órgano supervisor de que se está ante la posible comisión de un ilícito y, por consiguiente, ante un incumplimiento de la buena diligencia de la empresa. Una práctica muy arraigada en el sistema de *common law*, pero que desde hace unas décadas se ha venido impulsando en la cultura europea, derivada de la exigencia social de establecer una sociedad más justa y transparente, en la que la impunidad de las personas jurídicas no quede bajo la óptica ciudadana como una práctica impune.⁷¹

Siguiendo con la explicación, en el mundo occidental europeo podemos apreciar una serie de recomendaciones dedicadas al control preventivo de riesgos fiscales, pero no así un marco jurídico que regule el modo de proceder de la denuncia⁷². Todo ello ha dado lugar a que se hayan formado recomendaciones «en materia de gobierno corporativo»⁷³, estableciendo cauces para que el personal de las sociedades pueda denunciar las irregularidades. Una vez apreciados los distintos instrumentos establecidos en nuestra cultura jurídica, es conveniente reiterar la idea de que, a pesar de que a nivel español estamos muy lejos de la regulación que EE.UU mantiene en torno al canal de denuncias, los avances derivados de la reforma del CP en 2015, han establecido una minoración de la responsabilidad penal de personas jurídicas. Ahora bien, para SANTANA LORENZO, aunque se ha creado un marco más diligente, aún no se ha configurado una verdadera normativa que responda a las exigencias de establecer denuncias eficaces que protejan al denunciado⁷⁴.

⁷⁰ SERRANO, Y., «Claves para implantar...*cit.*», pp. 11-13.

⁷¹ ROS RAVENTÓS, I., *Delito... cit.*, cap. IV.

⁷² SANTANA LORENZO, M., *Practicum...cit.*, p.820.

⁷³ A juicio de ROS RAVENTÓS, I., (*Delito... cit.*, p. 193.) «A pesar de la firme actuación de los Estados Unidos, en Europa no hay normas reguladoras al respecto, sino que su regulación se contiene en instrumentos de Soft Law, o en recomendaciones de la OCDE o del Grupo de Trabajo 29 [...]».

⁷⁴ Para SANTANA LORENZO, (*Practicum...cit.*, p.821.) «A pesar de la nueva regulación del Código Penal, seguimos sin tener una normativa que regule el canal de denuncias, y más importante aún, que proteja al denunciante o whistleblower».

VI. CONCLUSIONES

Una vez llevado a cabo este estudio, puedo proceder a desarrollar las siguientes conclusiones:

I. La existencia de un programa de gestión de riesgos fiscales en el seno de las empresas, por ende, genera entorno a ella un marco de confianza, transparencia, buena fe y eficacia, en la colaboración entre sujetos contribuyentes y la AEAT. Además, como hemos visto, este sistema podría servir como justificación de exención de infracciones tributarias, cuando el sujeto pasivo demostrase la diligencia necesaria de cuidado debido. Este aspecto podemos apreciarlo con más detalle en las grandes compañías empresariales, las cuales llevan aplicando, desde hace algunos años, sistemas de cumplimiento que provocan una mejora de eficiencia en la organización. Por esta razón, considero que estos planes deberían ser fomentados de una forma progresiva en el entorno de las pymes, ya que, como es sabido, este tejido empresarial es el modelo predominante en nuestro país.

II. Asimismo, considero que sería conveniente una reforma de la LGT que incluya explícitamente, al igual que ocurre en sede el CP, un precepto que permita aplicar ventajas a los contribuyentes que apuesten por sistemas de cumplimiento colaborativo y control de riesgos fiscales. Con esta modificación se podría evitar, en primer lugar, el problema de que fueran los tribunales quienes debiesen interpretar los sistemas de *tax compliance* como eximente de responsabilidad y, en segundo lugar, permitiría que la Administración tributaria pudiera destinar sus medios y recursos contra los sujetos que no implementasen estos sistemas de gestión. Lo que, en consecuencia, esta medida beneficiaría a ambas partes. Por un lado, los contribuyentes con sistemas de gestión tendrían mayor ventaja sobre los sujetos no colaboradores, y por el otro, la propia Administración podría luchar contra el fraude fiscal de una forma más efectiva.

En definitiva, considero que las posibilidades de implementar este sistema tributario son múltiples; ahora bien, el obstáculo con el que podemos topar se da, especialmente, en las medianas y pequeñas empresas. Esto es debido, fundamentalmente, a que estas tienen más dificultades a la hora de establecer estos sistemas, generalmente, por la limitación de recursos y personal que disponen, lo que, en mi opinión, genera un nuevo obstáculo.

III. Sería conveniente el establecimiento de un mapa de riesgos adaptado a las exigencias de cada empresa. La formulación de este planteamiento permitiría a la sociedad enfocarse en implementar una diligencia plena que proporcione una mayor seguridad jurídica en el entorno de los riesgos tributarios.

IV. Se puede afirmar que la figura del *Compliance* ha demostrado que otra forma organizativa de la empresa puede ser posible, asentando la evidencia de que la buena fe, la transparencia y colaboración entre sujetos obligados y la AEAT puede favorecer un marco colaborativo sin precedentes en nuestro sistema fiscal español, permitiendo así, mejorar sustancialmente la visión ciudadana del ámbito contributivo empresarial.

