



# La relación cooperativa: Un marco de referencia

## DE LA RELACIÓN COOPERATIVA AL CUMPLIMIENTO COOPERATIVO





# La relación cooperativa: Un marco de referencia

DE LA RELACIÓN COOPERATIVA  
AL CUMPLIMIENTO COOPERATIVO

Este trabajo se publica bajo la responsabilidad del Secretario General. Las opiniones e interpretaciones que figuran en esta publicación no reflejan necesariamente el parecer oficial de la OCDE o de los gobiernos de sus países miembros.

Tanto este documento como cualquier mapa que se incluya en él no conllevan perjuicio alguno respecto al estatus o la soberanía de cualquier territorio, a la delimitación de fronteras y límites internacionales, ni al nombre de cualquier territorio, ciudad o área.

**Por favor, cite esta publicación de la siguiente manera:**

OCDE (2013), *La relación cooperativa: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*, OECD Publishing.

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es>

ISBN 978-92-64-20753-0 (impresa)

ISBN 978-92-64-20754-7 (PDF)

Los datos estadísticos para Israel son suministrados por y bajo la responsabilidad de las autoridades israelíes competentes. El uso de estos datos por la OCDE es sin perjuicio del estatuto de los Altos del Golán, Jerusalén Este y los asentamientos israelíes en Cisjordania bajo los términos del derecho internacional.

Las erratas de las publicaciones de la OCDE se encuentran en línea en [www.oecd.org/publishing/corrigenda](http://www.oecd.org/publishing/corrigenda).

© OCDE 2013

La OCDE no garantiza la exacta precisión de esta traducción y no se hace de ninguna manera responsable de cualquier consecuencia por su uso o interpretación.

---

Usted puede copiar, descargar o imprimir los contenidos de la OCDE para su propio uso y puede incluir extractos de publicaciones, bases de datos y productos de multimedia en sus propios documentos, presentaciones, blogs, sitios web y materiales docentes, siempre y cuando se dé el adecuado reconocimiento a la fuente y al propietario del copyright. Toda solicitud para uso público o comercial y derechos de traducción deberá dirigirse a [rights@oecd.org](mailto:rights@oecd.org). Las solicitudes de permisos para fotocopiar partes de este material con fines comerciales o de uso público deben dirigirse al Copyright Clearance Center (CCC) en [info@copyright.com](mailto:info@copyright.com) o al Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) en [contact@cfcopies.com](mailto:contact@cfcopies.com).

---

## *Prólogo*

### **Propósito**

El presente informe se ha elaborado con el fin de pasar revista a los avances en la aplicación del concepto de “cumplimiento cooperativo” y los cambios que han sucedido en el mundo de la empresa y el entorno económico en los cinco años transcurridos desde que el Foro de Administración Tributaria publicó el “Estudio sobre el papel de los intermediarios fiscales” (*Study into the Role of Tax Intermediaries*). El presente informe analiza las experiencias pasadas y presentes y se centra en la evaluación del enfoque del cumplimiento cooperativo y en la forma en que las administraciones tributarias evalúan su contribución a la consecución de resultados en materia de cumplimiento fiscal.

### **Información general sobre el Foro de Administración Tributaria**

El Foro de Administración Tributaria (FAT) fue creado por el Comité de Asuntos Fiscales en Julio 2002. Desde su creación, el FAT se ha convertido en un foro único para los directores de administraciones tributarias y sus equipos. El programa de trabajo del Foro es supervisado por un Buró de Directores Generales.

En 2009 los países participantes desarrollaron la visión del FAT en la que se establece que:

*“La visión del FAT busca crear un foro en el que los administradores fiscales puedan identificar, debatir e influir en las tendencias globales relevantes en el sector y desarrollar ideas nuevas para mejorar la administración fiscal en todo el mundo”*

La visión se fundamenta en el objetivo clave del FAT, que es “...la mejora de los servicios al contribuyente y del cumplimiento de las obligaciones tributarias – por medio de la ayuda prestada a las administraciones tributarias con el fin de que incrementen la eficiencia, la eficacia, y la equidad de la administración tributaria y reduzcan los costes de cumplir con las obligaciones”.

El FAT recibe el apoyo directo de varios sub-grupos y redes especializadas. Entre ellos está la Red de Grandes Empresas. Veintiséis países participan en la red (Australia, Austria, Brasil, Canadá, Chile, Dinamarca, España, Finlandia, Francia, Hungría, Irlanda, Italia, Japón, Países Bajos, Nueva Zelanda, Noruega, República Popular China, Portugal, Federación Rusa, Singapur, Sudáfrica, Suecia, Suiza, Turquía, Reino Unido, y los Estados Unidos) y han contribuido ampliamente a la preparación de este informe.

## **Advertencia preliminar**

Las administraciones tributarias nacionales se enfrentan a entornos diversos en los que han de administrar su sistema tributario. Las jurisdicciones son efectivamente dispares en cuanto su entorno político y legislativo, así como a sus prácticas administrativas y a su cultura. Por estos motivos, un enfoque estandarizado de la administración tributaria no sería de por sí ni práctico ni deseable en un caso particular. Los documentos que componen la serie sobre orientación tributaria de la OCDE se han de interpretar teniendo esto en cuenta. Se debe prestar siempre especial atención a la hora de considerar las prácticas de un país para poder apreciar plenamente los complejos factores que han originado un enfoque particular.

## **Consultas e información adicional**

Las consultas relacionadas con cualquier asunto que surja de este estudio se deberán dirigir a la División de Cooperación Internacional y Administración Tributaria del Centro de Política y Administración Tributaria de la OCDE.

## *Índice*

<i>Abreviaturas y siglas</i> .....	9
<i>Prefacio</i> .....	11
<b>Resumen ejecutivo</b> .....	13
<b>Capítulo 1 Introducción</b> .....	15
El concepto de la relación cooperativa: sus orígenes, historia y marco conceptual.....	15
El contexto actual.....	15
Proyecto “La Relación Cooperativa cinco años después de su aplicación”.....	16
De la “Relación Cooperativa” al “Cumplimiento Cooperativo”.....	16
Método .....	18
<b>Notas</b> .....	19
<b>Bibliografía</b> .....	19
<b>Capítulo 2 La situación actual</b> .....	21
Los pilares claves del Estudio de 2008 .....	21
El número creciente de modelos de relación cooperativa y su aplicación.....	24
Ejemplos prácticos de modelos de la relación cooperativa.....	27
Las características (comunes) de los modelos de relación cooperativa .....	32
Diferencias interesantes y sustanciales .....	34
Beneficios Esperados .....	38
Desafíos .....	39
Los hallazgos principales de las revisiones o evaluaciones .....	40
<b>Notas</b> .....	42
<b>Bibliografía</b> .....	43
<b>Capítulo 3 El cumplimiento cooperativo : las cuestiones clave</b> .....	45
El cumplimiento cooperativo y la estrategia de cumplimiento en general .....	45
El cumplimiento cooperativo e igualdad ante la Ley.....	49
El cumplimiento cooperativo y el espíritu de la Ley .....	53
Cómo gestionar los conflictos dentro del cumplimiento cooperativo.....	56
<b>Notas</b> .....	59
<b>Bibliografía</b> .....	61
<b>Capítulo 4 La importancia del Marco de Control Fiscal</b> .....	63
Las directrices para multinacionales de la OCDE – los principios de buen gobierno fiscal.....	63
Los marcos para el Control Fiscal – cómo traducir los principios en sistemas prácticos y fiables. ....	63

Cómo evaluar los marcos - un método basado en los sistemas y cómo este enfoque puede ser utilizado para dar a la sociedad (incluyendo las entes que supervisan a las administraciones tributarias) las garantías acerca del rigor del concepto y la fiabilidad de los resultados.....	65
<b>Notas.....</b>	<b>69</b>
<b>Bibliografía .....</b>	<b>69</b>
<b>Capítulo 5 El gobierno interno de los programas de cumplimiento cooperativo dentro de las administraciones tributarias .....</b>	<b>71</b>
La importancia de tener sistemas de gobierno interno específicos en aras de ofrecer garantías a la sociedad en general acerca de estos programas .....	71
Algunos ejemplos de los modelos de gobierno descritos.....	73
Cuestiones y principios esenciales relativos al buen gobierno que deben tenerse en cuenta .....	76
<b>Notas.....</b>	<b>78</b>
<b>Bibliografía .....</b>	<b>78</b>
<b>Capítulo 6 La evaluación del valor de la relación de cumplimiento cooperativo .....</b>	<b>79</b>
Introducción.....	79
La justificación del concepto.....	79
Los costes y los beneficios para la administración tributaria.....	80
Indicadores para la evaluación de la efectividad.....	81
Los beneficios cualitativos para las administraciones tributarias y las empresas .....	86
<b>Notas.....</b>	<b>92</b>
<b>Bibliografía .....</b>	<b>92</b>
<b>Capítulo 7 Conclusiones, recomendaciones y pasos futuros.....</b>	<b>93</b>
Las conclusiones clave.....	93
Recomendaciones .....	94
Perspectivas.....	94
<b>Anexo A Reseña de páginas web e hipervínculos a la información pública adicional acerca de la relación de cumplimiento cooperativo.....</b>	<b>96</b>
<b>Anexo B Resumen del informe: ‘La supervisión fiscal – hecha a medida. Flexible en lo posible, estricta en lo necesario’ .....</b>	<b>99</b>
<b>Anexo C Mapas mentales de la relación cooperativa .....</b>	<b>105</b>
<b>Anexo D La congruencia entre los conceptos de Control Interno y Control Fiscal .....</b>	<b>106</b>
<b>Anexo E Información general sobre el <i>Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission (COSO)</i>.....</b>	<b>108</b>
<b>Notas.....</b>	<b>108</b>
<b>Anexo F Un resumen de las lecciones aprendidas.....</b>	<b>109</b>
Las experiencias de los países: Dificultades encontradas, soluciones y lecciones aprendidas .....	109
Las competencias del personal.....	109



Programa de cambio: Análisis .....	109
Dar los primeros pasos: La confianza genera confianza .....	110
Manejar las percepciones .....	110
Cooperación con las empresas: Expectativas.....	111
La función del intermediario fiscal .....	112
<b>Notas.....</b>	<b>113</b>

## Gráficos

Gráfico 2.1 Modelo de cumplimiento .....	28
Gráfico 2.2 Marco para la diferenciación del riesgo .....	28
Gráfico 2.3 El marco estratégico de cumplimiento .....	30
Gráfico 2.4 El marco de relaciones con el cliente de la IRAS .....	31
Gráfico 3.1 Tendencias en impuestos efectivamente recaudados (Miles de millones de EUR) .....	58
Gráfico 6.1 La lógica de un programa de cumplimiento fiscal .....	83
Gráfico 6.2 Problemas que afectan a las Grandes Empresas. Valor total de los montos fiscales en riesgo expresado en millones de Euros.....	85

## Tablas

Tabla 2.1 Modelos de cumplimiento cooperativo.....	25
Tabla 3.1 Procedimientos italianos para la resolución de conflictos .....	57



## *Abreviaturas y siglas*

ACA	Annual Compliance Arrangement (Australia) – Acuerdo de cumplimiento anual
ADR	Alternative Dispute Resolution – Resolución alternativa de controversias
ATO	Australian Tax Office
APA	Advance Pricing Agreement – Acuerdos Previos de Precios de Transferencia
BIAC	Business and Industry Advisory Committee – Comité Asesor de la Industria y la Empresa
CAP	Compliance Assurance Process – Procedimiento de garantía de cumplimiento (Estados Unidos)
CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CRA	Canada Revenue Agency
CRM	Compliance Risk Management – Gestión del riesgo de cumplimiento (Reino Unido)
CTPA	Centro de Política y Administración Tributaria de la OCDE
DCI	Declaración de Control Interno
DOTAS	Disclosure of Tax Avoidance Schemes – Revelación de operaciones elusivas
DURS	Davčna Uprava Republike Slovenije – Administración Tributaria de la República de Eslovenia
EEUU	Estados Unidos
ETRP	Enhanced Taxpayers Relationship Program – Programa de relación mejorada con los contribuyentes (Singapúr)
FAT	Foro de Administración Tributaria
HM	Horizontal Monitoring – Monitoreo Horizontal (Los Países Bajos)
HMRC	Her Majesty’s Revenue and Customs (Reino Unido)
HRCP	High Risk Corporates Programme – Programa empresarial de alto riesgo
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
ICS	Internal Control Statement – Declaración de control interno
IOTA	Inter-European Organisation of Tax Administrations
IRA	Inland Revenue Authority of Singapore

IRS	Internal Revenue Service
LB	Large Business – Grandes Empresas
LBN	Large Business Network - Red de Grandes Empresas
LTU	Large Taxpayers’ Directorate (Hungria)
MAP	Mutual Agreement Procedure - procedimiento amistoso
MCF	Marco de Control Fiscal
MNE	Multi National Enterprises - Empresas multinacionales
MoU	Memorandum of Understanding – Memorandum de entendimiento
NAO	National Audit Office (Reino Unido)
NTCA	The Netherlands Tax and Customs Administration
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
PYMEs	Pequeñas y Medianas Empresas
RTP	Reportable Tax Position – Posición fiscal a declarar
SARS	South African Revenue Service
SAO	Senior Accounting Officer (Reino Unido)
SOX	Sarbanes-Oxley legislation
UK	United Kingdom – Reino Unido
UTP	Uncertain tax position/ Prácticas fiscales inciertas

## *Prefacio*

Este informe se publica en un momento en que el cumplimiento tributario por parte de las grandes empresas es objeto de un intenso escrutinio público. El informe de la OCDE “Cómo Combatir la Erosión de Bases y el Traslado de Beneficios” requiere a las administraciones tributarias que adopten medidas inmediatas para mejorar su cumplimiento.

Es necesario restaurar la confianza pública en las relaciones entre grandes empresas y administraciones fiscales. Partiendo de las experiencias de 24 países, este informe demuestra cómo es posible lograrlo. Desde que el Foro de Administración Tributaria (FAT) discutió por vez primera el concepto de “relación cooperativa” en su Estudio de 2008, muchos más países han puesto en marcha nuevos enfoques basados en el principio de que los contribuyentes que se disponen a ser totalmente transparentes han de recibir como contrapartida seguridad jurídica sobre sus decisiones fiscales. El presente informe decanta esas experiencias para elaborar un modelo de cumplimiento cooperativo. El modelo guarda relación con la idea original, pero explica mejor cómo este modelo consigue mejor grado de cumplimiento, efectividad y eficiencia. Así, examina de forma más completa los requisitos para las empresas y la mejor forma de administrar internamente esos programas. El concepto “cumplimiento cooperativo” también refuerza la idea de que el objetivo último del modelo es mejorar el cumplimiento.

Creo que este informe será una valiosa fuente de referencia para administraciones fiscales y también la base para trabajos futuros del FAT. Creo que también servirá para recuperar la confianza en nuestra relación con las empresas.

Me gustaría agradecer a la Red de Grandes Empresas, los miembros del FAT y el Comité Asesor de la Industria y la Empresa de la OCDE (BIAC) que apoyó el estudio y facilitó sus comentarios.



Peter Veld

Director General de la Agencia Tributaria de los Países Bajos

Director General Promotor de este informe



## Resumen ejecutivo

En 2008 el Foro de Administración Tributaria (FAT) publicó “Un estudio sobre el papel de los intermediarios fiscales” (el Estudio de 2008) en el que alentó a las administraciones tributarias a establecer relaciones de mayor cooperación con los grandes contribuyentes basadas en la confianza y cooperación. Esta relación cooperativa se denominada en inglés “*Enhanced Relationship*”. El presente informe se basa en un estudio pormenorizado de las experiencias prácticas de países que han desarrollado programas de relación cooperativa, y recoge las perspectivas del mundo de la empresa. El informe constituye una revisión en profundidad y una actualización del enfoque adoptado por el FAT respecto a las relaciones entre administraciones tributarias y los grandes contribuyentes en virtud de los resultados del estudio.

En términos generales el informe concluye que el valor del concepto de relación cooperativa es reconocido y que es llamativo el número de países que han desarrollado programas de esta índole en último lustro. Los pilares fundamentales de la relación que fueron identificados en el Estudio de 2008 siguen vigentes, pero la experiencia ulterior ha demostrado que son también de vital importancia algunos elementos adicionales. El informe pretende presentar un marco revisado para la relación cooperativa.

El informe considera por qué la terminología original “relación cooperativa” no es en la actualidad un fiel reflejo del enfoque. El informe adopta el término “cumplimiento cooperativo” (“*co-operative compliance*”). Este cambio deja claro que el enfoque se basa en la cooperación con el propósito de garantizar el cumplimiento, es decir, que el contribuyente pague los impuestos debidos a su debido momento.