V. Como broche final, de todo lo que he aprendido en la realización de este TFG, me quedo con el término **cooperación**, y su relación con el Derecho como garante de la buena fe y transparencia, no solo como modo de exonerar de responsabilidad al contribuyente, sino como modelo de seguimiento del sistema impositivo español, en aras de modernizar y equiparar nuestro sistema fiscal al marco común de la Agenda 2030.

VII. BIBLIOGRAFÍA

BUENO MALUENDA, M.C. ; CARRERAS MANEGO, O. ; DE MIGUEL ARIAS, S.E. ; GARCÍA GÓMEZ, A. ; JIMÉNEZ COMPAIRED, I. ; MOLINOS RUBIO, L.M. ; RUIZ BAÑA, M.L., *Lecciones de Derecho Financiero Y tributario II*, 5ª edición, Prensas de la Universidad de Zaragoza, Zaragoza, 2021.

GONZÁLEZ FERNÁNDEZ-MELLADO, F. y RODRÍGUEZ GALLEGO, C. «El mapa de riesgos en el compliance tributario», en *El control de los riesgos fiscales en la empresa a través del compliance tributario*, MERINO JARA, I., Wolters Kluwer, Madrid, 2021.

GUTIÉRREZ BOTELLA, M., MARTIN GIROLA, J., MEDINA ARENCIBIA, A. y ROMEROSTEENSMA, S., «El diseño de un programa de tax compliance (adaptado a cada empresa)», MERINO JARA, I., *El control de los riesgos fiscales en la empresa a través del Compliance tributario*, Wolters Kluwer, 2021, Madrid.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J. ; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Compliance fiscal. Buenas prácticas tributarias*, Francis Lefebvre, Madrid, 2019.

MARTÍN FERNANDEZ, J. y SANTANA LORENZO, M., *La prevención de los delitos contra la Hacienda Pública y el blanqueo de capitales a través del compliance: Aspectos prácticos*, Aranzadi, Pamplona, 2018.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., «Compliance fiscal y responsabilidad por ilícitos tributarios», en *Crónica Tributaria*, nº.179, 2021.

MERINO JARA, I., *El control de los riesgos fiscales en la empresa a través del compliance tributario*, Wolters Kluwer, Madrid, 2021.

ORENA DOMÍNGUEZ, A., «El compliance y las infracciones tributarias: norma Une 19602» *El control de los riesgos fiscales en la empresa a través del compliance tributario*, MERINO JARA, I., (coord.), Wolters Kluwer, Madrid, 2021.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Compliance Tributario: Hacia la mejora de la función fiscal de las empresas*, Taxlandia, 2021, en <https://>

[www.politica-fiscal.es/equipo/jesus-rodriguez-marquez/compliance-tributario](http://www.politica-fiscal.es/equipo/jesus-rodriguez-marquez/compliance-tributario-hacia-la-mejora-de-la-funcion-fiscal-de-las-empresas) -
hacia-la-mejora-de-la-función-fiscal-de-las-empresas. febrero de 2022.

ROMÁN GARCÍA, S., «Certificación del “compliance” tributario», SANTANA LORENZO, M., *Practicum Compliance Tributario*, Aranzadi, Pamplona, 2020.

ROS RAVENTÓS, I., *Delito fiscal y Tax Compliance*, Aranzadi, Pamplona, 2019.

SÁNCHEZ LOPEZ, M.E., «El principio de buena administración y el compliance fiscal» en *Revista española de Derecho Financiero*, nº. 193, Civitas, 2022.

SÁNCHEZ MACÍAS, J.I. y LEO CASTELA, J.I., *Compliance tributario para pymes según la norma UNE 19602*, AENOR, 2020.

SANTANA LORENZO, M y GARCÍA NOVOA, C., *Practicum. Compliance tributario*, Aranzadi, Pamplona, 2020.

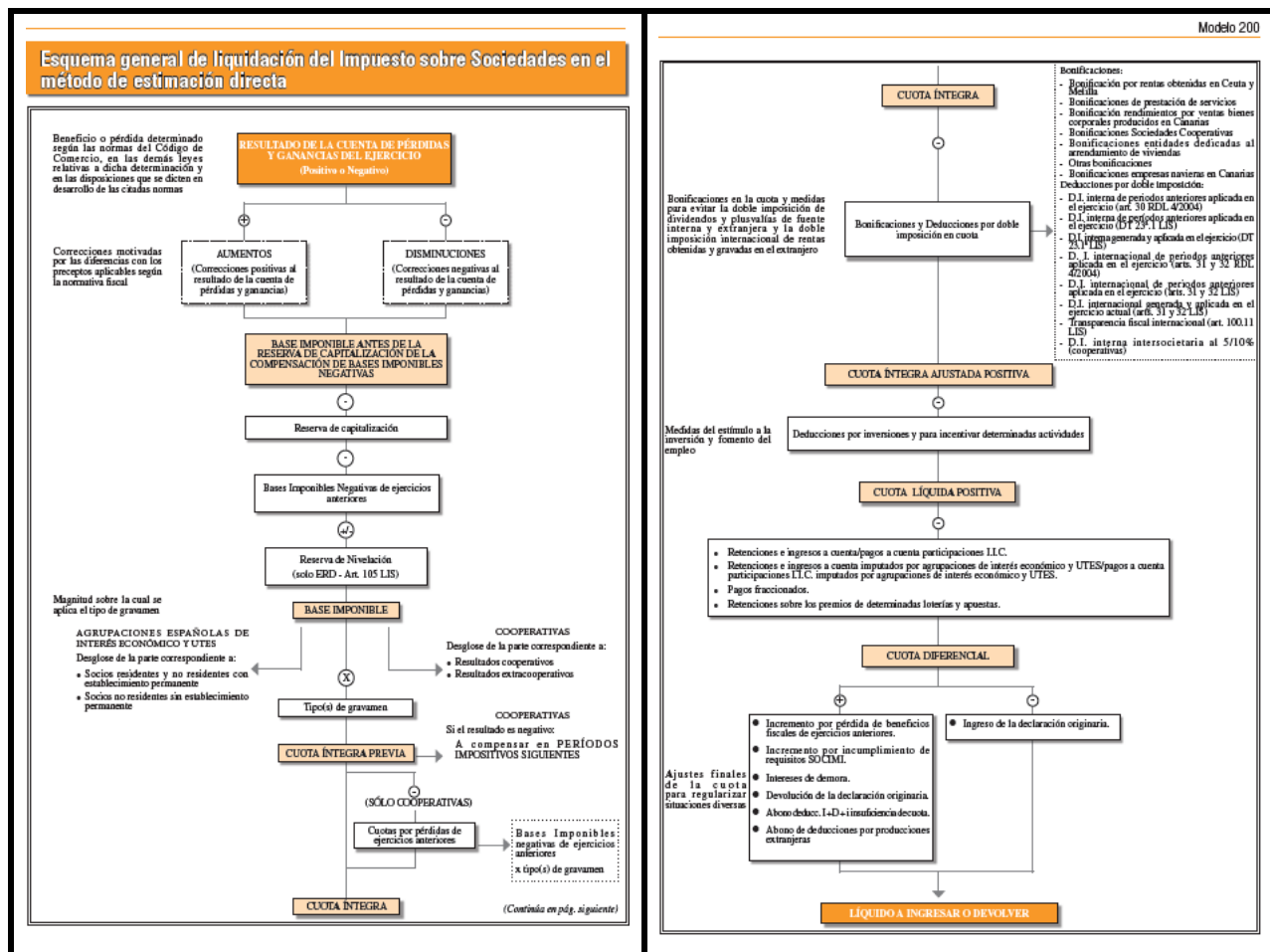
SERRANO DE NICOLAS, Y., La revista de la evaluación de la conformidad, *AENOR*, nº. 358, 2020, en <https://revista.aenor.com/358/claves-para-implantar-un-sistema-de-gestion-de-compliance-tr.html>. marzo de 2022.

SOTO MOYA, M.^a., «Los Códigos de buenas prácticas tributarias: Beneficios de adhesión», *El control de los riesgos fiscales en la empresa a través del compliance tributario*, MERINO JARA, I., (coord.), Wolters Kluwer, Madrid, 2021.

IX. ANEXOS.

ANEXO I

DOC. 1 ESQUEMA LIQUIDATORIO IMPUESTO DE SOCIEDADES.



Doc. 2 CÓDIGO DE BUENAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS.

INTRODUCCIÓN

Las empresas desempeñan un papel muy importante en la vida social, no sólo como generadoras de empleo y riqueza, sino como agentes de desarrollo en las comunidades en las que se insertan. Las empresas son conscientes de ello y ya desde hace años buscan fortalecer su responsabilidad social, que implica seguir una serie de conductas que van

más allá del respeto y estricto cumplimiento de las leyes y las normas, para adoptar posturas de contribución activa y voluntaria de la mejora social, económica y ambiental.

La existencia de un adecuado sistema tributario es un elemento destacado del marco institucional de un país, lo que justifica que ciudadanos, agentes sociales y autoridades se involucren activamente para su mejor desarrollo y efectiva aplicación.

En esa línea, el presente Código de Buenas Prácticas Tributarias contiene recomendaciones, voluntariamente asumidas por la Administración Tributaria y las empresas, tendentes a mejorar la aplicación de nuestro sistema tributario a través del incremento de la seguridad jurídica, la cooperación recíproca basada en la buena fe y confianza legítima entre la Agencia Tributaria y las propias empresas, y la aplicación de políticas fiscales responsables en las empresas con conocimiento del Consejo de Administración. Estas recomendaciones se formulan con carácter no exhaustivo y flexible, permitiendo que las empresas que las asuman puedan adaptarlas a sus propias características.

Una correcta gestión tributaria por parte de las empresas y una mayor seguridad jurídica en materia fiscal conlleva una mayor fortaleza en sus resultados económicos, minorando sus riesgos, incluyendo los reputacionales.

Los principios de buena fe y confianza legítima que legalmente rigen el funcionamiento de las Administraciones Públicas cobran especial relevancia en el actual sistema tributario. No sólo por la mayor exigencia de su normativa, sino también porque los sistemas económicos exigen de las empresas, y especialmente de aquellas con un componente internacional, una mayor complejidad de sus operativas. En este escenario, la adecuada gestión de los riesgos inherentes al cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de las empresas demanda una mayor cooperación recíproca con la Administración Tributaria.