El informe se fundamenta en una encuesta a 21 miembros del FAT y en consultas con el Comité Consultivo para las Empresas y la Industria de la OCDE (BIAC). Los resultados de la encuesta y la información adicional aportada por los países en la preparación de este informe muestran que, en muchos casos desde 2008, se han forjado relaciones basadas en la confianza y la colaboración entre los grandes contribuyentes y las administraciones tributarias; el estudio menciona 24 países y la cifra va en aumento. Esta encuesta ha desvelado la amplia experiencia adquirida por las administraciones tributarias, como queda reflejado en el informe. La importancia de que exista un compromiso al más alto nivel y formación específica para el personal sobre la aplicación de la relación cooperativa quedan demostradas de forma patente. La relación cooperativa queda perfectamente integrada en las estrategias de gerencia coherente del riesgo adoptadas por un número creciente de administraciones tributarias, y destaca la mayor focalización en la necesidad de comprender y tener capacidad de influencia sobre la conducta del contribuyente a la hora del cumplimiento de sus obligaciones.

Desde la publicación del Estudio de 2008 algunos comentaristas han expresado su inquietud sobre si el trato diferenciado que está en la base de la relación cooperativa es compatible con el principio de la igualdad ante la ley de todos los contribuyentes. El informe aborda esta inquietud de manera directa y explica por qué no existe conflicto alguno con este principio fundamental.

En tiempos más recientes, se ha puesto mayor énfasis en la importancia del cumplimiento con el espíritu, además de con la letra, de la ley y esto queda reflejado en la revisión de 2011 de las Directrices de la OCDE para las Empresas Multinacionales. Se han planteado algunas inquietudes respecto a la definición del espíritu de la ley y sobre si afecta indebidamente o no a los derechos del contribuyente. Esta cuestión también se trata aquí, y se reconoce que es necesario que, incluso en el contexto de una relación cooperativa, los contribuyentes puedan mantener una postura diferente a la de la administración tributaria con que se relacionan.

El informe también se hace eco de las experiencias del mundo de la empresa en cuanto al enfoque de la relación cooperativa y resalta la importancia de la transparencia y la comunicación de información por las partes en el marco de la relación cooperativa en aras de reducir las incertidumbres acerca de la posición fiscal de las empresas de forma más efectiva y eficiente. En el último lustro se ha demostrado la importancia de tener buenos sistemas de gobierno corporativo que apoyen la transparencia y la comunicación, como parte integral del enfoque de relación cooperativa. La fiscalidad cobra cada vez más importancia al nivel del Consejo de Administración de las grandes empresas.

Este marco incipiente consiste, por tanto, no solo en los siete pilares establecidos en 2008, sino que abarca un enfoque sistemático para el riesgo fiscal, tal como está explicitado en los marcos de control fiscal para empresas multinacionales. Este informe destaca la importancia vital de estos marcos en cuanto que infunde rigor al concepto de la relación cooperativa, demostrando que la relación entre el contribuyente en cuestión y la administración tributaria se basa en criterios objetivos y en la confianza justificada.

El buen gobierno dentro de la administración tributaria es igualmente importante, sobre todo para dar seguridad a la comunidad general de partes interesadas de que el enfoque de cumplimiento cooperativo está arrojando el resultado primario buscado, es decir, un mayor grado de cumplimiento con las obligaciones fiscales. El informe analiza esta cuestión en cierta profundidad y describe una serie de modelos de buenas prácticas y buen gobierno societario.

A la vez que emerge este nuevo marco, también surge la cuestión de cómo estimar el valor del enfoque de la relación cooperativa. El presente informe describe instrumentos y experiencias en la determinación de los costes y beneficios que ofrece a las administraciones tributarias y cómo se pueden aplicar en la práctica. El estudio señala igualmente la evaluación de los principales beneficios de la relación cooperativa tanto para administraciones tributarias como para las empresas. El objetivo primario del cumplimiento cooperativo es garantizar el pago de los impuestos correctos en su debido momento y por consiguiente, no sale bien parada cuando se compara con medidas tradicionales de rendimiento de programas de cumplimiento ejecutivo tipo inspecciones. El informe esboza un enfoque para la evaluación del éxito de estos programas basado en que ofrecen garantías fundadas acerca de la fiabilidad de las declaraciones fiscales presentadas por los contribuyentes implicados. El informe también explica de forma somera cómo los datos sobre conflictos aún sin resolver podrían aprovecharse para informar un enfoque aún más estratégico al sistema tributario.

El informe concluye con algunas consideraciones sobre la orientación futura del concepto del cumplimiento cooperativo. Propone que el concepto del marco de control tributario podría ser profundizado y que puede ser necesario realizar más trabajos sobre las medidas de su efectividad. También espera con impaciencia la emergencia de más relaciones cooperativas multilaterales entre una multinacional y dos o más administraciones tributarias.



## *Capítulo 1*

### **Introducción**

#### **El concepto de la relación cooperativa: sus orígenes, historia y marco conceptual**

En 2008 el FAT publicó el “Estudio del papel de los intermediarios fiscales”<sup>1</sup>. En el estudio se abordó el tema de la planificación fiscal agresiva y analizó la relación tripartita entre las administraciones tributarias, los contribuyentes y los intermediarios fiscales. La conclusión del estudio es que en relación a los grandes contribuyentes, en los esquemas de planificación fiscal agresiva existe un margen considerable para influir en el lado de la “demanda”. Dichos contribuyentes y administraciones tributarias son invitados entablar una relación basada en la cooperación y la confianza mutua. El Estudio de 2008 expone cómo podría establecerse esta relación de mayor cooperación entre los contribuyentes y las administraciones tributarias. El Estudio de 2008 señaló un marco conceptual para estas relaciones y acuñó el término en inglés: “*Enhanced Relationship*” que viene a significar “relación cooperativa”. El Estudio de 2008 recomendó que las administraciones tributarias hicieran lo posible para crear un entorno propicio a la confianza y la cooperación mutua de manera que pudiera establecerse la relación cooperativa con las grandes empresas y los intermediarios fiscales.

Según el Estudio de 2008, los siguientes pilares constituyen las bases de la relación cooperativa entre las grandes empresas y las administraciones tributarias:

- En sus contactos con los contribuyentes, las administraciones tributarias deben hacer gala de su comprensión basada en su conocimiento de la realidad empresarial, su imparcialidad, proporcionalidad y apertura, mediante la comunicación de información y la transparencia, así como su reactividad;
- En su relación con las administraciones tributarias, los contribuyentes deben comunicar información y ser transparentes.

Tras el Estudio 2008, el FAT ha publicado una serie de estudios completos sobre la relación cooperativa con los bancos y las personas físicas poseedores de grandes patrimonios.

#### **El contexto actual**

Las administraciones tributarias en muchos países miembros de la OCDE se han marcado objetivos ambiciosos de reducción de costes a la vez que se les exige mantener o, mejor aún, mejorar los ingresos fiscales, manteniendo los niveles de calidad de servicio al contribuyente y la efectividad de sus esfuerzos dirigidos a lograr un mayor éxito en sus empeños en materia de cumplimiento.

EL FAT ha dedicado esfuerzos importantes de análisis comparativo en años recientes para identificar las tendencias y evoluciones en la administración de los sistemas tributarios y sus resultados operativos y mejorar las estrategias de recaudación<sup>1</sup>.

En su reciente estudio “*Working Smarter*”<sup>2</sup> (“Operar de Manera más Inteligente”) el FAT identifica varios ejemplos de cómo se puede operar de forma más inteligente en el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Dicho estudio señala como evolución clave la creciente tendencia de las administraciones tributarias a adoptar enfoques basados en la cooperación. Estos se caracterizan por un compromiso con el contribuyente u otras partes interesadas para explorar intereses comunes, entre ellos la resolución de riesgos fiscales importantes, la seguridad jurídica temprana, condiciones equitativas de competencia y reducción de costos.

### **Proyecto “La Relación Cooperativa cinco años después de su aplicación”**

El FAT se reunió en Buenos Aires en enero 2012 con líderes del mundo económico internacional y representantes del Comité Consultivo para las Empresas y la Industria (BIAC) para examinar cómo profundizar en esta relación con las grandes empresas.

En la siguiente reunión el Buró del FAT discutió el hecho de que desde el Estudio de 2008 el número de países miembros del FAT que han introducido programas que tienen por objetivo crear una “Relación Cooperativa” con las grandes empresas ha aumentado y que los países en que han alcanzado suficiente grado de madurez están haciendo balance de los logros obtenidos. El Buró del FAT decidió por consiguiente que, cinco años después de la publicación del Estudio de 2008, había llegado el momento propicio de hacer balance de la evolución de la aplicación del concepto y los cambios sucedidos en el entorno empresarial y económico en ese lapso de tiempo.

El presente informe aborda las experiencias pasadas y presentes y hace un análisis de la relación cooperativa y su evolución futura desde diferentes perspectivas. Parte importante del informe está dedicada a la evaluación del enfoque y a la forma en que las administraciones tributarias valoran su aportación a la consecución de resultados en materia de cumplimiento. El último capítulo del informe contiene una serie de recomendaciones para las administraciones tributarias basadas en éste análisis además de varias reflexiones respecto a los siguientes pasos.

### **De la “Relación Cooperativa” al “Cumplimiento Cooperativo”**

Cuando en el 2008 el Estudio sobre el Papel de los Intermediarios Fiscales definió la relación cooperativa basada en la confianza mutua y los pilares anteriormente descritos, se acuñó el término “Relación Cooperativa” por ser un término que distingue este planteamiento de una relación básica basada en la obligación. Desde 2008 muchas administraciones tributarias han adoptado enfoques para el cumplimiento fundados en los pilares establecidos en el Estudio de 2008. Aunque los pilares siguen vigentes, desde 2008 han surgido cuestiones nuevas e importantes conforme han ido madurando y extendiéndose estos enfoques. Una de ellas es el desarrollo por las administraciones tributarias de estrategias de gestión de riesgos que se centran en influir de manera efectiva sobre la actitud cumplidora del contribuyente para lograr su mejora. El desarrollo de relaciones de cooperación con las grandes empresas es parte integral de estas estrategias. Adicionalmente, se ha puesto de manifiesto que un instrumento clave para la comunicación de información y la transparencia es la existencia en las empresas de un marco para el cumplimiento tributario. El término “relación cooperativa” ha planteado

interrogantes respecto a la naturaleza del enfoque y posiblemente haya dado lugar a connotaciones de desigualdad en el trato fiscal. En resumidas cuentas, las grandes empresas y las administraciones tributarias, aunque satisfechas de que los principios que sustentan el enfoque sigan siendo robustos, temen que la denominación “relación cooperativa” haya creado confusión y en algunos casos la sospecha de que el concepto rompe con ciertos principios importantes tales como la igualdad ante la ley. El presente informe aborda la realidad subyacente a esos temores y el Director General promotor del mismo ha solicitado sugerencias para acuñar un nombre más apropiado. Se han sido recibidas muchas sugerencias pero el consenso general es que el término “cumplimiento cooperativo” es el más exacto dado que no solo denota el proceso de cooperación (la relación), sino que demuestra también su finalidad (el cumplimiento) como componente integral de la estrategia general de gestión de riesgos de las administraciones tributarias: el cumplimiento, que implica el pago de los débitos tributarios debidos en el debido momento.<sup>3</sup>

En el Capítulo 2 contiene una descripción de la situación actual y hace balance de las experiencias de algunos países, con ejemplos prácticos y rasgos comunes de los enfoques de relación cooperativa, además de señalar diferencias interesantes e importantes.

El Capítulo 3 examina cuatro cuestiones claves respecto a la relación cooperativa y cómo encaja dentro de la estructura general de la estrategia de cumplimiento: la problemática de la igualdad ante y, el espíritu de la ley y la resolución de conflictos en el contexto de una relación cooperativa.

El Capítulo 4 se centra en el gobierno corporativo de las grandes empresas. Describe tanto los principios que derivan de las directrices para las empresas multinacionales además de la aplicación en la práctica y la evaluación de los marcos internos de control fiscal.

El Capítulo 5 analiza las estructuras internas de gobierno de las administraciones tributarias y señala modelos y principios esenciales de gobierno para las administraciones tributarias.

El Capítulo 6 pone el énfasis en la evaluación y describe la justificación de los enfoques de relación cooperativa – y enumera indicadores diseñados para medir su efectividad.

El Capítulo 7 contiene conclusiones y recomendaciones, entre ellas un resumen de las lecciones más importantes aprendidas y (posibles) pasos a dar en el futuro.

Los anexos al informe contienen datos útiles de referencia :

- El Anexo A contiene una revisión bibliográfica de sitios web e hipervínculos a información de dominio público sobre la relación cooperativa;
- El Anexo B es un resumen del informe emitido por el Comité del Gobierno de los Países Bajos sobre la Supervisión Horizontal;
- El Anexo C presenta gráficos que reflejan las características del contexto general de cumplimiento que probablemente fomentarían una relación de enfrentamiento entre las administraciones tributarias y las grandes empresas y que condiciones aconsejarían fomentar una relación de cooperación [www.oecd.org/site/ctpfta/mindmaps.pdf](http://www.oecd.org/site/ctpfta/mindmaps.pdf);
- El Anexo D es una sinopsis de la nota informativa del FAT: El Cumplimiento Fiscal y los Sistemas de Contabilidad Fiscal” cuyo objetivo es ilustrar la coherencia entre los conceptos de Controles Internos y el Control Fiscal;

- El Anexo E proporciona información general sobre el COSO (*Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission*);
- El Anexo F es una revisión general de las lecciones aprendidas.

## Método

El estudio se ha realizado por un equipo dedicado específicamente al proyecto y ha sido patrocinado por la Administración Tributaria y Aduanera de los Países Bajos, con el apoyo del Centro de Política y Administración Tributaria de la OCDE (CTPA) en colaboración estrecha con los miembros de la Red de Grandes Empresas (LBN) del FAT. El estudio se llevó a cabo según el esquema siguiente:

Para realizar el estudio, los funcionarios de los Países Bajos y la OCDE diseñaron un cuestionario que fue enviado a todos miembros de la LBN en mayo 2012. Un total de 21 países respondió al cuestionario suministrando un cúmulo de información sobre todas las facetas del cumplimiento en el sector de las grandes empresas. Adicionalmente, mientras se estaba preparando este informe, cinco países presentaron descripciones de su enfoque de relación cooperativa.

En junio 2012 se celebró un seminario para expertos de la LBN en París. Gran parte de la reunión fue dedicada al análisis de las experiencias de varios países, los representantes del BIAC, y expertos de muchas administraciones tributarias presentaron sus experiencias e hicieron una aportación importante al debate en profundidad de todos los aspectos de la relación cooperativa. El esquema del presente estudio es resultado del seminario, así como una visión clara de los temas a abordar en el presente informe.

El equipo del proyecto y el Secretariado finalizaron el contenido del informe con la ayuda de los expertos de la LBN y gracias a las contribuciones adicionales del BIAC y de representantes de la comunidad internacional de intermediarios fiscales. Como entidad promotora, la Administración de los Países Bajos colaboró también con el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) y discutió el tema con los líderes del mundo empresarial durante la Conferencia Técnica del CIAT 2012. El anteproyecto del informe ha sido discutido con los Secretariados del CIAT e IOTA.

## Notas

1. De aquí en adelante, el Estudio de 2008.
2. Por ejemplo, véase OECD (2013), *Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies* (doi: [10.1787/9789264200814-en](https://doi.org/10.1787/9789264200814-en)), que contiene un volumen importante de información descriptiva sobre sistemas administrativos y datos cuantitativos relacionados con los costes y resultados de las administraciones tributarias en países miembros de la OCDE y algunos no miembros.
3. “*Working smarter in structuring the administration, in compliance and through legislation*” (*Trabajando de forma más inteligente para estructurar la administración cumpliendo con y mediante la legislación*) (OECD, 2012).
4. No obstante es merecedor de comentario que Francia anunció el despliegue de su propio programa piloto en noviembre 2012 bajo la denominación “relation de confiance”: <http://www.gouvernement.fr/premier-ministre/pacte-national-pour-la-croissance-la-competitivite-et-l-emploi-un-nouveau-modele-fr>. Esta es una alternativa útil al término “cumplimiento cooperativo” o enfoques basados en el cumplimiento cooperativo: que se utilizan en este informe.

## Bibliografía

- OECD (2008), *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD, Paris. (doi : [10.1787/9789264041813-en](https://doi.org/10.1787/9789264041813-en)).
- OECD (2013), *Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies* (doi: [10.1787/9789264200814-en](https://doi.org/10.1787/9789264200814-en)).



## Capítulo 2

### La situación actual

#### Los pilares claves del Estudio de 2008

Según el Estudio de 2008 son siete los pilares esenciales para la creación de una relación más cooperativa entre el contribuyente y las administraciones tributarias. Estos son: el entendimiento basado en el conocimiento de la realidad empresarial, la imparcialidad, la proporcionalidad y la apertura mediante la comunicación de información y la transparencia y la reactividad de las administraciones tributarias y la transparencia de los contribuyentes en su trato con las administraciones tributarias. Los países en los que se han introducido programas de relación cooperativa consideran que los pilares son válidos y que es de particular importancia que la administración tributaria demuestre su imparcialidad y reactividad.

El Estudio de 2008 expone por qué es importante que la administración tributaria tenga un sólido conocimiento de los factores comerciales que impulsan las transacciones y las actividades de las grandes empresas. Sin este conocimiento, es fácil para la administración tributaria no entender correctamente el contexto general de una actividad o transacción y responder de una manera que dé lugar a contenciosos evitables y potencialmente costosos, así como a incertidumbres. Varios países han reconocido la importancia de dicha sensibilidad empresarial y han adoptado diferentes enfoques dirigidos al desarrollo de la misma en el seno de sus administraciones tributarias. Por ejemplo, la División de Grandes Casos de La Administración Tributaria de Irlanda está organizada por sectores. Ello permite ganar en capacidad experta y profundizar en el conocimiento de las problemáticas de las industrias que están en la base de determinadas conductas fiscales. En Singapur existen interacciones periódicas con los contribuyentes en aras de comprender mejor sus operaciones comerciales y los riesgos fiscales inherentes, como parte de los objetivos de su Programa de Relaciones Cooperativas con los Contribuyentes. La Agencia administración Tributaria del Reino Unido (HMRC) se compromete a considerar la perspectiva corporativa a la hora de aplicar decisiones de política tributaria y en el diseño de sistemas y procesos, mediante un proceso de consulta más consecuente. El personal ha de estar dotado de todas las competencias, habilidades y el apoyo que necesita para comprender la perspectiva de las grandes empresas y saber desenvolverse con confianza para hacer frente a los asuntos empresariales complejos que son relevantes para las grandes empresas en un entorno en continua evolución.

El principio de *imparcialidad* reconoce que las administraciones tributarias tienen que resolver conflictos de manera sumamente consecuente y objetiva. En general se reconoce la importancia de este aspecto del modelo de la relación cooperativa pero, aun así se plantean algunas cuestiones importantes. Por ejemplo ¿cómo se garantiza la igualdad ante la ley si sólo algunos contribuyentes son partes de la relación cooperativa con la administración tributaria? y, ¿cómo se resuelven los contenciosos dentro de una relación cooperativa?

El Estudio de 2008 también discute técnicas alternativas de resolución de conflictos como mecanismos que pueden ayudar a adoptar un “enfoque imparcial” en este sentido. Esta modalidad de resolución de conflictos está, en general, diseñada para proporcionar la resolución sin necesidad de recurrir a los tribunales. Normalmente, si se puede llegar a una solución aceptable para las partes, se sientan las bases propicias para que la relación prospere. No obstante, esto puede también dar lugar a dudas respecto al rigor del proceso de resolución. En el Reino Unido los conflictos fiscales resueltos han sido objeto de una evaluación externa por el Comité de Cuentas Públicas del Parlamento del Reino Unido con el fin de obtener las garantías de que las resoluciones emitidas eran apropiadas y que los acuerdos se aplicaban correctamente<sup>1</sup>. La cuestión de la gobernanza de los acuerdos de relación cooperativa es algo que analizaremos de manera pormenorizada en el Capítulo 4.

*La proporcionalidad* se refiere a las decisiones que toman las administraciones tributarias respecto a la distribución de sus recursos: ¿cuáles son los contribuyentes, qué declaraciones y qué problemas fiscales se van a controlar de forma prioritaria teniendo en cuenta las repercusiones fiscales en su conjunto? La gerencia de riesgos es un instrumento imprescindible para las administraciones tributarias que buscan garantizar la óptima distribución de recursos.

En Nueva Zelanda el enfoque de la proporcionalidad queda reforzado por la designación de funcionarios responsables de control con suficiente experiencia y buen conocimiento de la realidad empresarial. Los acuerdos de relación cooperativa incluyen una cláusula de “materialidad”, o relevancia de modo que la Administración Tributaria de Nueva Zelanda se limita a plantear con el contribuyente cuestiones que tengan suficiente entidad. El significado de cuestiones de suficiente entidad o “materialidad” difiere según el tamaño y la naturaleza del contribuyente. Se supone de los contribuyentes que su gobierno fiscal es suficientemente fuerte y sólido, pero la administración tributaria colabora con los ellos para mejorar mutuamente sus mecanismos para velar por el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

El director global de asuntos fiscales de una multinacional, en su discurso en junio 2012 ante la reunión del LBN dijo que su objetivo era alcanzar “cero sorpresas” en materia fiscal. Deben surgir menos sorpresas en el contexto de una mayor transparencia y reactividad por parte de la administración tributaria. Según las normas de contabilidad, generalmente el contribuyente está obligado a dotar provisiones para hacer frente a posiciones fiscales inciertas que puedan generar pasivos fiscales adicionales. Claro está que la dimensión de estas provisiones reflejará fundamentalmente la estrategia adoptada por el contribuyente pero, al mismo tiempo, se verá afectada también por la actitud de la administración tributaria. Ahora bien, si la administración tributaria es reacia a interactuar con los contribuyentes para resolver los problemas lo más rápido posible y si los contenciosos fiscales tienden a prolongarse en el tiempo y a ser difíciles de resolver, la tendencia será a aumentar las provisiones fiscales anotadas en el balance del contribuyente. Por otra parte, cuando la administración tributaria esté dispuesto a discutir el tratamiento de las transacciones antes de que presente la declaración fiscal, o incluso antes de materializarse la transacción, y además a introducir un sistema de decisiones vinculantes, las provisiones fiscales tenderán a ser menores.

La apertura y la reactividad, junto con el trabajo en tiempo real, dan lugar a una interacción que debe desembocar en certeza temprana. En los Países Bajos la resolución de problemas fiscales pendientes es un paso importante e imprescindible que debe ser adoptado antes de avanzar por el camino de la relación cooperativa. La resolución de los



problemas fiscales pendientes abre el paso al trabajo en tiempo real. El acuerdo de cumplimiento lo describe de la siguiente manera “Las Partes han encontrado soluciones, o han llegado a un acuerdo sobre cuestiones relacionadas con asuntos fiscales y otras materias relevantes del pasado, conocidos por [X] y/o la Administración Tributaria, conforme a la legislación y los reglamentos, o han convenido las reglas de procedimiento”<sup>2</sup> En Noruega, se ha iniciado un programa piloto de relación cooperativa en el que la apertura y la reactividad son aspectos importantes del modo de trabajar en el contexto de una estrategia conocida como: “un paso por delante” (“one step ahead”). En Singapur el Programa de Relación Cooperativa proporciona a los grandes contribuyentes y a la Administración Tributaria de Singapur (IRAS), una plataforma para discutir importantes eventos de actualidad de trascendencia fiscal, con el fin de reducir las dificultades en el futuro relativas a las liquidaciones tributarias y los litigios.

El último pilar de la relación cooperativa identificado por el Estudio de 2008 es la comunicación de información por los contribuyentes. En la práctica es uno de los pilares más difíciles de definir con exactitud. Al principio resultó difícil definir una regulación que objetivara la comunicación de información y la transparencia por parte del contribuyente. Las reglas de comunicación de información de obligado cumplimiento son imparciales, pero al igual de la mayoría de las reglas, pueden ser soslayadas. Las reglas voluntarias de comunicación pueden suplementar los regímenes de comunicación obligatoria de información, pero esto plantea otra serie de problemas. Está claro que requieren que el contribuyente esté dispuesto a ir más allá de cumplir con sus obligaciones de publicación de información, pero es algo que en el Estudio de 2008 anticipó de forma explícita. No obstante, algunos analistas han manifestado su inquietud respecto a la temática de la comunicación de información y la opinión que ha surgido desde la publicación del Estudio de 2008 en el sentido que la relación cooperativa debe implicar la voluntad de acatar el “espíritu de la ley”. Esta cuestión en particular se aborda y se comenta en más detalle en el Capítulo 3.

Desde la publicación del Estudio 2008, la experiencia práctica de los programas de relación cooperativa ha clarificado los componentes fundamentales de la comunicación de información y la transparencia por parte de los contribuyentes. Estas cuestiones son en primer lugar la existencia de un marco interno de control fiscal lo suficientemente robusto para dar garantías a la administración tributaria de que los resultados publicados en la declaración fiscal son fiables y de que el contribuyente es consciente de qué posiciones fiscales adoptadas son inciertas o controvertidas y, en segundo lugar, como hemos comentado anteriormente, la voluntad de comunicar dichas posiciones. Por ejemplo, en Australia los Contratos Anuales de Cumplimiento se fundamentan en dos conceptos claves: que las grandes empresas aplican procesos de gestión de riesgo fiscal sólidos y que tienen la voluntad de operar dentro del marco de una relación abierta y transparente mediante la comunicación completa y veraz de grandes riesgos tributarios en tiempo real. En los Países Bajos existe el principio de confianza en sus relaciones con las grandes empresas pero los contribuyentes tienen que demostrar su voluntad de ser transparentes. Por consiguiente, uno de los compromisos que asume el contribuyente es el de instaurar mecanismos de control y auditoría interna y externa con el fin de preparar y presentar declaraciones fiscales aceptables.

En la siguiente sección de este capítulo pasamos revista al número creciente de modelos de relación cooperativa y enumeramos una serie de países que han adoptado una estrategia de relación cooperativa. Incluso en los países que no han aplicado un modelo formal de relación cooperativa o una relación de colaboración basada en la confianza mutua, a menudo se ha introducido algún mecanismo para mejorar la relación con los

grandes contribuyente que sigue muchos de los principios que figuran en el Estudio de 2008. En algunos casos los modelos son claramente de relación cooperativa. Por ejemplo los Países Bajos ha desarrollado un modelo conocido como el “Seguimiento Horizontal” y otros países también han adoptado modelos claros. Proporcionamos una visión general de dichos modelos y examinamos con más detenimiento dos ejemplos de estrategias de cumplimiento con el fin de señalar las similitudes y algunas diferencias, los beneficios esperados, los desafíos y las conclusiones principales de la revisión y la evaluación. Este capítulo incluye también información aportada por el BIAC.

### **El número creciente de modelos de relación cooperativa y su aplicación**

El Estudio de 2008 utiliza específicamente las experiencias de Irlanda, los Países Bajos y los Estados Unidos<sup>3</sup>. En aquel tiempo Australia<sup>4</sup>, Sudáfrica y el Reino Unido también incorporaron a su estrategia de gerencia del riesgo de cumplimiento un modelo de relación cooperativa.

Cinco años tras la publicación del Estudio 2008, el número de países que han creado una relación de colaboración basada en la confianza con las grandes empresas y los intermediarios fiscales ha aumentado. Los diferentes enfoques adoptados por estos países es objeto de discusión más detallada más adelante en este capítulo. Sin embargo, en general no ha sido necesario promulgar nuevas leyes. Allí donde se han formalizado los programas, ha sido normalmente mediante la publicación de marcos claros que explican el funcionamiento de los acuerdos y las condiciones particulares entre contribuyente y la administración tributaria.

En respuesta a los cuestionarios enviados a los miembros de la LBN, los países abajo indicados informaron haber desarrollado y/o puesto en marcha un modelo de relación cooperativa de conformidad con los principios enmarcados en el Estudio de 2008 (ver Anexo A que contiene una reseña de las sitios web y los hipervínculos con información de dominio público acerca de la relación cooperativa).

Tabla 2.1 Modelos de cumplimiento cooperativo

País	Modelo de cumplimiento cooperativo
<b>Alemania</b>	No hay ningún modelo formal de relación cooperativa. Sin embargo Los Estados Federales (Länder) han adoptado varias medidas con la finalidad de mejorar el cumplimiento. A título de ejemplo, en 2012 Baja Sajonia introdujo un enfoque cooperativo para las inspecciones fiscales a las grandes empresas.
<b>Australia</b>	Modelo formal de relación cooperativa introducido en 2001. El producto de más alta calidad del modelo actual es el ACA (Contrato Anual de Cumplimiento) entre las grandes empresas y el Director General que expone las expectativas de comunicación de información y servicio.
<b>Austria</b>	Proyecto Piloto “Supervisión Horizontal” iniciado en 2011 con más de diez (grandes) empresas y sometido a seguimiento continuo hasta 2014. Otras partes interesadas externas (El colegio de intermediarios tributarios, La Cámara de Comercio y la Cámara de Industria) están involucradas con el fin de dar mayor proyección a este enfoque.
<b>Canadá</b>	En 2010 Canadá lanzó Un Nuevo Enfoque de Cumplimiento de las Grandes Empresas que se fundamenta en una relación más estrecha y de mayor colaboración con el contribuyente y con los intermediarios fiscales basado en el enfoque de la relación cooperativa.
<b>Dinamarca</b>	Modelo formal de relación cooperativa desde 2012. Se inició como proyecto piloto en 2008.
<b>EEUU</b>	El proceso denominado Compliance Assurance Process (CAP) comenzó en 2005 como proyecto piloto y se convirtió en proceso permanente en 2012.
<b>Eslovenia</b>	Existe un modelo de relación cooperativa, iniciado en mayo 2012 con un llamamiento público a todos los grandes contribuyentes a informar a la Agencia Tributaria de Eslovenia (“Eslovenia Davčna Uprava Republike Slovenije”) de su deseo de participar en el proyecto piloto.
<b>España</b>	Modelo formal de relación cooperativa: “Código de Buenas Practicas Fiscales”. Se inició en 2009 con la creación del “Foro de Grandes Empresas”. El “Código de Buenas Practicas Fiscales” fue finalizado en Julio 2010.
<b>Finlandia</b>	Proyecto piloto con seis GE (grandes empresas) al comienzo de 2013. Tendrá una duración de dos años.
<b>Francia</b>	Hasta tiempos recientes en Francia no existía ningún modelo formal de relación cooperativa. Sin embargo, se habían puesto en marcha mecanismos innovadores y programas de cumplimiento pensados para ayudar al contribuyente a cumplir con sus obligaciones y con las normas fiscales, diseñados para ofrecer un mayor grado de reactividad y apertura. En noviembre 2012, Francia anunció la creación de su programa piloto “relation de confiance” cuyo inicio está previsto en marzo de 2013.
<b>Hong Kong</b>	No hay modelo formal de relación cooperativa. Se han llevado a cabo iniciativas dirigidas a alcanzar algunos de los objetivos más importantes del modelo de relación cooperativa. Por ejemplo, el dialogo con las comunidades corporativas y tributarias y la puesta en práctica de un enfoque basado en el riesgo.

Tabla 2.1 Modelos de cumplimiento cooperativo (cont.)

<b>Hungría</b>	No hay modelo formal de relación cooperativa. Sin embargo, en el Plan Estratégico se han tenido en consideración las recomendaciones del Estudio de 2008. En el marco de dicho plan, la Dirección Para las Grandes Empresas ha instaurado un sistema de gerencia de relaciones con el cliente con personal dedicado a responder a las cuestiones planteadas por los grandes contribuyentes. Ello asegura la cooperación mutua en la dirección de tributos y la flexibilidad en las relaciones diarias.
<b>Irlanda</b>	Desde el año 2005 existe un modelo formal de relación cooperativa y de consulta con las partes interesadas, tanto a nivel interno como externo.
<b>Italia</b>	No hay modelo formal de cumplimiento basado en la cooperación. No obstante, la Agencia Tributaria Italiana fue reestructurada en 2009 y se creó una división de Grandes Empresas. El “Seguimiento de la Gerencia de Riesgos” es una de las características más importantes de la reestructuración y constituye un enfoque basado en riesgos impulsado por los rasgos específicos de cada sector industrial y por la información disponible sobre el contribuyente y los factores que podrían afectar su grado de cumplimiento con sus obligaciones fiscales. El sistema garantiza que las investigaciones se centran en los contribuyentes de alto riesgo, evitando o reduciendo al mínimo los controles intrusivos a los contribuyentes que no son de riesgo. Adicionalmente, ayuda a forjar relaciones basadas en la cooperación y la proporcionalidad.
<b>Japón</b>	Existe desde 2010 un modelo de relación cooperativa para las empresas súper-grandes. A la hora de controlar estas entidades, la agencia comprueba la solidez de sus sistemas de gobierno fiscal corporativo. Programa un proyecto piloto: si confirma que las empresas con un adecuado gobierno fiscal corporativo llevan a cabo las transacciones de alto riesgo fiscal correctamente, se pospone la siguiente comprobación.
<b>Noruega</b>	El proyecto piloto de la relación cooperativa comenzó en agosto 2011 y durará hasta 31 de diciembre de 2013. El piloto incluye a seis grupos de contribuyentes de diversas ramas. El proyecto piloto está basado en las recomendaciones del Estudio de 2008 de la OCDE. Además del proyecto piloto, la Oficina de Grandes Contribuyentes en general está trabajando en base al diálogo y la mayor parte de las grandes empresas tienen asignadas un Gerente de Relaciones con el Cliente.
<b>Nueva Zelanda</b>	Hay un modelo formal de relación cooperativa. Comenzó con un proyecto piloto después de que un equipo especial analizara el Estudio de 2008 y lanzara una serie de recomendaciones acerca de cómo acogerse a las conclusiones del mismo. Un número reducido de contribuyentes fueron invitados a considerar participar en el programa. Se firmó el primer acuerdo en noviembre 2010.
<b>Países Bajos</b>	El modelo formal de la relación cooperativa “Horizontal Monitoring” comenzó en 2005 con dos proyectos piloto. Desde entonces ha sido integrado en la estrategia general de gestión del riesgo del cumplimiento. Entre los componentes esenciales de las acciones tomadas para avanzar hacia un acuerdo de cumplimiento se encuentra el compromiso y la participación “Junta a Junta” (“Tone at the top”) y la resolución de problemas que vengan de atrás. En 2012 el modelo fue evaluado por un Comité Gubernamental Independiente.
<b>Portugal</b>	No hay modelo formal de relación cooperativa. Sin embargo, a principios de 2012 se creó una Unidad de Grandes Empresas con el fin de mejorar las relaciones con los grandes contribuyentes.