Con mayor motivo cuando una de las dos grandes líneas de actuación de la Agencia Tributaria de acuerdo con la normativa que la regula consiste en la prestación de servicios de información y asistencia al contribuyente. Más allá de que la Agencia Tributaria garantice en el desarrollo de su actividad el pleno ejercicio de los derechos de los contribuyentes, una Administración Tributaria moderna exige una proximidad mayor con las empresas, tanto como principales contribuyentes como por su valiosa actuación como colaboradores tributarios. Esta proximidad debe caracterizarse no sólo por un

conocimiento mejor y más detallado de la actuación del contribuyente, sino también por velar por la máxima publicidad y perdurabilidad de sus criterios interpretativos y de actuación. En definitiva, es este compromiso de la Administración Tributaria el que debe dotar de la necesaria seguridad jurídica a los contribuyentes y permite un cumplimiento mejor y más eficaz de las obligaciones tributarias. Por todo ello, la gestión tributaria debe configurarse, no como un procedimiento de partes enfrentadas, sino como una colaboración para un fin común.

En este marco, el objetivo del Código es promover una relación recíprocamente cooperativa entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, Agencia Tributaria) y las empresas que lo suscriban, relación basada en los principios de transparencia y confianza mutua, que debe dar lugar, por tanto, a un desarrollo de la misma conforme a los principios de buena fe y lealtad entre las partes, todo lo cual aumentará la eficacia de los controles de la Administración Tributaria y reducirá la inseguridad jurídica a la que podrían estar expuestas las empresas y la litigiosidad que surge entre ambas.

BUENAS PRÁCTICAS FISCALES

1. Transparencia, buena fe y cooperación con la Agencia Tributaria en la práctica fiscal empresarial.

Son buenas prácticas que deben ser fomentadas por las Empresas todas aquellas que conduzcan a la reducción de riesgos fiscales significativos y a la prevención de aquellas conductas susceptibles de generarlos.

Las empresas evitarán la utilización de estructuras de carácter opaco con finalidades tributarias, entendiéndose por tales aquellas en las que, mediante la interposición de sociedades instrumentales a través de paraísos fiscales o territorios no cooperantes con las autoridades fiscales, estén diseñadas con el propósito de impedir el conocimiento, por parte de la Agencia Tributaria, del responsable final de las actividades o el titular últimos de los bienes o derechos implicados.

Las empresas y la Agencia Tributaria colaborarán en la detección y búsqueda de soluciones respecto a aquellas prácticas fiscales fraudulentas que puedan desarrollarse en los mercados en los cuales están presentes para erradicar las ya existentes y prevenir su extensión.

El Consejo de Administración u órgano equivalente estará informado de las políticas fiscales aplicadas por la compañía. Antes de formular las cuentas anuales y presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades, el responsable de los asuntos fiscales de la compañía informará al Consejo, directamente o a través de la Comisión de Auditoría, de las políticas seguidas durante el ejercicio.

Sin perjuicio de ello, en el caso de operaciones o asuntos que deban someterse a la aprobación del Consejo de Administración u órgano equivalente se informará de cuáles son las consecuencias fiscales de las mismas cuando constituyan un factor relevante.

2. Transparencia y seguridad jurídica en la aplicación e interpretación de las normas tributarias por parte de la Agencia Tributaria.

La Agencia Tributaria procurará que en sus actuaciones se tengan en cuenta los precedentes administrativos y velará porque en la interpretación de las normas se respete la unidad de criterio de la Administración tributaria.

A tal fin, la Agencia Tributaria aplicará los criterios interpretativos que se desprendan de la doctrina administrativa y jurisprudencial. En ausencia de tal doctrina, cuando tuviese dudas sobre el criterio a aplicar, solicitará informe a la Dirección General de Tributos en el ámbito de su competencia.

Los Directores de Departamento de la Agencia Tributaria informarán al Comité Permanente de Dirección de la misma de aquellos criterios interpretativos que pretendan aplicar en sus actuaciones, siempre que se refieran a cuestiones de especial trascendencia o que puedan generar controversias significativas con los contribuyentes y en las que no exista criterio establecido por la Dirección General de Tributos, el Tribunal Económico-Administrativo Central o los Tribunales de Justicia.

1. Sin perjuicio de la regulación aplicable en cuanto a la interpretación y calificación de las normas tributarias y de la labor de información y asistencia a los obligados tributarios, la Agencia Tributaria hará públicos los criterios que aplica en sus procedimientos de control en tanto sean susceptibles de ser aplicados con carácter general.
2. La Agencia Tributaria establecerá procedimientos adecuados para permitir que aquellos contribuyentes que tengan dudas sobre el tratamiento tributario de determinadas operaciones u operativas puedan conocer, con la rapidez requerida

por el caso, los criterios que la Administración aplicaría en tales operaciones u operativas.

3. Los contribuyentes podrán presentar un anexo explicativo junto con las declaraciones tributarias, manifestando los criterios seguidos en la preparación de las mismas, así como los hechos en los que se basan, lo cual, si los hechos se adaptan a la realidad y los criterios están razonablemente fundamentados, será valorado favorablemente por la AEAT a efectos de determinar la diligencia, el dolo o culpa a que se refiere la Ley General Tributaria.
4. La Agencia Tributaria, en su actividad de aplicación del sistema tributario, garantiza el pleno ejercicio de los derechos de los contribuyentes.