Tabla 2.1 Modelos de cumplimiento cooperativo (cont.)

<b>Reino Unido</b>	En 2006 HMRC (El Administración Tributario y Aduanas) puso en marcha un enfoque dirigido a los grandes contribuyentes y basado en la relación cooperativa. Giraba en torno a un modelo de Gerencia de Relaciones con el Cliente y el marco de Gerencia de Riesgo del Cumplimiento Tributario” En 2009 el HMRC aprobó su “Estrategia Grandes Empresas”.
<b>Rusia</b>	A finales de 2012 se inició un proyecto piloto. Cuatro grandes empresas firmaron oficialmente un acuerdo de cooperación en “Supervisión Horizontal – intercambio de información mejorado”. La finalidad del proyecto es establecer un nuevo formato de interacción entre las autoridades tributarias y las empresas basada en la transparencia, la confianza y la cooperación.
<b>Singapur</b>	A mediados del 2008 se inició el “Programa de Relaciones Cooperativas con el Contribuyente” tras un proceso de consulta con la Camera de Comercio Internacional de Singapur, una asociación industrial que representa a las empresas multinacionales y las entidades comerciales de propiedad local, para participar y forjar relaciones con las grandes empresas más importantes.
<b>Sudáfrica</b>	Modelo de relación cooperativa “Estrategia para forjar el Compromiso del Contribuyente” 2004. Dicha estrategia incluye el proyecto ““taking tax to the board room” (Llevar los Asuntos Fiscales a la Sala de Juntas del Consejo)”, establecer un Acuerdo Bancario, compartir la clasificación de riesgo del contribuyente y suministrar al Servicio Tributario de Sudáfrica (SARS) una valoración de su grado de cumplimiento y tener un impacto sobre sectores de la economía.
<b>Suecia</b>	Modelo formal de relación cooperativa. Se inició en 2006 con “El Dialogo”. Las empresas podían obtener respuestas a ciertas preguntas de índole fiscal, previas a la presentación de sus declaraciones. El modelo entró en vigor en la primavera del 2012 a pequeña escala, inicialmente con la participación por invitación de 15 empresas.

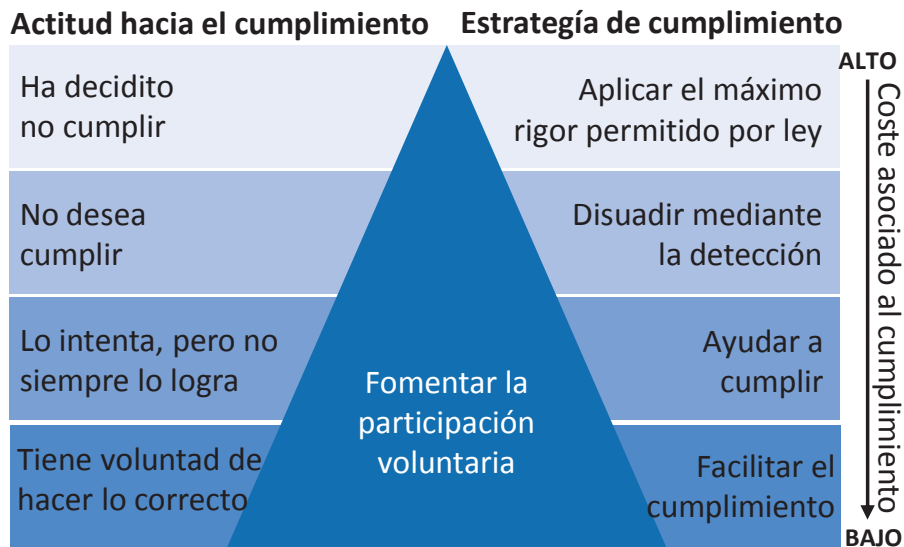
## Ejemplos prácticos de modelos de la relación cooperativa

En la presente sección se describen los casos de Australia y Singapur respectivamente para ilustrar en más detalle cómo se han traducido en la práctica los principios anteriormente descritos.

### *Australia*

La estrategia de cumplimiento de la *Australian Taxation Office* (Administración Tributaria Australiana – ATO) está basada en un modelo de cumplimiento que tiene en cuenta los factores que impulsan la conducta de contribuyente. El objetivo de la ATO es de alentar al contribuyente a adoptar la actitud de “hacer lo correcto” y de esta manera reducir el coste del cumplimiento con las obligaciones.

Gráfico 2.1 Modelo de cumplimiento<sup>1</sup>

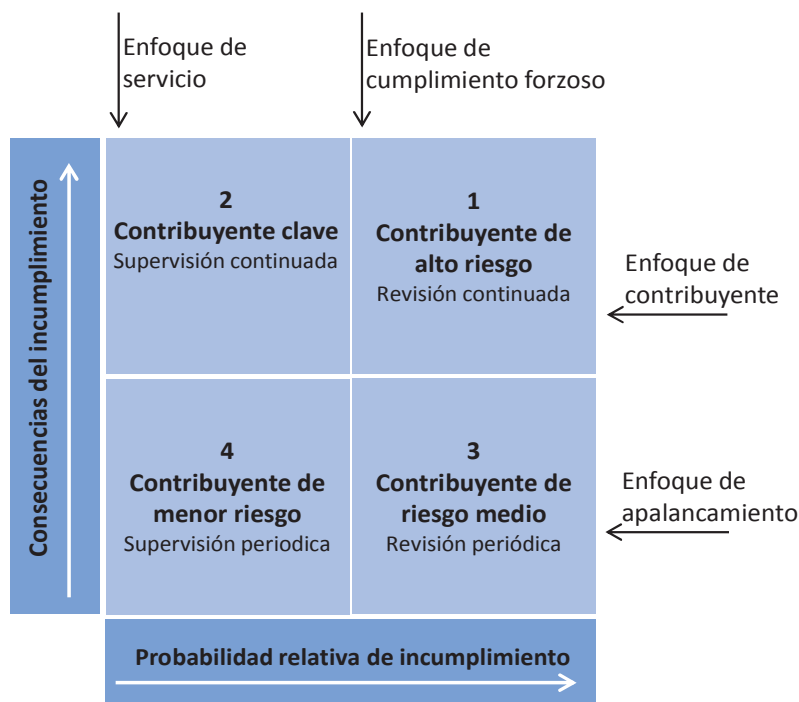


Fuente: Australian Taxation Office, Example of co-operative compliance model

1. [www.ato.gov.au/Tax-professionals/Compliance-for-tax-professionals/In-detail/Compliance-program/Compliance-program-2011-12/?default=&page=5](http://www.ato.gov.au/Tax-professionals/Compliance-for-tax-professionals/In-detail/Compliance-program/Compliance-program-2011-12/?default=&page=5), consulta : Junio 2013.

Con el fin de reforzar el modelo de cumplimiento, el ATO ha desarrollado un Marco para la Diferenciación del Riesgo, lo que tiene un impacto sustancial sobre sus estrategias de cumplimiento.

Gráfico 2.2 Marco para la diferenciación del riesgo<sup>1</sup>



Fuente: Australian Taxation Office, Risk Differentiation Framework fact sheet

1. [www.ato.gov.au/Business/Large-business/In-detail/Risk-Differentiation-Framework/Risk-differentiation-framework-fact-sheet/](http://www.ato.gov.au/Business/Large-business/In-detail/Risk-Differentiation-Framework/Risk-differentiation-framework-fact-sheet/)

La estrategia específica de cumplimiento adoptada viene informada por la clasificación de riesgo de la gran empresa que está siendo evaluada. Parte de la estrategia consiste en que el Director General de ATO directamente informa al Consejo de Administración de todos los contribuyentes de alta trascendencia fiscal (los contribuyentes claves y los de más alto riesgo) de su clasificación de riesgo y lo que ha motivado esta clasificación por la ATO.

Respecto a las grandes empresas, la ATO modificó su estrategia de cumplimiento y dejó de seguir un enfoque basado principalmente en la inspección, sobre todo en lo que se refiere a las primeras 100 grandes empresas, para pasar a una estrategia que brindaba certeza práctica a las grandes empresas gestionando los riesgos fiscales en tiempo real y dedicando los recursos a los casos más necesitados de atención. En cuanto a las empresas más grandes en el sistema tributario, la ATO adoptó el enfoque de relación cooperativa. Para el contribuyente, el producto de más alta calidad para la relación cooperativa es el Contrato Anual de Cumplimiento (ACA). Este es un arreglo voluntario entre la ATO y las grandes empresas que abarca uno o más impuestos. El Acuerdo Anual de Cumplimiento se basa en dos conceptos claves: 1) que la gran empresa ha puesto en práctica procesos de buen gobierno y 2) que está dispuesta a operar dentro de un marco de relaciones transparentes y abiertas y a comunicar de manera abierta y veraz todos los grandes riesgos fiscales en un entorno de tiempo real.

Un Contrato Anual de Cumplimiento ofrece las siguientes ventajas al contribuyente:

- la resolución más expeditiva de problemas técnicos (en tiempo real);
- soluciones administrativas para resolver molestias asociadas con el cumplimiento;
- un interlocutor que centraliza los contactos y el diálogo activo sobre asuntos técnicos;
- el cierre de declaraciones a la revisión posterior por ATO ;
- tratamiento concesional para las sanciones y los intereses;
- un plan esbozando los procesos acordados y el calendario asociado;
- la posibilidad de una ampliación de los umbrales para la corrección de anomalías en el impuesto sobre bienes y servicios para un ACA sobre ese impuesto;
- no estar sujeto a la revisión de riesgos posterior a la presentación o a la inspección de periodos e ingresos cubiertos en un ACA;
- no es necesario completar la declaración de “Posición Fiscal Declarable” para los periodos fiscales cubiertos en un ACA;
- no estar sujeto a la evaluación de cumplimiento previa a la presentación de declaración.

Los ACA se formulan a la medida de las circunstancias particulares del contribuyente.

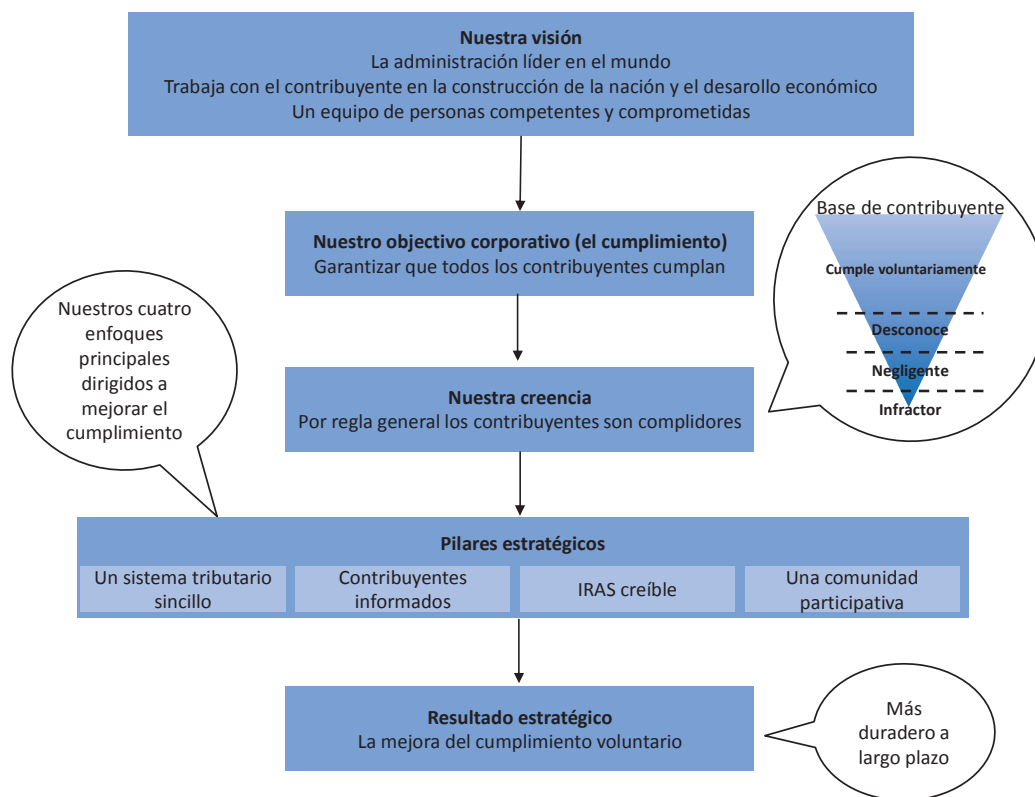
## Singapur

El Marco Estratégico de Cumplimiento de la IRAS tiene por objetivo optimizar el cumplimiento voluntario a través de sus cuatro pilares estratégicos que son:

- mantener un sistema tributario simple que facilite el cumplimiento para el contribuyente y reduzca la posibilidad de que pueda burlar al sistema;
- ayudar al contribuyente a estar informado de sus obligaciones fiscales porque si el contribuyente sabe cómo cumplir es más probable que no cometa errores en materias tributarias;
- forjar una administración tributaria (IRAS) más creíble mediante acciones proactivas en aras de facilitar el cumplimiento y tomar acciones oportunas y efectivas para combatir el incumplimiento;
- la creación de una comunidad comprometida que crea que el pago de los tributos es necesario dado que apoya a los esfuerzos de la agencia tributaria para garantizar que todo el mundo pague los impuestos que le corresponde.

El marco estratégico de cumplimiento demuestra como en enfoque adoptado por la IRAS gira en torno al cumplimiento y está en línea con la visión de la IRAS y su objetivo corporativo de garantizar el cumplimiento.

**Gráfico 2.3 El marco estratégico de cumplimiento**



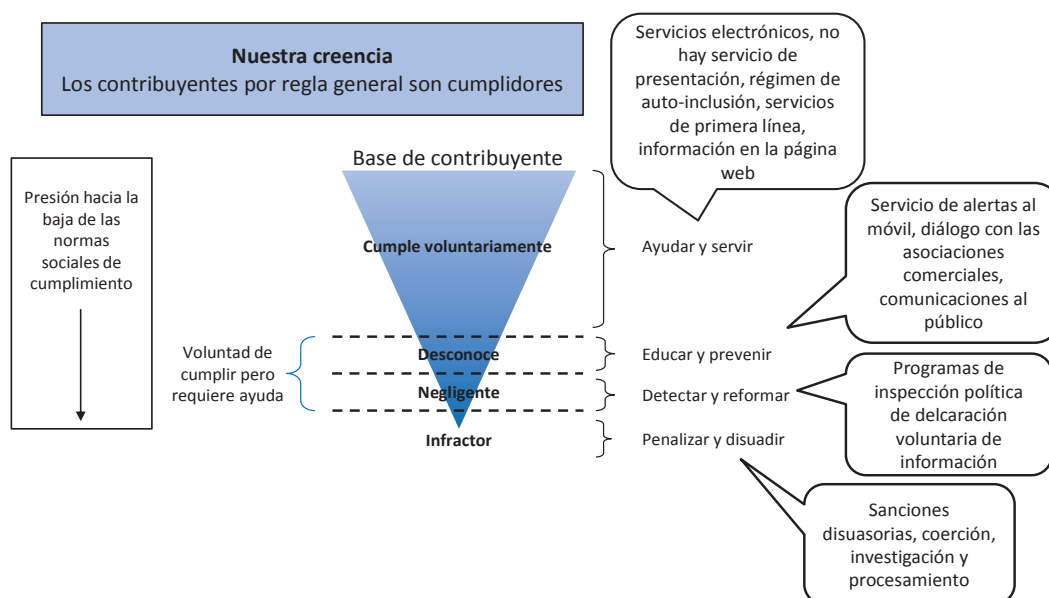
Fuente: Inland Revenue Authority of Singapore, [www.iras.gov.sg/irasHome/page03a.aspx?id=7986](http://www.iras.gov.sg/irasHome/page03a.aspx?id=7986)



Las acciones acometidas por la IRAS relacionadas con el cumplimiento se encuentran profundamente ancladas en los cuatro pilares estratégicos y, el resultado duradero buscado por las acciones de cumplimiento es alcanzar un mayor nivel de cumplimiento voluntario. Aunque la IRAS tiene por objetivo facilitar el cumplimiento para los contribuyentes, también tomará medidas contundentes contra aquellos que no cumplen con sus obligaciones tributarias.

A la hora de desempeñar sus acciones de cumplimiento, la IRAS adopta un planteamiento basado en el riesgo. Identifica y prioriza áreas de riesgo asociadas con el cumplimiento y desarrolla programas a fin de hacerles frente. Los contribuyentes se benefician de un mejor entendimiento de los problemas asociados a los riesgos que atañen al cumplimiento y lo que está haciendo la IRAS para solventarlos. Periódicamente la IRAS hace público el campo en que se va a centrar su atención en el ámbito del cumplimiento para ese año. Señala las áreas de interés para las inspecciones relativas a cada una de las clases de impuestos principales además de destacar los errores más frecuentemente cometidos por los contribuyentes.

**Gráfico 2.4 El marco de relaciones con el cliente de la IRAS**



Fuente: Inland Revenue Authority of Singapore, [www.iras.gov.sg/irasHome/page03a.aspx?id=7992](http://www.iras.gov.sg/irasHome/page03a.aspx?id=7992)

La IRAS es de la opinión que la excelencia de servicio propiciará el cumplimiento voluntario. Aunque el contribuyente está siempre obligado a pagar impuestos, la IRAS opina que tiene diferentes posibilidades para hacer que la experiencia de pagar impuestos sea lo más fácil y agradable posible. El Marco de la Relación Cooperativa es un componente importante de la estrategia de la IRAS dado que es un marco holístico que orienta a sus funcionarios en su forma de manejar las relaciones con el contribuyente con la finalidad de facilitar el cumplimiento con sus obligaciones tributarias. La IRAS ajusta su enfoque basado en el servicio a la medida del segmento de contribuyentes.

En el 2008, la IRAS inicio un programa piloto para las grandes empresas, el Programa de Relación Mejorada con el Contribuyente (*Enhanced Taxpayers Relationship Program* - ETRP). El objetivo del programa era de forjar una relación de colaboración

con los contribuyentes estratégicos. Estos son un grupo reducido de grandes contribuyentes que contribuyen una parte muy importante de los ingresos fiscales. En general sus estructuras y operaciones corporativas son más sofisticadas y por tanto inevitablemente dan lugar a un mayor número de problemas de índole tributaria. Es entonces necesario entender mejor a los grandes contribuyentes. Dado que el compromiso de la IRAS se basa en un enfoque de colaboración, el contribuyente puede comprender con más facilidad las exigencias de la IRAS y la IRAS a la vez, puede obtener un mayor conocimiento de sus operaciones comerciales. Todo ello ayuda a crear una situación de provecho mutuo en la que los conflictos se resuelven en menos tiempo, los asuntos fiscales se zanan de manera oportuna y el coste de cumplimiento para el contribuyente es menor. Actualmente, la ETRP es extendida a las empresas por invitación de la IRAS.

### **Las características (comunes) de los modelos de relación cooperativa**

Las respuestas al cuestionario revelan que los modelos de relación cooperativa comparten muchas características que se enumeran a continuación.

#### ***Pilares***

Las características principales que expone el Estudio de 2008 siguen vigentes y son consideradas elementos esenciales para que las estrategias de relación cooperativa sean eficaces. El entendimiento basado en un mejor conocimiento de la realidad empresarial, y la apertura (la comunicación de información y la transparencia) son rasgos específicos señalados por la mayoría de los países como los más importantes. La experiencia muestra que en muchos casos es posible alcanzar mayores niveles de transparencia y comunicación por parte del contribuyente por la vía de las relaciones que por la coacción. No obstante, estas relaciones deben estar reforzadas por obligaciones legales y por salvaguardas aplicables a todos los contribuyentes. El mejor modo de definir la relación cooperativa es “transparencia a cambio de certeza”

#### ***Contexto: Estrategia de Gestión del Riesgo de Incumplimiento***

En muchos casos el paso de un enfoque “clásico” basado en el control a uno basado en una relación cooperativa es el resultado del desarrollo de una estrategia de gestión del riesgo de incumplimiento. La justificación de las relaciones de esta naturaleza es crear un enfoque común con el fin de mejorar la gestión de riesgos fiscales y el cumplimiento con las obligaciones fiscales en general, que beneficie a las dos partes. En respuesta al cuestionario casi todos los países contestaron que el modelo de relación cooperativa con las grandes empresas forma parte de una estrategia (de cumplimiento) “más amplia”. La conclusión global es que los modelos de relación cooperativa están muy arraigados en las estrategias generales (de cumplimiento) de las administraciones tributarias. Esto queda patente en los ejemplos de Australia y Singapur, que hemos descrito anteriormente. En Canadá, aprovechando la experiencia y los avances logrados con su iniciativa “*Audit Protocol*” (Protocolo de Inspección), el “Nuevo Enfoque al Cumplimiento por las Grandes Empresas” depende en gran medida de la relación cooperativa con el contribuyente y los intermediarios fiscales, además de un proceso de análisis de riesgo más completo. En 2009 Italia puso en marcha el mecanismo de supervisión de la gestión de riesgos aplicable a las grandes empresas. En Eslovenia el proyecto piloto de supervisión horizontal es la consecuencia de haber establecido un plan corporativo estratégico para el periodo 2012-2012. Tras la publicación del Estudio de 2008, la estrategia de participación dirigida al contribuyente sudafricano incrementa la interacción

con el contribuyente, los intermediarios, entidades sectoriales y otros interlocutores. El Reino Unido aprobó su Estrategia para las Grandes Empresas en 2009, basada en un enfoque centrado en el cliente.

Varios países en los que no existe un enfoque formal de relación cooperativa no obstante, han diseñado o creado estrategias dirigidas a mejorar la relación con las grandes empresas. El Plan Estratégico de Hungría toma en consideración las recomendaciones que emanaron del Estudio de 2008, y Portugal ha creado una unidad de grandes contribuyentes con el fin de mejorar las relaciones con estas entidades. Otros países que se encuentran en las fases piloto de la relación cooperativa han mencionado cómo sus programas piloto encajan en un contexto más amplio (avances hacia el apoyo y supervisión en tiempo real, un entorno cada vez más complejo, la globalización, la competitividad y la presión de lograr reducciones de costes).

El desarrollo de estrategias de gestión de los riesgos de cumplimiento ofrece un contexto para los modelos de relación cooperativa, por consiguiente la primera parte del Capítulo 3 contiene una descripción más detallada.

### ***La aplicación***

A la hora de diseñar y aplicar un enfoque de relación cooperativa los países deben hacer frente a varias cuestiones y desafíos. Por ejemplo, ¿cómo ha de ser definido el grupo para el que es apropiada la relación cooperativa? Hay que tener en cuenta cuestiones de naturaleza jurídica, tales como las normativas sobre la publicación de información financiera y la confidencialidad, y la capacidad de ofrecer certeza al contribuyente antes de la presentación de su declaración o incluso antes, en un momento más temprano, en el marco de una relación cooperativa. Además de estas cuestiones de naturaleza jurídica, los países deben considerar qué recursos son necesarios para sustentar un enfoque de relación cooperativa tanto en términos de calidad pero, más importante aún, en cuanto a capacidad. De hecho, la aplicación de una estrategia de relación cooperativa conlleva un programa de cambio.

La mayoría de los países que han aplicado un enfoque de relación cooperativa reconocen la importancia de un alto nivel interacción entre el personal de la administración tributaria y los contribuyentes. Por ejemplo, en los Países Bajos y en Australia los contactos al máximo nivel de Dirección de ambas partes (contribuyentes y Administración) garantizan el compromiso hacia la aplicación y el desarrollo continuo de la relación cooperativa. Es más, la mayoría de los países opinan que la aplicación de un enfoque de relación cooperativa requiere un cambio de cultura y de conducta. Esto incluye poner más énfasis en las denominadas “habilidades blandas” (*soft skills*) que deben acompañar a altos niveles de capacitación técnica. Es imprescindible para la justificación del modelo entender las implicaciones en cuanto a la dedicación de recursos y no solo a los beneficios esperados.

La mayoría de los países iniciaron su programa de relación cooperativa con un programa piloto. La ventaja que ofrece es que facilita la incorporación de ajustes al diseño original que ayudan a mejorar el enfoque.

En general, la interacción y la consulta con los diversos grupos de interesados se considera un elemento esencial del desarrollo y la aplicación de los programas de relación cooperativa. Algunas administraciones tributarias han descrito también el desarrollo de orientaciones sobre los programas de relación cooperativa en colaboración con empresas y sus representantes.

### ***El gobierno corporativo***

Desde la publicación del Estudio de 2008 ha quedado patente que disponer de sistemas robustos de gobierno corporativo que refuercen la comunicación y la transparencia es tan necesario que constituye una parte integral del concepto de relación cooperativa. La existencia de mecanismos de buen gobierno fiscal visibles y fiables ofrece mayores garantías de que el contribuyente tiene capacidad y voluntad de cumplir con las normas de comunicación de información y de transparencia. En este sentido, un sistema de control de la gestión de riesgos (fiscales) o un llamado Marco de Control Fiscal (“*Tax Control Framework*”) es un instrumento sumamente importante. Dada la importancia asociada a este componente del modelo de relación cooperativa, la temática del gobierno y de los marcos de control fiscal se considera con mayor detenimiento en el Capítulo 4.

### **Diferencias interesantes y sustanciales**

Los resultados del cuestionario demuestran que las administraciones tributarias han elegido diferentes caminos a la hora de aplicar modelos de la relación cooperativa.

#### ***¿Está el enfoque de la relación cooperativa establecido reglamentariamente?***

Todos los enfoques de relación cooperativa se desenvuelven dentro de las disposiciones legislativas y reglamentarias, pero en su mayoría, los países que han formalizado este enfoque no se han visto obligados a modificar las leyes y reglamentos vigentes. En su lugar, en su mayoría, han formalizado la relación cooperativa mediante acuerdos con el contribuyente. Por ejemplo Australia formaliza su enfoque en el Acuerdo de cumplimiento anual (ACA). En Austria “la declaración de intención” describe el dictamen del efecto fiscal, la obligación de comprometerse conforme a los hechos expuestos y el desarrollo y la aplicación de un marco de control fiscal (MCF). Sudáfrica afianza su enfoque en una propuesta de valor al contribuyente. El Reino Unido ha publicado un marco pormenorizado que establece cómo la Agencia Tributaria va a evaluar la gobernanza fiscal, los resultados y la estrategia de las empresas, además del tratamiento que puede esperar si adoptan un enfoque de “bajo riesgo”. Este se sitúa dentro del marco legal de las competencias coercitivas del HMRC y los derechos y obligaciones de las empresas. En el caso de los bancos, el Reino Unido ha introducido un “Código de Conducta sobre Fiscalidad” voluntario (“*Code of Practice on Taxation*”)<sup>5</sup>. En los Países Bajos el contribuyente suscribe con la administración tributaria un acuerdo individual de cumplimiento en el que están explicitados los principios de Supervisión Horizontal y el procedimiento a seguir. En Nueva Zelanda los acuerdos de relación cooperativa no tienen fuerza jurídica, ni tampoco son vinculantes. En España el enfoque de relación cooperativa está contenido en el Código de Buena Conducta Fiscal aprobado por el Foro de Grandes Empresas en Julio 2010. El Foro fue creado en Julio 2009 y consta de la Agencia Tributaria y 27 empresas muy grandes que abarcan 15 sectores económicos. Es parecido a un Memorándum de Entendimiento, es de naturaleza voluntaria y está abierto a todas las empresas (y no está por tanto limitado a las 27 empresas miembros del Foro). Si el consejo de administración de una empresa lo acepta y lo firma, confiere derechos y obligaciones a las dos partes (la administración tributaria y la empresa) conforme al texto del código.

Algunos países especificaron en la encuesta que su modelo no exige la formalización de la relación cooperativa. Ese es el caso en Irlanda. No obstante, en Irlanda se ha publicado un documento sobre la relación cooperativa que esboza las ventajas del

enfoque tanto para la Agencia Tributaria como para la empresa y explica cómo funcionará en la práctica.

### ***¿Están los enfoques de relación cooperativa abiertos a los contribuyentes de todos segmentos fiscales?***

En la mayoría de los países el enfoque de relación cooperativa es una modalidad ofrecida a una clase específica de contribuyentes en general definida por un conjunto de criterios objetivos como el tamaño y la complejidad. Tal y como se ha explicado anteriormente, el ACA Australiano está dirigido a los contribuyentes más importantes. El proyecto piloto de Austria solo está abierto a las empresas que cuenten con un órgano supervisor y cuyo volumen de negocios supere aproximadamente nueve millones de euros. En la actualidad Canadá está considerando un acuerdo de cumplimiento basado en la cooperación que sería aplicable a todas las grandes empresas (más de 25,000 empresas agrupadas en 1200 grupos con un volumen de negocio anual superior a 250 millones de dólares canadienses. Esta iniciativa será probada en forma de programa piloto con algunas de las entidades más grandes y complejas. Irlanda declara que solamente las grandes empresas cubiertas por la División de Grandes Casos están invitadas a suscribir un acuerdo de relación cooperativa. En Italia, el sistema de supervisión de la gerencia de riesgos abarca a todos los grandes contribuyentes clasificados como tal por disposición jurídica. Estas son entidades con un volumen de negocio superior a los 100 millones de euros (es decir, unas 3.000 grandes empresas). Igualmente, el programa de la relación cooperativa de Suecia se aplica a todos los grandes grupos de empresas. Una empresa es por definición grande si esta supervisada por la División de Grandes Contribuyentes de Suecia. Esto implica que o pertenece a uno de los 350 grupos más grandes en Suecia, o que su gasto anual en concepto de salarios o nominas excede los 50 millones de coronas suecas (aproximadamente 5 millones ochocientos mil euros). Los Países Bajos parece ser el único país que ha diseñado y aplica un enfoque formal de relación cooperativa que abarca a todas las empresas: las grandes empresas y las Pequeñas y Grandes Empresas (PYMEs). No obstante, las administraciones tributarias van buscando continuamente formas de aplicar los principios de la relación cooperativa a las PYMEs, a la vez que reconocen que las características de este segmento de clientes es muy diferente. Las estrategias desarrolladas por las administraciones tributarias con el objetivo de interactuar con y hacer partícipes a las PYMEs, se analizan en más detalle en otro informe dedicado a la cuestión que el FAT ha publicado a la par del documento presente.<sup>6</sup>

### ***¿Es la integración en el programa de relación cooperativa consecuencia de una solicitud o una invitación?***

Los contribuyentes en la mayoría de los países en los que existe un enfoque de relación cooperativa pueden solicitar ingresar en el programa. No es el caso sin embargo en Singapur donde los grandes contribuyentes corporativos deben ser invitados por la IRAS a participar en el programa ETR. En Nueva Zelanda el programa piloto de relación cooperativa fue establecido mediante la invitación a un grupo reducido de contribuyentes a suscribir acuerdos de relación cooperativa. De manera similar, la participación en el proyecto piloto en Noruega es por invitación.

La práctica habitual parece ser la aplicación voluntaria. Los Acuerdos Anuales de Relación Cooperativa australianos se suscriben de manera voluntaria. En el Reino Unido el contribuyente corporativo puede decidir la naturaleza de la relación que desea tener con el HMRC, y si le interesa aprovechar las ventajas que ofrece una relación más abierta y

de mayor confianza. En Dinamarca, Irlanda y los Países Bajos los grandes contribuyentes pueden solicitar ingresar en el programa.

Debido a que la relación cooperativa representa un cambio importante y un desafío para la organización Sueca y sus empleados, Suecia no tiene la capacidad para incluir a todos los grandes grupos de empresas en el programa de relación cooperativa de forma inmediata. Suecia está haciendo frente a la situación invitando a las empresas a reuniones con el fin de exponerles el concepto. La ampliación de la relación cooperativa a todas las grandes será un proceso de dos años o más, pero se basa en criterios objetivos y por consiguiente respeta el principio de igualdad de trato.

La aplicación obligatoria parece ser algo excepcional, aunque el programa italiano de supervisión de la gestión de riesgos es obligatorio para los contribuyentes corporativos relevantes.