3. Reducción de la litigiosidad y evitación de conflictos.

1. La Agencia Tributaria y las empresas tienen como objetivo que sus relaciones sean constructivas, transparentes y basadas en la mutua confianza. Para conseguirlo, ambas partes deberán procurar minorar los conflictos derivados de la interpretación de la normativa aplicable, favoreciendo el uso de los instrumentos que, al efecto, establece el Ordenamiento Jurídico Tributario.
2. La Agencia Tributaria y las empresas utilizarán todas las posibilidades que ofrece el carácter contradictorio del procedimiento inspector, potenciando el acuerdo en todas las fases procedimentales en que ello sea factible y asumiendo las siguientes prácticas:
 1. La Agencia Tributaria facilitará lo antes posible al contribuyente el conocimiento de los hechos susceptibles de regularización, de manera que, a lo largo de las actuaciones inspectoras, se facilite el mayor intercambio de pareceres posible y se posibilite cuanto antes la corrección de las actuaciones de la empresa a futuro.
 2. La Agencia Tributaria comunicará al contribuyente, en el trámite de audiencia previo a las actas de inspección, los hechos que influyan en la eventual propuesta de regularización. Asimismo, a petición de éste, se le indicarán los conceptos esenciales que se van a regularizar y procurará facilitarse, a título orientativo, una cuantificación provisional de la liquidación que resultaría de acuerdo con los datos disponibles en ese momento.

3. La Agencia Tributaria incorporará en la motivación de los actos en que se base la propuesta de regularización una valoración expresa de las alegaciones del contribuyente.

Para facilitar que las alegaciones presentadas sean valoradas adecuadamente, las empresas procurarán informar de ello al órgano que tramita el procedimiento tan pronto las presenten, indicando el lugar de presentación e intentando facilitar una copia de las mismas, preferentemente por medios electrónicos.

Asimismo, las empresas procurarán informar de las solicitudes de ampliación del plazo para formular alegaciones tan pronto las presenten, indicando el lugar de presentación.

4. La Agencia Tributaria atenderá de modo efectivo, en las inspecciones de grupos, las alegaciones que pudieran formularse contra las diligencias levantadas a las sociedades dominadas, previas al acta consolidada.
 5. La Agencia Tributaria procurará que todas las cuestiones de hecho relevantes para practicar la liquidación, así como la actividad probatoria correlativa, se conozcan y discutan adecuadamente durante las actuaciones inspectoras previas a la firma del acta o, en su caso, en las actuaciones complementarias que se acuerden al efecto.
 6. La Agencia Tributaria y las empresas potenciarán los acuerdos y las conformidades en el procedimiento inspector.
 7. Asimismo, se procurará que todas las cuestiones de hecho relevantes para instruir, en su caso, el expediente sancionador, se conozcan y discutan adecuadamente con anterioridad a la resolución del mismo.
3. Para reducir la carga fiscal indirecta que representa para los contribuyentes el cumplimiento de determinadas obligaciones y la atención de determinados procedimientos, la Agencia Tributaria intentará delimitar lo más posible el objeto de los requerimientos y declaraciones informativas y procurará limitar la duración de los procedimientos de comprobación e investigación al tiempo estrictamente necesario para poder realizar una adecuada actuación de control.

Por su parte, las empresas procurarán facilitar la información y documentación solicitada por la Agencia Tributaria, así como toda aquella que pueda ser relevante para el desarrollo de los correspondientes procedimientos, de la forma más rápida y completa posible.

ANEXO

ADHESIÓN AL CÓDIGO DE BUENAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS Y SEGUIMIENTO DE LA APLICACIÓN DEL MISMO

1. Ámbito subjetivo de aplicación.

El presente Código ha sido elaborado y aprobado por el Foro de Grandes Empresas para promover una relación recíprocamente cooperativa entre la Agencia Tributaria y las empresas que lo suscriban.

El Código será aplicado por la Agencia Tributaria y por todas las empresas que se adhieran al mismo, comprometiéndose las partes afectadas a su desarrollo e implementación en sus respectivos ámbitos de competencia. No obstante, la Agencia Tributaria desarrollará gradualmente el apartado 2.3. del mismo, teniendo en cuenta el número de empresas adheridas.

2. Procedimiento de adhesión.

La decisión de adhesión al Código de Buenas Prácticas Tributarias deberá formalizarse a través de un acuerdo del Consejo de Administración u órgano equivalente de la entidad, que se comunicará a la Agencia Tributaria. De la misma forma podrá comunicar en cualquier momento su baja del mismo.

La adhesión y baja deberán ser a la totalidad del Código, no siendo admisible la adhesión o baja parcial a apartados específicos del mismo.

La Agencia Tributaria podrá informar de cuáles son las entidades adheridas al Código, salvo manifestación expresa en contra de la empresa afectada, a través de la Secretaría Técnica del Foro.

El informe anual de gobierno corporativo de las empresas adheridas al Código deberá reflejar el efectivo cumplimiento por parte de aquéllas del contenido de éste. En el

supuesto de que dicha cuestión no aparezca reflejada en el informe, se entenderá, salvo que medie justificación suficiente, que la entidad ha decidido renunciar al mismo.

3. Comisión de Seguimiento.

El Pleno del Foro de Grandes Empresas determinará la creación de una Comisión de Seguimiento de la aplicación del Código de Buenas Prácticas Tributarias, compuesta por seis miembros, nombrados anualmente a partes iguales por la Agencia Tributaria y las empresas participantes en el Foro. La condición de presidente recaerá en uno de los miembros nombrados por la Agencia Tributaria y la de secretario en un miembro de entre los nombrados por las empresas.