### ***¿Cuáles son las condiciones de admisión al programa?***

En algunos países los contribuyentes de alto riesgo quedan explícitamente excluidos de los acuerdos de relación cooperativa. El ACA Australiano es el sistema que mejor se ajusta a las particularidades de las grandes empresas clasificadas “contribuyentes claves”. La mayoría de las empresas Australianas más grandes pertenecen a esta categoría. Los grupos considerados de riesgo más elevado y entre los que hay una probabilidad mayor de encontrarse en una posición contenciosa no declarada, quedan en general excluidos. Sin embargo, si un contribuyente de riesgo más elevado desea dar los pasos de forma activa para reducir su perfil de riesgo, una posible vía es la de suscribir un ACA pero la voluntad de participar, identificar y comunicar sus riesgos sustantivos ha de ser sincera. En este sentido el Marco para la Diferenciación de Riesgo es esencial para la evaluación del riesgo fiscal de una empresa grande y para determinar la intensidad de la respuesta que la administración tributaria debe dar de manera coherente, consecuente y juiciosa. Esto sirve como complemento al modelo de cumplimiento, que sugiere el remedio más apropiado. El modelo italiano “supervisión de gestión de riesgo” es un enfoque basado en riesgo impulsado por las características específicas de un sector industrial y, por la información relativa al contribuyente en cuestión, que podría tener un impacto sobre su grado de cumplimiento. En el Reino Unido todos los contribuyentes están obligados a cumplir con las disposiciones legales respecto a la declaración de estrategias de elusión que se adquieren de terceros o que tienen intención de desarrollar a nivel interno. Al suscribirse al Código de Buena Conducta Fiscal, los bancos se comprometen formalmente a respetar tanto la letra como el espíritu de la ley, esto incluye los compromisos específicos en materia de buen gobierno. En los EEUU los contribuyentes que lo solicitan de manera voluntaria son admitidos al CAP a la luz de criterios que incluyen grandes expectativas de transparencia y de interacción cooperativa. En los Países Bajos es importante que los problemas de años anteriores queden resueltos. Antes de poder firmar un acuerdo de cumplimiento deben cumplirse otras condiciones, por ejemplo en cuanto al nivel de control corporativo de los procesos fiscales de la empresa.

### ***¿Es obligatoria o voluntaria la comunicación de información?***

La comunicación de información y la transparencia por parte del contribuyente constituyen uno de los pilares identificados en el Estudio de 2008. Este pilar no es un hecho aislado. El informe de la OCDE – “*Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*”<sup>7</sup> (Hacer frente a la planificación fiscal agresiva mediante la mejora de la transparencia y la comunicación de información) hace hincapié en la

importancia de la comunicación de información: “Un sistema que comienza por la comunicación abierta de información no solo permite una solución más expeditiva de los conflictos y una garantía legal más sólida, sino que conlleva potencialmente una reducción importante de los costes mediante la mejor atribución de recursos a los gobiernos y al contribuyente.”

La comunicación temprana de información acerca de riesgos fiscales es un componente esencial de los programas de relación cooperativa: contribuye a la resolución rápida de los problemas y ofrece garantías tempranas y en tiempo real. Estos son elementos importantes igualmente en los Países Bajos, donde no existen normas de obligado cumplimiento sobre la comunicación de información sobre riesgos. Austria tampoco dispone de una norma de obligado cumplimiento sobre la comunicación de información sobre riesgos, pero las empresas quedan excluidas del programa si no suministran toda la información relevante, como acceso a la contabilidad de la empresa, documentos estratégicos relativos a los cambios previstos dentro de la organización, sistemas internos de información, documentación sobre precios de transferencia y acuerdos con las autoridades tributarias extranjeras. Por consiguiente la comunicación de información en principio se torna obligatoria.

Varios países han promulgado normativas de comunicación de información obligatoria con el objetivo principal o exclusivo de notificar las estrategias de planificación fiscal con carácter previo a la presentación de las declaraciones tributarias. En general, estas normas se aplican a los contribuyentes independientemente de si están o no en un programa de relación cooperativa. En varios países existen normas vigentes sobre comunicación de este tipo de información, entre ellos Canadá, el Reino Unido y los Estados Unidos. Recientemente, Irlanda ha aprobado medidas legislativas que exigen la comunicación obligada de información sobre ciertas transacciones. En 2012, Australia inició un programa piloto para la introducción de la obligación de comunicación de “posición fiscal declarable”; dicha obligación no es aplicable a los contribuyentes partes de un ACA.

### ***¿Funciona la relación cooperativa multilateral?***

Considerado el número creciente de países que han adoptado una estrategia de relación cooperativa parece razonable formular la siguiente pregunta: ¿podría funcionar la relación cooperativa multilateral? Ello conllevaría un acuerdo entre el contribuyente y dos o más administraciones tributarias en el que todas las partes conviene aplicar los principios de relación cooperativa a la gestión de cuestiones de índole fiscal, que sean de interés común a todas las partes. La finalidad de una relación transfronteriza de esta naturaleza es obtener garantías prácticas y reducir los costes de cumplimiento asociados a actividades internacionales.

A partir de las respuestas al cuestionario, un enfoque de relación cooperativa multilateral resultaría, en principio, muy bien acogido en un entorno de confianza mutua, con un entendimiento común de la posición fáctica y que se traduce en un reflejo más próximo de la realidad de las operaciones de una gran empresa.

No obstante, teniendo en cuenta las respuestas, parece que los Países Bajos y el Reino Unido son los únicos países que, de forma conjunta y explícita, han establecido una relación cooperativa conjunta con grandes empresas que abarque una amplia gama de asuntos de índole legal y fiscal más allá de los APA (*Advance Pricing Agreement* - acuerdos previos de precios de transferencia) que solo se refieren a este ámbito. Su colaboración ha permitido el intercambio rápido de información, la resolución acelerada

de conflictos y la prevención de litigios prolongados e innecesarios. Aunque la experiencia es positiva, por ahora es demasiado escasa para extraer conclusiones generales.

En este sentido cabe mencionar el Informe del FAT - *Joint Audit Report* (Informe sobre Inspecciones Conjuntas) que concluye que “un enfoque conjunto entre administraciones tributarias puede contribuir al desarrollo de relaciones cooperativas con las empresas en un contexto internacional y acelerar la certeza para las administraciones tributarias y para el contribuyente. Dichas relaciones contribuirán a la identificación de las oportunidades para aplicar un enfoque de inspección conjunta”<sup>8</sup>. En su respuesta al cuestionario, unos pocos países mencionaron que tienen cierta (limitada) experiencia con casos MAP (Procedimiento Amistoso) y/o inspecciones conjuntas y algo más con acuerdos bilaterales APA (acuerdos previos sobre precios de transferencia). Quizás en el futuro el número de estas acciones y contactos evolucionará hacia la relación cooperativa multilateral.

## Beneficios Esperados

El cuestionario demuestra que las administraciones tributarias aplican los modelos de relación cooperativa dentro de una estrategia más amplia de gestión de riesgos con el objetivo de mejorar el cumplimiento por parte de los contribuyentes. Los modelos de relación cooperativa tienen por finalidad aportar los siguientes beneficios para las administraciones tributarias:

- a. Una relación cooperativa: una relación con la empresa basada en confianza fundada, entendimiento mutuo, apertura y transparencia, un cambio de comportamiento en cuanto a la naturaleza y la escala de la elusión fiscal/planificación adoptada.
- b. Entender el negocio: un mejor conocimiento del mundo de la empresa por parte de los funcionarios de la administración tributaria, una actitud profesional y amable, actualizaciones periódicas respecto a los eventos que afectan al contribuyente, la capacidad de predecir con cierta confianza la posición de una empresa en material fiscal; y la provisión de información por parte de las empresas sobre su entorno comercial para informar el debate sobre el código fiscal y su administración.
- c. La gerencia de riesgos: estar capacitado para hacer frente a riesgos emergentes de manera anticipada, mejor evaluación del riesgo de un grupo y tener acceso directo a la Alta Dirección y a los responsables de la gerencia de riesgo dentro de dichos grupos, que influyen sobre las decisiones que impactan sobre el riesgo fiscal, así como una actitud más firme hacia el incumplimiento por medio de la inspección y otros instrumentos coercitivos.
- d. Certeza inmediata: trabajar en tiempo real permite la resolución más expeditiva de los problemas, evita la correspondencia prolongada y litigios innecesarios, además de aportar una mayor certeza a la hora de proyectar el rendimiento fiscal.
- e. Reducción de la presión fiscal indirecta; más cumplimiento, presentación correcta y puntual de las declaraciones además del pago en plazo, con costes administrativos menores y un incremento generalizado de débitos fiscales pagados dentro de plazo y sin conflicto.



- f. Mejor calidad de información en tiempo real acerca de la evolución de la industria que potencialmente sea de valor para los legisladores.
- g. Un uso más sensato de los recursos de las administraciones tributarias y atribución más pragmática de los escasos efectivos de alta cualificación a los riesgos más altos.
- h. Mayor confianza en el sistema y juego limpio por parte de las administraciones tributarias y por parte de las empresas.

Los principales beneficios esperados de los modelos de cumplimiento cooperativo para las empresas son:

- a. Una mejor relación: una relación con la Hacienda basada en la confianza fundada, entendimiento mutuo, apertura y transparencia que lleva a menos incertidumbre respecto a las posiciones fiscales.
- b. Reputación: cumplir las expectativas del público en términos de legitimidad y equidad.
- c. Gerencia de riesgo: la capacidad de gestionar mejor los riesgos fiscales a través de acuerdos de relación cooperativa con la Administración tributaria, y la capacidad de proyectar, con un cierto grado de confianza, cuál será la posición del administrador tributario de cara a cuestiones en materia fiscal; con una actitud por parte de la administración tributaria basada en un mejor entendimiento del mundo empresarial y con un reconocimiento de la diferencia entre decisiones impulsadas por el negocio y las decisiones impulsadas por motivos fiscales.
- d. La oportunidad de poner de manifiesto problemas relativos al código fiscal o su administración.
- e. Certeza temprana: trabajar en tiempo real permite la resolución más expeditiva de los problemas, evita la correspondencia prolongada y los litigios innecesarios.
- f. Reducción de cargas administrativas: costes de cumplimiento menores; menos intrusión por la administración tributaria dado que la inspección y la actividad coercitiva se centra en aquellos que no están decididamente comprometidos con el cumplimiento con las obligaciones fiscales.

## Desafíos

Los resultados de la encuesta demuestran que la aplicación de programas de relación cooperativa está acompañada de desafíos. Tanto las administraciones tributarias como las empresas deben subsanar los siguientes problemas:

- a. La comunicación de las consecuencias del programa para los contribuyentes. Los contribuyentes que acceden a un programa de cumplimiento cooperativo pueden tener la idea de que esto dará lugar a mayor fiscalización por parte de las administraciones tributarias mientras que otros contribuyentes recelan de lo contrario, de que van a recibir menos atención y apoyo al ser considerados de “bajo riesgo” dado que los recursos de la administración tributaria serán dirigidos a los contribuyentes de más alto riesgo.
- b. Solventar problemas de índole cultural: los programas de cumplimiento cooperativo exigen cambios en la cultura y la conducta de las administraciones y

las empresas. Hay que modificar procesos operativos y actitudes y dejar de fijarse en ejercicios fiscales pasados y trabajar en tiempo real, adoptando una actitud preventiva y de solución de problemas. Son cuestiones que hay que abordar y, en caso necesario, formar al personal.

- c. Mantener la adecuada intensidad de contacto para establecer una relación con éxito, creando un entorno de apertura y confianza. Todo ello requiere el compromiso de las dos partes en cuanto a tiempo y recursos, sobre todo en las fases iniciales. Aunque con el paso del tiempo el modelo debe reducir los costes de cumplimiento para el contribuyente y para las administraciones tributarias, el compromiso inicial puede resultar complicado en tiempos de recortes de plantilla en la administración tributaria y de crisis económica para las empresas. Mientras el programa está activo es importante prestar atención constante a la adecuada gestión del tiempo. La gobernanza interna y el riesgo de crear vínculos demasiado estrechos son cuestiones que se analizan en más detalle en el Capítulo 5.
- d. El control fiscal, que se ha revelado como una característica vital del cumplimiento cooperativo, requiere atención constante. La madurez de los marcos de control fiscal es esencial y las administraciones tributarias deben invertir tener expertos de alto nivel en este ámbito. Esta temática se explora en más profundidad en el Capítulo 4.
- e. Crear indicadores para la evaluación de la consecución de los resultados esperados. Los parámetros clásicos son de valor limitado aquí dado que en su mayoría se calculan mediante la comparación de la declaración presentada con la deuda fiscal después de los ajustes. La explicación es que los parámetros existentes se centran principalmente en medidas de incumplimiento, sea este en términos de los rendimientos obtenidos de intervención diseñada para corregir el incumplimiento o en medidas más generales de la “brecha fiscal”. Las estrategias de cumplimiento dirigidas a mejorar el cumplimiento voluntario tienen menos probabilidad de generar deuda a consecuencia del control, aunque sí generan mayores ingresos con la subsanación de posiciones fiscales inciertas. La dimensión de la brecha fiscal irá decreciendo conforme mejora el cumplimiento pero esta tendencia tiende a aparecer un tanto rezagada. En el Capítulo 6 retomamos la cuestión de los parámetros en más profundidad<sup>9</sup>.

### Los hallazgos principales de las revisiones o evaluaciones

Los modelos de relación cooperativa han sido evaluados por muchos países, entre ellos Austria, Dinamarca, Los Países Bajos, Singapur, Sudáfrica, el Reino Unido y EEUU. Sudáfrica, por ejemplo, evalúa su modelo de relación cooperativa periódicamente y Austria, en colaboración con la Universidad de Viena, evaluará su modelo de manera continua hasta 2014.

La IRAS de Singapur llevó a cabo un estudio en 2011 para calibrar el efecto de su programa. El estudio, compuesto de una batería de preguntas tipo cuestionario con puntuaciones y preguntas abiertas, fue realizado entre grandes contribuyentes partícipes del programa y funcionarios dedicados al mismo. De nueve grupos de contribuyentes siete respondieron positivamente acerca del programa ETR. Los beneficios del programa citados por los contribuyentes incluyen “punto de contacto único” y el “método consultivo”. Más del 85% del personal encuestado respondió que el programa había resultado útil para la finalización de las liquidaciones tributarias. Alrededor del 70% de

las cuestiones fiscales pendientes habían quedado resueltas antes de que finalizara el tercer año de aplicación de la ETRP.

Los países que han evaluado sus proyectos piloto incluyen Dinamarca, Singapur y los Países Bajos. Hasta la fecha, cada proyecto piloto ha sido seguido por la aprobación (formal) de un modelo de cumplimiento cooperativo. Por ejemplo, en Dinamarca el proyecto piloto con seis empresas fue evaluado en 2011 y seguido de un programa en el que entre 40 y 50 de las empresas más grandes fueron invitadas a suscribir acuerdos formales de relación cooperativa. En el mismo sentido, Singapur decidió formalizar el programa de Relación cooperativa para los contribuyentes más grandes después de un periodo piloto. En los Países Bajos, los participantes del programa fueron encuestados en 2007, y la conclusión (positiva) de la evaluación fue enviada al Parlamento. El 20 de junio 2012 un Comité Independiente Gubernamental (“El Comité”) publicó una revisión independiente del mecanismo de supervisión horizontal (“*Horizontal Monitoring*” o HM) en los Países Bajos. Las cuestiones claves abordadas son si la administración tributaria ha aplicado el HM de manera eficiente y efectiva y si el HM incrementa el cumplimiento. La evaluación también examina la medida del éxito. El Comité analizó los potenciales cuellos de botella y vulnerabilidades asociadas al HM, y presentó propuestas de mejora. La conclusión principal de la evaluación es que la Agencia Tributaria holandesa ha desempeñado un papel clave en la aplicación del HM. Reconoció de manera oportuna que era necesario introducir un cambio de paradigma en su estrategia de supervisión y gestión de riesgo. La revisión igualmente reconoce que desarrollos similares han sucedido en otros países aunque posiblemente el cambio introducido al método haya sido más radical en los Países Bajos. La conclusión global de la revisión es que el Comité apoya el concepto de HM (Supervisión Horizontal) y considera que merece ser desarrollado de manera más amplia. Adicionalmente el Comité señala varias mejoras en la aplicación, que en su opinión son deseables y necesarias, sobre todo en relación a las valoraciones de la efectividad y eficiencia del programa. El Anexo B del presente Informe contiene un resumen de la revisión.

Irlanda llevó a cabo una evaluación informal de su relación cooperativa y tendrá lugar la revisión formal en 2013.

Australia ha evaluado la efectividad de su programa de cumplimiento general para los grandes contribuyentes y la evaluación incluye la contribución que aportan los productos dirigidos a la relación cooperativa tales como el ACA (Acuerdo Anual de Cumplimiento). La ATO ha desarrollado un marco de efectividad del cumplimiento y una metodología para la evaluación del impacto de su estrategia de cumplimiento. La interacción basada en la cooperación con los grandes contribuyentes es un mecanismo para lograr que los contribuyentes sean más cumplidores con sus obligaciones tributarias de forma voluntaria y permite a la ATO atribuir los escasos recursos a los riesgos más elevados, resolver antes los riesgos emergentes y proporcionar certeza práctica a los contribuyentes. Las grandes empresas que adoptan esta actitud están mejor capacitadas para hacer frente a su riesgos fiscales. Cabe esperar que el coste global de cumplimiento sea inferior en estos casos dado que, en la mayoría de los casos, la intensidad de interacción con estas empresas es menor comparada con los contribuyentes de alto riesgo.

Para el proceso de evaluación se utilizan diferentes métodos. Por ejemplo en Singapur se ha evaluado el programa ETR mediante la recogida de reacciones de las empresas y los funcionarios respecto a los beneficios y las mejoras necesarias en su programa. Adicionalmente, han hecho el seguimiento de cuántos problemas han quedado resueltos desde el comienzo del programa ETR. Otros métodos incluyen el envío de cuestionarios a

los departamentos relevantes de los contribuyentes y a los equipos de contabilidad de las administraciones tributarias, entrevistas telefónicas con los Directores Financieros o los Directores de Impuestos de las grandes empresas, reacciones de entidades independientes, por ejemplo la Oficina del Servicio de Supervisión del SARS (Servicio Tributario de Sudáfrica) en Sudáfrica y/o mediante evaluación independiente por una entidad externa. Los beneficios que las administraciones tributarias y los contribuyentes esperan de los programas relación cooperativa se han enumerados anteriormente. Los criterios de éxito de los programas por consiguiente deben considerar hasta qué punto se han materializado los beneficios esperados. El desafío que presenta la justificación de la adopción de estos programas y la posterior evaluación de su efectividad es objeto de comentario detallado en el Capítulo 6.

En cualquier caso, las medidas de éxito probablemente serán cualitativas además de cuantitativas. El Reino Unido realiza dos encuestas al año, llevadas a cabo de manera independiente, para valorar los efectos de su método desde la perspectiva del contribuyente. Abarcan el servicio al cliente y qué impacto han tenido sobre la conducta de las grandes empresas, las políticas y la administración fiscal. En Singapur un participante en el programa ETR dijo lo siguiente respecto al programa: “El programa de Relación cooperativa con el Contribuyente nos proporciona una vía de comunicación efectiva con el IRAS a través de un diálogo sincero y abierto en las diversas reuniones que se celebran a lo largo del año. La iniciativa ha contribuido a mejorar el cumplimiento voluntario de las normas fiscales vigentes en Singapur, la resolución más expeditiva de los conflictos fiscales y la conformidad con las liquidaciones tributarias”.

## Notas

1. “Settling large tax disputes” (La resolución de grandes conflictos fiscales), informe de la Oficina del Contralor e Interventor General de la Oficina Nacional de Auditoría del Reino Unido, 14 Junio 2012, [www.nao.org.uk/idoc.ashx?docId=90AECE38-AD39-4F5B-A0F5-DEE126E95D41&version=-1](http://www.nao.org.uk/idoc.ashx?docId=90AECE38-AD39-4F5B-A0F5-DEE126E95D41&version=-1)
2. Contrato Individual de Cumplimiento:  
[http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/individual\\_compliance\\_agreement\\_dv4091z1edeng.pdf](http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/individual_compliance_agreement_dv4091z1edeng.pdf)
3. Anexo 8.1 del Estudio.
4. En Noviembre 2000 Australia publicó un folleto titulado “*La relación cooperativa – trabajando con las grandes empresas en el nuevo sistema tributario*”.
5. El código aprobado por el Reino Unido y Sudáfrica se discute con más detalle en el informe FAT sobre el marco de tal código:  
<http://www.oecd.org/ctp/taxadministration/45989171.pdf>
6. OECD (2013), *Together for better outcomes: engaging and involving SME Taxpayers and Stakeholders (Juntos para obtener Mejores Resultados: Interactuar y hacer partícipes a los Contribuyentes PYMEs y Grupos Interesados)*, OECD Publishing, Paris.  
doi: [10.1787/9789264200838-en](https://doi.org/10.1787/9789264200838-en)

7. El informe fue publicado en 2011 y pone de relieve la importancia de información puntual, dirigida y exhaustiva para combatir la planificación fiscal agresiva, proporciona una panorámica de iniciativas sobre la comunicación de información introducidas en algunos países miembros de la OCDE, comenta sus experiencias respecto a la utilidad de tales iniciativas (tanto para el contribuyente como el administración tributario) y, contiene varias conclusiones y recomendaciones.
8. OECD (2010), *Informe sobre Inspecciones Conjuntas*, Paris, p. 26  
[www.oecd.org/tax/administration/45988932.pdf](http://www.oecd.org/tax/administration/45988932.pdf).
9. Aunque per se no representa un desafío, puede parecer paradójico sugerir que la relación cooperativa incrementa el monto global de impuestos recaudados a la vez que aumenta la certeza y la eficacia para el contribuyente. La tensión que parece existir entre estas dos afirmaciones merece ser estudiada. En muchos casos el proceso de establecer un a relación cooperativa implica la solución de cuestiones pendientes de antaño y puede en algunas ocasiones producir mejoras importantes en el rendimiento de las intervenciones de la Administración. Sin embargo, a más largo plazo, y de forma más importante aún, parece que la creación de estas relaciones da lugar a mayor certeza de que las declaraciones presentadas son fiables y reduce el riesgo de pagos tributarias deficitarios (o de sobrepago). La relación cooperativa también libera recursos para centrarlos en las declaraciones de más alto riesgo, dado que estas no vienen respaldadas por el mismo grado de comunicación de información o transparencia. En el caso de los contribuyentes, establecer una relación de cooperación también reduce la incertidumbre y la necesidad consiguiente de provisionar para hacer frente a posibles deudas tributarias, lo que aumenta el tipo impositivo efectivo en las declaraciones presentadas y reduce el riesgo de pagos de impuestos en exceso.

## *Bibliografía*

- ATO (Australian Taxation Office) (2000), *Cooperative Compliance - Working with Large Business in the New Tax System*, ATO, Canberra.
- IRAS (Inland Revenue Authority of Singapore), [www.iras.gov.sg/](http://www.iras.gov.sg/).
- OECD (2008), *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD Publishing.  
doi : [10.1787/9789264041813-en](https://doi.org/10.1787/9789264041813-en).
- OECD (2010), *Joint Audit Report*, OECD, Paris.
- OECD (2011), *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*, OECD, Paris.  
[www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/48322860.pdf](http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/48322860.pdf)



## Capítulo 3

### El cumplimiento cooperativo : las cuestiones clave

En el tiempo transcurrido desde la publicación del Estudio de 2008 han surgido cuatro cuestiones claves en torno a la relación cooperativa. Este capítulo está dedicado al análisis de cada una en más detalle.

#### El cumplimiento cooperativo y la estrategia de cumplimiento en general

##### *Introducción*

La función básica de una administración tributaria es la recaudación de impuestos procedentes conforme a las disposiciones de la ley. Las administraciones tributarias desempeñan esta función en un mundo en el que la ciudadanía tiene expectativas muy altas respecto a la calidad y eficiencia del servicio. Las administraciones tributarias deben hacer frente a las implicaciones del crecimiento continuo del comercio internacional, los cambios en los patrones laborales y demográficos, la movilidad internacional del capital y la mano de obra, la innovación en estructuras empresariales y productos financieros, los cambios rápidos en la tecnología y en las técnicas de intercambio de información, además de preocupaciones relativas al medioambiente y a la energía. Ante este panorama, de un entorno en continua transformación para la administración tributaria es, ahora más que nunca, esencial atribuir los recursos disponibles de manera específica y efectiva.

La gestión de riesgos de incumplimiento es esencial para lograr este objetivo. El vínculo entre la gestión de riesgos y el cumplimiento cooperativo ya se ha comentado en el contexto de la revisión de la situación actual. No obstante, es importante establecer con claridad cuáles son los principios en los que se fundamenta la gestión de riesgos y explicar cómo el cumplimiento cooperativo encaja dentro de la estrategia de cumplimiento general, así como los desarrollos en el mundo empresarial que afectan al cumplimiento. La guía sobre gestión de riesgos publicada por la Comisión Europea en el 2010 contiene la siguiente definición de la gestión de riesgos de incumplimiento:

*“Es un método sistemático mediante el cual la administración tributaria toma decisiones sustanciales sobre qué intervenciones podrían estimular el cumplimiento de manera efectiva y evitar el incumplimiento, basadas en el conocimiento de la conducta de los contribuyentes y teniendo en cuenta la capacidad disponible.”<sup>1</sup>*

Las administraciones tributarias solo pueden beneficiarse de la gestión de riesgos de incumplimiento si hacen la distinción entre áreas que representan un alto riesgo y aquellas otras de riesgo bajo o insignificante, y responden e influyen sobre ellas de manera coherente.

Las estrategias de gestión de riesgos deben igualmente beneficiar a los contribuyentes que tienen capacidad y disposición favorable a cumplir con sus obligaciones tributarias. Por ejemplo, los contribuyentes que muestran rasgos de “alto riesgo” pueden esperar ser objeto de mayor escrutinio y acción coercitiva, pero sería razonable que los

contribuyentes cuya conducta es transparente y no presentan problemas de alto riesgo tributario, recibieran apoyo y tuvieran menores costes de cumplimiento.

### ***El Marco para la Gestión de los Riesgos Asociados con el Cumplimiento***

La nota orientativa del FAT “*Managing and Improving Tax Compliance*”<sup>2</sup> (Cómo Gestionar y Mejorar el Cumplimiento), publicada en 2004, hace hincapié en la importancia de principios modernos de gestión de riesgos para hacer frente al incumplimiento fiscal. La nota define el cumplimiento como la medida en la que el contribuyente cumple con sus obligaciones en las cuatro áreas interconectadas de registro censal, presentación de declaraciones, comunicación de datos relevantes y pago de impuestos. Ofrece un marco completo para la gestión de los riesgos asociados al cumplimiento basado en principios de gestión modernos. En este contexto la nota señala la importancia de alcanzar un conocimiento más profundo de los factores que impulsan la conducta del contribuyente con el fin de estar en mejor situación para diseñar y aplicar la respuesta adecuada a los riesgos asociados al cumplimiento.

La filosofía del FAT es coherente con el análisis de la estrategia de cumplimiento que ha surgido de otros foros internacionales, por ejemplo, la Unión Europea. En años recientes la Gestión de Riesgos ha avanzado de forma sustancial hasta convertirse en proceso sistemático para adoptar decisiones efectivas y eficaces abarcando una amplia gama de instrumentos de cumplimiento, entre ellos las intervenciones dirigidas a la estimulación del cumplimiento voluntario y a la prevención del incumplimiento, y que responden a la conducta de los contribuyentes.

La nota informativa FAT de 2010 “*Understanding and Influencing Taxpayers’ Compliance Behaviour*”<sup>3</sup> (Cómo Entender e Influir en la conducta del Contribuyente relativa al cumplimiento) contribuyó a este fin al identificar los factores principales que impulsan la conducta del contribuyente en lo tocante al cumplimiento. Aquellos se agrupan en cinco categorías (la economía, las normativas, la disuasión, la oportunidad y la equidad) y se discuten a la luz de la experiencia de las administraciones tributarias y la literatura académica al respecto. La nota estableció que algunos de los factores tienen menos importancia como predictores del cumplimiento de lo que suponían algunos modelos económicos, y puso énfasis en la noción de que las cinco categorías de factores impulsores no deben ser consideradas de manera aislada sino como factores que interactúan de modo complejo y en ocasiones dan lugar a resultados imprevisibles.

La nota orientativa de 2004 y la nota informativa de 2010 han proporcionado, junto a otras notas de orientación y de información publicadas a lo largo de los años, un marco común para la discusión sobre la gerencia de los riesgos asociados con el cumplimiento.

En respuesta a estos nuevos trabajos sobre los riesgos asociados al cumplimiento y los factores que impulsan la conducta de los contribuyentes, las administraciones tributarias han introducido estrategias operativas que establecen el equilibrio entre las actividades tradicionales de coerción y los métodos más innovadores que ofrecen vías más efectivas para alcanzar mayores niveles de cumplimiento. Una estrategia de cumplimiento moderna se centra en prestar la atención adecuada a cada categoría de contribuyente. La conducta cumplidora requiere una respuesta diferente a la de la conducta incumplidora. La conducta cumplidora requiere apoyo mientras la conducta incumplidora, según cuál sea la causa, puede requerir medidas contundentes.

El cumplimiento o incumplimiento de las normas fiscales es el resultado de la interacción continuada entre el gobierno, las administraciones tributarias y los



contribuyentes. La gestión del cumplimiento ha de tener estos diferentes factores en consideración. Ello implica que las administraciones tributarias deben no sólo focalizar su atención en los contribuyentes, sino también en la actividad y el desempeño propio. Ese desempeño es, de por sí, uno de los factores que impulsan la conducta del contribuyente.

En el pasado las administraciones tributarias aplicaban el método de orden-y-control<sup>4</sup>. Desde finales del último siglo, las administraciones tributarias han desplazado su foco de atención hacia la gestión de riesgos y ahora solamente toman medidas si existe un riesgo real. En términos telegráficos se podría decir que el método consiste en la cooperación cuando sea posible y coerción cuando sea necesaria. Esto concuerda con lo que llevan diciendo los académicos desde comienzos de los años 1990<sup>5</sup> y con la teoría de la reglamentación reactiva, que es un elemento vital para la estrategia relativa al cumplimiento de las administraciones tributarias tal como se ha comentado en informes FAT anteriores del FAT<sup>6</sup>. La introducción de métodos de cumplimiento cooperativo por parte de las administraciones tributarias encaja dentro de esta nueva estrategia. El elemento vital de la estrategia de cumplimiento es que se premie la conducta cumplidora y se sancione la conducta incumplidora y es en este contexto general donde hay que considerar el cumplimiento cooperativo.

El desarrollo de modelos de cumplimiento cooperativo ha de ser considerado en el contexto de cambios más amplios en el entorno empresarial y de la aplicación de normas de transparencia en general más exigentes, cambios que han quedado reflejados también en las normas sobre transparencia en materia fiscal. Algunos países están introduciendo estándares internacionales y legislación interna que exigen a las grandes empresas ser más transparentes respecto a su información financiera. En particular, la Ley Sarbanes-Oxley (“SOX”)<sup>7</sup> en Estados Unidos estableció nuevas normas aplicables a los Consejos Administración de todas las empresas cotizadas, a los directivos y a las empresas de auditoría.

La importancia de la transparencia en materia fiscal queda demostrada por el hecho de que en el primer año de aplicación de SOX la función fiscal representó un tercio, aproximadamente, de las “debilidades materiales” comunicadas y que la tendencia parece continuar.<sup>8</sup>

Los organismos internacionales encargados de establecer las normas internacionales de contabilidad financiera están activamente considerando introducir la obligación de comunicar cualquier contingencia relativa a las deudas fiscales. En los Estados Unidos la norma denominada “FIN 48”<sup>9</sup> exige el análisis de las posiciones fiscales materiales de acuerdo con la norma contable 109 del FASB (*Financial Accounting Standards Board*) denominada “Impuesto sobre Beneficios” (*Accounting for Income Taxes*). FIN 48 y SOX no son de aplicación exclusiva a las multinacionales en EEUU, pueden ser aplicadas a las filiales americanas de grandes empresas con sede en el extranjero y a otras entidades no residentes en EEUU registradas en la Comisión Nacional de Bolsa y Valores Americana (*US Securities and Exchange Commission*).

Según una normativa introducida en Estados Unidos y Australia, a la hora de presentar su declaración fiscal las empresas están obligadas a informar a la administración tributaria de sus posiciones fiscales sobre las que no exista suficiente certidumbre (que en Australia se conoce como “posición fiscal a declarar” o RTP). La agencia tributaria americana (IRS) anunció en enero de 2010 la obligación de declarar en lo sucesivo las prácticas fiscales inciertas (UTP), obligación declarativa que encuentra su fundamento en la norma FIN 48. Con la puesta en práctica de esta obligación de declaración la administración tributaria tiene inmediato acceso a la información contable

que se refiere a las posiciones fiscales inciertas. Consecuentemente, muchas empresas grandes han modificado su actitud respecto al cumplimiento, al gobierno corporativo y a la ética empresarial.

### ***Cómo entender mejor la conducta del contribuyente***

Los motivos del cumplimiento o incumplimiento de las normas fiscales es una cuestión de suma importancia para las administraciones tributarias. Los motivos de la conducta del contribuyente pueden servir de punto de partida para las actividades relacionadas con el cumplimiento. Entender la conducta del contribuyente es por tanto vital para las administraciones tributarias. La doctrina señala diversas motivaciones y condiciones que pueden resultar en (in)cumplimiento fiscal.