Los acuerdos de la Comisión de Seguimiento se adoptarán por consenso entre sus miembros.

El Foro de Grandes Empresas es la sede en la que la Agencia Tributaria y las Grandes Empresas han de estudiar y convenir la inclusión en el Código de nuevas materias y la interpretación de las recomendaciones del mismo. Constituye una finalidad primordial de la Comisión de Seguimiento presentar a la consideración de aquél, tanto las cuestiones de interpretación que considere oportunas, como la oportunidad de abordar nuevas materias, sin perjuicio de cualesquiera otras iniciativas que puedan ayudar a la materialización y puesta en práctica del Código.

La Comisión de Seguimiento se reunirá con carácter general una vez al semestre, sin perjuicio de que lo pueda hacer tantas veces como se considere necesario por la representación de la Agencia Tributaria o de las empresas.

La actuación de la Comisión de Seguimiento estará guiada por los principios de transparencia, confianza mutua, buena fe y lealtad que presiden el Código de Buenas Prácticas Tributarias.

Todos los datos, informes o antecedentes de cualquier naturaleza presentados a la Comisión de Seguimiento u obtenidos por la misma en el desempeño de sus funciones tendrán carácter reservado, estando sus miembros obligados al más estricto y completo sigilo respecto de los mismos.

La Comisión de Seguimiento no podrá conocer sobre situaciones particulares de las empresas adheridas al Código, no pudiendo por tanto intervenir en ningún procedimiento tributario en curso.

ANEXO II

DOC. 1. TEST DE EVALUACIÓN Y RIESGO, DE LA ORDEN HFP.

- A.** Objetivos y procedimiento.
- B.** Test.
 - 1.** Elementos esenciales.
 - 2.** Control de gestión.
 - 3.** Hitos y objetivos.
 - 4.** Daños medioambientales.
 - 5.** Conflicto de interés, prevención del fraude y la corrupción.
 - 6.** Compatibilidad régimen de ayudas de Estado y evitar doble financiación.
- C.** Estimación riesgo: Tabla de valoración.

ANEXO II.A

Objetivos y procedimiento

La aprobación del PRTR conlleva la incorporación de principios y criterios que, en algunos casos, no son referencia habitual y sistemática en los procedimientos aplicados por las Administraciones Públicas.

Adicionalmente, el alcance y diversidad de las entidades implicadas en el desarrollo de los hitos y objetivos de los distintos componentes también plantea nuevos requerimientos, en particular la homogeneidad de las prácticas de gestión.

En este contexto, se ha estimado pertinente concretar unas referencias que faciliten la aplicación de un estándar en el conjunto del PRTR. Para ello, se ha diseñado un esquema de autoevaluación de diversos aspectos críticos para asegurar el mejor cumplimiento de los requerimientos establecidos por la normativa comunitaria. Se configura sobre la base de una serie de preguntas relativamente sencillas, pero con gran trascendencia en cuanto a la exigencia que subyace en cada término, atendiendo a que son garantías básicas para la gestión de los proyectos y subproyectos, así como para hacer posible el éxito en la consecución de los resultados previstos.

El análisis se estructura en dos bloques:

– El primero, calificado como aspectos esenciales, tiene como finalidad identificar la cobertura o no de los mismos, en términos radicales, esto es la consideración o no en la estructura orgánica y en los procedimientos. Parece evidente que, en la práctica, es imposible cumplir las exigencias establecidas obviando la asignación de recursos específicos y la adaptación de los procedimientos al ámbito de gestión. Por ello, las respuestas se plantean en términos binarios.

– Respecto al segundo bloque, se configuran test sobre cada uno de los aspectos que se consideran críticos. El objetivo es graduar, con la mayor sencillez posible, el nivel de adecuación de la estructura orgánica y de los procedimientos disponibles a las necesidades, induciendo una reflexión sobre los aspectos que, a priori, serían determinantes para abordar con solvencia los requerimientos del PRTR.

El procedimiento de autoevaluación se cierra con la cuantificación del riesgo, a partir de las respuestas a los cuestionarios que se plantean, sintetizando el análisis en un valor único. El objetivo es alcanzar el nivel de «riesgo bajo».

En el supuesto de que no se alcance, la entidad objeto de análisis debe adoptar medidas orientadas a mejorar los requerimientos que subyacen en las distintas cuestiones que se plantean en los test.

Tomando en consideración que las actuaciones a desarrollar para la consecución de los hitos y objetivos son susceptibles de revisión por la Autoridad de Control, la Intervención General de la Administración del Estado, por el Tribunal de Cuentas, por los Servicios de la Comisión Europea y por el Tribunal de Cuentas de la UE, se considera imprescindible que la autoevaluación se lleve a cabo de forma recurrente, al menos una vez al año, y que el resultado de la misma forme parte de la documentación que se incorpora al sistema. En última instancia, constituye una referencia de acreditación de buenas prácticas en la ejecución de los proyectos y subproyectos que desarrollan los componentes del PRTR, por lo que a la entrada en vigor de la OM se realizará la primera autoevaluación, adoptando en su caso las medidas necesarias para dotar de operatividad el modelo de gestión.