Ciertos modelos conductistas de cumplimiento fiscal basados en elementos económicos o en los instrumentos disponibles sugieren que las personas comparan los beneficios derivados de la evasión fiscal con las posibilidades de detección (según su propia percepción), así como las sanciones aplicables si se descubre la evasión. Dichos modelos económicos parece que constituyen una base importante para las políticas puestas en práctica por muchas administraciones tributarias con el fin de fomentar el cumplimiento y reducir la evasión. Sin embargo, es poco frecuente que los riesgos de cumplimiento de grandes contribuyentes incluyan la evasión fiscal, normalmente se trata de planificación fiscal mediante estructuras perfectamente válidas desde un punto de vista formal. Sin embargo, existen entre ambos tipos de contribuyentes aspectos comunes a la hora de entender los factores económicos que impulsan la conducta incumplidora. El éxito de algunas estrategias de planificación fiscal depende en mayor o menor medida de la ausencia de una obligación de comunicar a la Administración las posiciones fiscales inciertas con menores probabilidades de prevalecer en caso de control por la administración tributaria por considerarse agresivas. Tales estrategias toman en cuenta las probabilidades de que tales posiciones sean efectivamente detectadas y puestas en tela de juicio.

Visto desde la perspectiva de un modelo racional de comportamiento por parte del contribuyente en términos económicos, la imposición de mayor transparencia y comunicación de información es de vital importancia para modificar las probabilidades (en la realidad y en la percepción por el contribuyente) de que las estrategias de planificación fiscal agresiva sean detectadas. Al menos en el corto plazo, las ventajas derivadas de la adopción de posiciones fiscales inciertas disminuyen ante la necesidad de un cálculo más prudente a la hora de dotar las provisiones para hacerlas frente. Esta percepción, junto al mayor riesgo de detección y de actuaciones administrativas derivadas de la aplicación de normas de transparencia más exigentes como las anteriormente descritas, reduce el valor actual neto de muchos de los esquemas de planificación fiscal agresiva. Por consiguiente, el valor económico de una estrategia fiscal agresiva que asume la ausencia de obligaciones de declaración de posiciones fiscales inciertas disminuye con la transparencia. En definitiva, una mejor comunicación de información tributaria inclina la balanza a favor del cumplimiento cooperativo.<sup>10</sup>

No obstante, las administraciones tributarias son conscientes de que difícilmente se explican todas las conductas del contribuyente en base a modelos económicamente racionales. La importancia de las pautas de comportamiento tanto a nivel individual como y social se ha reconocido como factor determinante de la conducta conducente al cumplimiento desde hace mucho tiempo: los individuos no están motivados exclusivamente por el interés propio y no actúan siempre en base a un análisis de pura

rentabilidad económica sino que, más bien, son las convicciones personales sobre lo que es correcto e incorrecto y las reacciones esperadas del entorno social de cada uno, las que con mayor frecuencia motivan conductas fiscales cumplidoras o incumplidoras. Es más, en tiempos recientes, factores como la legitimidad, la equidad y la confianza son reconocidos como factores aún más importantes por los estudios sobre cumplimiento con las normas. Esto se predica tanto de los directivos de las grandes empresas como de los particulares.<sup>11</sup>

Desde la crisis económica y financiera iniciada en 2008 se ha suscitado un interés público sin precedentes en torno a las estructuras adoptadas por las multinacionales respecto de las normas fiscales y en varios casos se ha demostrado que aquéllas no satisfacen las expectativas del público, de legitimidad y equidad. Tal como comentamos en el Capítulo 4, hoy en día los riesgos de adquirir una mala reputación se valoran como aspectos importantes de un buen gobierno corporativo.

Estudios innovadores en el campo de la psicología social (por ejemplo Kirchler, Cialdini y Braithwaite) han modificado las opiniones sobre el cumplimiento en los últimos años, a la par que se han desarrollado nuevos métodos para modificar las conductas en el desempeño de la función supervisora del gobierno. La investigación también sugiere que en general, la frecuencia de las inspecciones y la imposición de sanciones no demuestran que exista una correlación sustancial con el grado de cumplimiento<sup>12</sup>. Estas evidencias ofrecen una visión alternativa en cuanto a los factores que impulsan al cumplimiento de las normas, diferente a la que proponían los modelos económicos racionales. No obstante, ambos planteamientos conducen a la misma conclusión: que las estrategias fundadas en el cumplimiento cooperativo son preferibles a aquellas que dependen exclusivamente de medidas coercitivas.<sup>13</sup>

Los expertos que participaron en la Red de Grandes Empresas del FAT han sometido a debate las actitudes y conductas que tienden a apoyar a una relación basada en la cooperación y aquellos otros que podrían provocar una actitud de contraposición entre las partes. El debate partió de una visión general de las características de una sociedad que probablemente tendería a incidir, directa o indirectamente, en la naturaleza de la relación. Las conclusiones del debate están contenidas en forma de diagrama en el Anexo C.

## **El cumplimiento cooperativo e igualdad ante la Ley**

Desde la publicación del Estudio de 2008 algunos comentaristas han planteado dudas sobre la compatibilidad del concepto “Relación Cooperativa” con el principio constitucional de igualdad ante la Ley. Si algunas empresas gozan de una relación cooperativa y de las consiguientes ventajas, enumeradas en el Estudio de 2008, ¿quedan las demás empresas discriminadas?<sup>14</sup> Puesto que se ha planteado la duda, es necesario analizar este asunto, aunque puede que sea más un problema de percepción que un verdadero problema. Por ejemplo, la frase “El palo y la zanahoria” sugiere un incentivo explícito para el contribuyente que quiera entablar una relación cooperativa. Sin embargo, aunque la frase fue utilizada en uno de los documentos trabajo publicados conducentes al Estudio de 2008, en la versión definitiva esta frase quedó excluida.

EL principio de igualdad ante la Ley es, en la mayoría de los países, un componente fundamental de la constitución, sean jurisdicciones de “Derecho Común” al estilo sajón, sean jurisdicciones regidas por un Código Civil al estilo continental. Las palabras de Lord Hoffman, un juez de la máxima autoridad del Reino Unido, hablando en la tradición del

Derecho Común en un caso instruido en el Privy Council (Consejo Privado), ilustra tanto la importancia como las características esenciales del principio con absoluta claridad:

*“Sus Señorías no dudan de que tal principio constituye uno de los elementos constitucionales de la democracia y que impregna a cualquier constitución democrática. De hecho, sus Señorías irían aún más lejos y dirían claramente que dispensar el mismo trato a casos iguales y un trato diferente a casos desiguales es un axioma general del comportamiento racional. Resulta a menudo invocado por los tribunales en los casos enjuiciados como fundamento para declarar irracional a un acto administrativo.”<sup>15</sup>*

El principio de igualdad ante la Ley queda explicitado en la Constitución escrita de muchos países<sup>16</sup>. A pesar de la diversidad de marcos jurídicos, el principio de igualdad ante la ley se concibe de manera homogénea en los países donde es aplicable. Esencialmente lo que supone es que los ciudadanos en la misma situación deben ser tratados de la misma manera y que cualquier diferencia de trato sea el resultado racional de diferencias objetivas en circunstancias relevantes del caso en cuestión. Por tanto, la igualdad ante la Ley no significa que todo el mundo deba ser tratado de la misma manera, sino que es necesario que cuando haya diferencia de trato sea justificada.

¿Cuáles son las implicaciones del principio de igualdad ante la ley para las administraciones tributarias? El principio no significa que todos los contribuyentes serán tratados exactamente de la misma manera. Por ejemplo, la decisión de inspeccionar a un contribuyente no implica que todos los contribuyentes tengan que ser inspeccionados. Lo que sí significa es que la decisión de seleccionar a un contribuyente para que sea objeto de inspección ha de ser el resultado de un proceso objetivo y racional y no de un prejuicio irracional. En las administraciones tributarias modernas el proceso de evaluación de riesgo constituye el proceso objetivo y racional que justifica la diferencia motivada de trato dispensado a casos específicos, y que asegura que los escasos recursos a la disposición de la administración tributaria se apliquen de la manera más eficiente en términos de coste.

¿Cuál es, por consiguiente, la justificación objetiva para la decisión de entablar una relación de cumplimiento cooperativo con ciertos contribuyentes pero no con otros?

*En la respuesta a esta pregunta es importante tener claro desde el inicio lo que no busca la relación cooperativa: no debe generar un resultado fiscal diferente ni más favorable para el contribuyente. Por el contrario, la relación cooperativa ha sido adoptada por las administraciones tributarias como mecanismo más efectivo de lograr el cumplimiento de las obligaciones tributarias. El objetivo de asegurar el pago puntual de las deudas tributarias es el objetivo común de todas las estrategias de cumplimiento adoptadas por las administraciones tributarias. Estas administraciones han dejado claro en las publicaciones sobre la relación cooperativa que el objetivo es asegurar el cumplimiento oportuno de las deudas tributarias. Por ejemplo, la guía sobre Control Horizontal (Horizontal Monitoring) publicada por la administración tributaria de los Países Bajos (Tax and Customs Administration's Guide to HM) incluye la siguiente declaración: “El objetivo de la Administración Tributaria y Aduanas de los Países Bajos es promover la adecuada observancia de las normas fiscales, aduaneras y otras conexas: el mantenimiento y la mejora del cumplimiento. El cumplimiento se refiere a la voluntad (en principio presunta) del contribuyente y de las personas con derecho a prestaciones sociales, a respetar sus obligaciones legales.”<sup>17</sup>*

Visto que el resultado de la relación cooperativa en cuanto a la cantidad de impuestos que debe pagar una gran empresa ha de ser la misma que la que resultaría de un método más tradicional basado en la inspección tributaria, no se plantea ningún problema en cuanto a la igualdad ante la Ley. Sin embargo las grandes empresas sí derivan algún beneficio de ser parte en una relación de cumplimiento cooperativo. Estos beneficios quedaron pormenorizados en el Estudio de 2008:

*“En base a las conversaciones con la comunidad fiscal empresarial y a las experiencias de programas piloto en los EEUU, Países Bajos e Irlanda, creemos que la comunicación temprana y la resolución de conflictos beneficiará a los contribuyentes en la gestión de sus riesgos fiscales. La conveniencia de la seguridad jurídica inmediata, en particular para las grandes empresas, ha sido un rasgo destacado de estas consultas..*

*De hecho, se puede reducir sensiblemente el número de comunicaciones de información en aplicación de las obligaciones de declaración que atañen a las empresas cotizadas (como rendir cuentas a sus accionistas o cuestiones de gobierno corporativo), así como tiempo dedicado a inspecciones fiscales, si las operaciones complejas que potencialmente acarrearán conflictos fiscales quedaran resueltas de modo temprano, a ser posible en tiempo real.*

*Adicionalmente, creemos que a más largo plazo el contribuyente percibirá ventajas financieras tangibles al reducirse el coste de cumplimiento. Si las administraciones tributarias pueden focalizar con éxito sus recursos en problemas de alto riesgo y en la conducta de alto riesgo de los contribuyentes, para el contribuyente de bajo riesgo también serán evidentes las ganancias a largo plazo..*

*Nuestras consultas también indican que el examen en tiempo real por las administraciones tributarias lleva a la mejor integración de los problemas fiscales en el momento de estructurar los acuerdos.”<sup>18</sup>*

Dado que de por sí estos beneficios son importantes, es razonable preguntar si el hecho que solo están al alcance de algunos contribuyentes no contraviene el principio de igualdad ante la Ley. Dicho de otra manera, ¿puede quedar justificada una diferencia de trato si existen diferencias entre unos casos y otros? El hecho de que un acuerdo de cumplimiento cooperativo esté condicionado por la voluntad del contribuyente de adoptar ciertas conductas ayuda a contestar a esta pregunta. Tal como expone el Estudio de 2008, los contribuyentes que desean entablar una relación cooperativa con una administración tributaria deben mostrarse dispuestos a comunicar información y actuar con transparencia. El Estudio de 2008 explica lo que se entiende por comunicación de información y transparencia. En resumen, la comunicación de información significa que el contribuyente suministrará a la administración tributaria toda la información necesaria para un análisis de riesgo informado y no se limitará a suministrar solamente aquella información que es de obligada declaración en de acuerdo con la ley. La transparencia proporciona el marco en el cual esta comunicación se realiza.

Para lograr la comunicación de información y la transparencia necesarias, el contribuyente ha de establecer los mecanismos de control interno que garanticen que las declaraciones presentadas a la administración tributaria son correctas y que las transacciones o posiciones que generan incertidumbres fiscales materiales (importantes) sean declaradas. Esto es lo que se llama Marco de Control Fiscal (*Tax Control Framework*) al que se ha hecho referencia y que se examina con detalle en el siguiente

capítulo. La importancia del MCF en el contexto actual es que la administración tributaria lo puede evaluar objetivamente en el proceso de análisis de riesgo. La existencia de un MCF efectivo, junto a la voluntad explícita del contribuyente de cumplir con las obligaciones de comunicación de información y transparencia más allá de sus obligaciones legales, aporta una base objetiva y racional para un trato diferente. La administración tributaria puede tener confianza justificada en las declaraciones recibidas de los contribuyentes que cumplen los requisitos y en que los riesgos fiscales importantes y las incertidumbres serán puntualmente comunicados.

Las administraciones tributarias se ven obligadas a adoptar un método diferente y más intrusivo para conocer la posible presencia de riesgos fiscales en el caso de un MCF insuficiente y/o si un contribuyente no muestra la voluntad de suministrar más información de la que le es exigida por Ley. La presencia de acuerdos de buen gobierno con la administración tributaria, tema que se aborda en el capítulo cinco, ofrece garantías adicionales de que las diferencias de tratamiento son el resultado de un proceso racional.

El Estudio de 2008 se focaliza en las grandes empresas y ello ha generado también dudas respecto a la equidad. Específicamente, si el contribuyente más pequeño no tiene acceso a los beneficios de una relación cooperativa, esto crea desigualdades<sup>19</sup>. En la práctica, la complejidad y la escala de los negocios de una empresa multinacional exige un método de organización diferente al que requiere la gestión del cumplimiento de una empresa más pequeña. Las necesidades de la pequeña empresa también son diferentes y la mayoría prefiere cumplir con sus obligaciones sin tener que recurrir al contacto directo o frecuente con la administración tributaria. Es más, hay tantas pequeñas empresas que las administraciones tributarias tienen que apoyarse en métodos que permitan la comunicación para muchos en lugar del contacto individual y para lograr este fin los intermediarios desempeñan un papel importante. Sin embargo, las administraciones tributarias reconocen que los principios básicos de la relación cooperativa son aplicables a las pequeñas empresas y han estado explorando maneras de aplicarlos en la práctica al segmento de las PYMEs. El FAT ha llevado a cabo un análisis de las modalidades en que las administraciones tributarias están desarrollando relaciones basadas en la cooperación con las PYMEs mediante estrategias de compromiso y participación. Los resultados se han publicado en paralelo a este informe.<sup>20</sup>

En general, se constata que la decisión de una administración tributaria de ofrecer al contribuyente que sea capaz de demostrar que representa un bajo riesgo, entablar una relación cooperativa es parte integral del proceso de evaluación de riesgos, un proceso que es coherente con el principio de igualdad ante la Ley. A fin de cuentas, si el contribuyente está dispuesto a comunicar la información y a ser transparente y aplica un MCF sólido, en principio debe tener acceso a los beneficios que aporta la relación cooperativa.<sup>21</sup>

Siempre y cuando la administración tributaria establezca la relación cooperativa con el contribuyente en base a una evaluación explícita y objetiva de la capacidad y la voluntad del mismo de cumplir las exigencias de comunicación de información y transparencia y a la adecuación de su MCF, no hay conflicto aparente con el principio de igualdad ante la ley. No obstante, es un hecho que algunos comentaristas opinan que podría existir tal conflicto y los motivos merecen consideración.

Es posible que realmente sea cuestión de percepción derivada del lenguaje utilizado. En particular de la terminología “*Enhanced relationship*” (literalmente “Relación Mejorada”) utilizada que incluso es difícil de traducir a otros idiomas y, si se saca del contexto explicativo del Estudio de 2008, puede dar la impresión involuntaria de que la mejora de la relación implica algún beneficio más allá de aquellos explicados en el

mismo Estudio, entre ellos posiblemente la reducción de la deuda fiscal. Por consiguiente, la importancia atribuida a los resultados que se atribuyen a las administraciones tributarias, comentada anteriormente, puede que haya sido pasada por alto. Como se ha explicado en el Capítulo 1, es por este motivo por el que se ha sustituido el término “relación cooperativa” (literalmente “relación mejorada”) por cumplimiento cooperativo.

## El cumplimiento cooperativo