ANEXO II.B.1

Test aspectos esenciales

Ámbito evaluación

Órgano/Entidad:

Evaluador:

Cargo:

Fecha:

Aspectos esenciales (el incumplimiento requiere corrección inmediata)	S í	N o	No proce de
A. ¿Considera que tienen cubierta la función de control de gestión/auditoría interna?			
B. ¿Aplica procedimientos para el seguimiento de hitos, objetivos y proyectos?			
C. ¿En sus procesos de toma de decisiones, evalúa de forma sistemática los principios:	–	–	–
i. Impactos medioambientales no deseados (Do no significant harm, DNSH).			
ii. Etiquetado digital y etiquetado verde.			
iii. Conflicto de interés, fraude y corrupción.			
iv. Prevención doble financiación.			
v. Régimen ayudas de Estado.			
vi. Identificación de beneficiarios, contratistas y subcontratistas.			
vii. Comunicación.			

ANEXO II.B.2

Test control de gestión

Análisis por áreas, grado de cumplimiento y riesgo

Área: Control de Gestión/Auditoría Interna.

Pregunta	Grado de cumplimiento			
	4	3	2	1
1. ¿Dispone de un servicio o recursos humanos específicos?				

Pregunta	Grado de cumplimiento			
	4	3	2	1
2. ¿Aplican procedimientos claramente definidos?				
3. ¿Elaboran un Plan de Control y se evalúa su ejecución?				
4. ¿Documentan los trabajos realizados y se elaboran informes del resultado?				
5. ¿Se elevan los resultados obtenidos a la Dirección o a los Responsables?				
6. ¿Analizan la aplicación de medidas correctoras?				
7. ¿Han elaborado un Plan de Control en relación con el PRTR?				
8. ¿Asegura la aplicación de medidas correctoras en el corto plazo?				
9. ¿Realizan trabajos de validación específicos sobre el Informe de Gestión?				
10. ¿Cuál es la valoración del Control de Gestión por los auditores externos?				
Subtotal puntos.				
Puntos totales.				
Puntos máximos.				40
Puntos relativos (puntos totales/puntos máximos).				

ANEXO II.B.3

Test hitos y objetivos

Pregunta	Grado de cumplimiento			
	4	3	2	1
1. ¿Se dispone de experiencia previa en gestión por objetivos?				
2. ¿Se aplican procedimientos para gestionar los hitos y objetivos? (A estos efectos, se proporciona un cuestionario en el anexo III.A).				
3. ¿Se ha recibido formación para la gestión de hitos y objetivos?				
4. ¿Se dispone de recursos humanos específicos para suministrar la información de hitos y objetivos en el Sistema de Información de Gestión y Seguimiento?				
Subtotal puntos.				
Puntos totales.				

Pregunta	Grado de cumplimiento			
	4	3	2	1
Puntos máximos.	16			
Puntos relativos (puntos totales/puntos máximos).				

ANEXO II.B.4

Test daños medioambientales

Pregunta	Grado de cumplimiento			
	4	3	2	1
1. ¿Se aplican procedimientos para valorar el cumplimiento del principio de «no causar un perjuicio significativo»? (A estos efectos, se proporciona un modelo de lista de comprobación o check-list anexo III.B).				
2. ¿Se dispone de recursos humanos específicos para realizar esta tarea?				
3. ¿Se carece de incidencias previas en relación con el cumplimiento del principio de «no causar un perjuicio significativo»?				
4. ¿Se constata la realización del análisis sobre el cumplimiento del principio de «no causar un perjuicio significativo» por todos los niveles de ejecución?				
Subtotal puntos.				
Puntos totales.				
Puntos máximos.	16			
Puntos relativos (puntos totales/puntos máximos).				

ANEXO II.B.5

Test conflicto de interés, prevención del fraude y la corrupción

Pregunta	Grado de cumplimiento			
	4	3	2	1
1. ¿Se dispone de un «Plan de medidas antifraude» que le permita a la entidad ejecutora o a la entidad decisora garantizar y declarar que, en su respectivo ámbito de actuación, los fondos correspondientes se han utilizado de conformidad con las normas aplicables, en particular, en lo que se refiere a la prevención, detección y corrección del fraude, la corrupción y los conflictos de intereses?				
2. ¿Se constata la existencia del correspondiente «Plan de medidas antifraude» en todos los niveles de ejecución?				
Prevención				
3. ¿Dispone de una declaración, al más alto nivel, donde se comprometa a luchar contra el fraude?				
4. ¿Se realiza una autoevaluación que identifique los riesgos específicos, su impacto y la probabilidad de que ocurran y se revisa periódicamente?				
5. ¿Se difunde un código ético y se informa sobre la política de obsequios?				
6. ¿Se imparte formación que promueva la Ética Pública y que facilite la detección del fraude?				
7. ¿Se ha elaborado un procedimiento para tratar los conflictos de intereses?				
8. ¿Se cumplimenta una declaración de ausencia de conflicto de intereses por todos los intervinientes?				
Detección				
9. ¿Se han definido indicadores de fraude o señales de alerta (banderas rojas) y se han comunicado al personal en posición de detectarlos?				
10. ¿Se utilizan herramientas de prospección de datos o de puntuación de riesgos?				
11. ¿Existe algún cauce para que cualquier interesado pueda presentar denuncias?				
12. ¿Se dispone de alguna Unidad encargada de examinar las denuncias y proponer medidas?				
Corrección				
13. ¿Se evalúa la incidencia del fraude y se califica como sistémico o puntual?				

Pregunta	Grado de cumplimiento			
	4	3	2	1
14. ¿Se retiran los proyectos o la parte de los mismos afectados por el fraude y financiados o a financiar por el MRR?				
Persecución				
15. ¿Se comunican los hechos producidos y las medidas adoptadas a la entidad ejecutora, a la entidad decisora o a la Autoridad Responsable, según proceda?				
16. ¿Se denuncian, en los casos oportunos, los hechos punibles a las Autoridades Públicas nacionales o de la Unión Europea o ante la fiscalía y los tribunales competentes?				
Subtotal puntos.				
Puntos totales.				
Puntos máximos.				64
Puntos relativos (puntos totales/puntos máximos).				

ANEXO II.B.6

Test compatibilidad régimen de ayudas de estado y evitar doble financiación

Ayudas de Estado

Pregunta	Grado de cumplimiento			
	4	3	2	1
1. ¿Se aplican procedimientos para valorar la necesidad de notificación previa/comunicación de las ayudas a conceder en su ámbito y, en su caso, para realizar la oportuna notificación previa/comunicación de manera que se garantice el respeto a la normativa comunitaria sobre Ayudas de Estado? (A estos efectos, se proporciona un modelo de lista de comprobación o <i>check-list</i>).				
2. ¿Se dispone de recursos humanos específicos para realizar esta tarea?				
3. ¿Se carece de antecedentes de riesgo en relación con el cumplimiento de la normativa sobre Ayudas de Estado?				
4. ¿Se constata la realización del análisis sobre el respeto a la normativa de Ayudas de Estado por todos los niveles de ejecución?				
Subtotal puntos.				
Puntos totales.				

Pregunta	Grado de cumplimiento			
	4	3	2	1
Puntos máximos.	16			
Puntos relativos (puntos totales/puntos máximos).				

Doble financiación

Pregunta	Grado de cumplimiento			
	4	3	2	1
1. ¿Se aplican procedimientos para valorar la posible existencia, en su ámbito de gestión, de doble financiación en la ejecución del PRTR? (A estos efectos, se proporciona un modelo de lista de comprobación o <i>check-list</i>).				
2. ¿Se dispone de recursos humanos específicos para realizar esta tarea?				
3.¿Se carece de incidencias previas en relación con doble financiación (en el marco del MRR o de cualquier otro fondo europeo)?				
4.¿Se constata la realización del análisis sobre la posible existencia de doble financiación por todos los niveles de ejecución?				
Subtotal puntos.				
Puntos totales.				
Puntos máximos.	16			
Puntos relativos (puntos totales/puntos máximos).				

Estimación de riesgo: Tabla de valoración

Área	(a) Puntos relativos	(b) Factor de Ponderación	(c) Valor asignado
Control de Gestión.		18 %	
Hitos y Objetivos.		34 %	
Daños Medioambientales.		12 %	
Conflicto de Interés, Prevención del Fraude y la Corrupción.		12 %	

Área	(a) Puntos relativos	(b) Factor de Ponderación	(c) Valor asignado
Compatibilidad Régimen de Ayudas de Estado.		1 2%	
Evitar Doble Financiación.		12 %	
Total.	N/A	100 %	

Riesgo bajo:	Total Valor asignado ≥ 90
Riesgo medio:	Total Valor asignado ≥ 80
Riesgo alto:	Total Valor asignado ≥ 70

El Total Valor asignado se calcula sumando el valor asignado (c) de cada área, que se obtiene multiplicando los puntos relativos (a), obtenidos en el test correspondiente, por el factor de ponderación (b).

DOC. 2, MODELO DECLARACIÓN DE COMPROMISO EN RELACIÓN CON LA EJECUCIÓN DE ACTUACIONES DEL PLAN DE RECUPERACIÓN, TRANSFORMACIÓN Y RESILIENCIA (PRTR).

Don/Doña, con DNI, como titular del órgano/ Consejero Delegado/Gerente/ de la entidad, con NIF, y domicilio fiscal en

.....en la condición de órgano responsable/ órgano gestor/ beneficiaria de ayudas financiadas con recursos provenientes del PRTR/ que participa como contratista/ente destinatario del encargo/ subcontratista, en el desarrollo de actuaciones necesarias para la consecución de los objetivos definidos en el Componente XX «.....», manifiesta el compromiso de la persona/entidad que representa con los estándares más exigentes en relación con el cumplimiento de las normas jurídicas, éticas y morales, adoptando las medidas necesarias

para prevenir y detectar el fraude, la corrupción y los conflictos de interés, comunicando en su caso a las autoridades que proceda los incumplimientos observados.

Adicionalmente, atendiendo al contenido del PRTR, se compromete a respetar los principios de economía circular y evitar impactos negativos significativos en el medio ambiente («DNSH» por sus siglas en inglés «*do no significant harm*») en la ejecución de las actuaciones llevadas a cabo en el marco de dicho Plan, y manifiesta que no incurre en doble financiación y que, en su caso, no le consta riesgo de incompatibilidad con el régimen de ayudas de Estado.

....., XX de de 202X

Fdo.

Cargo: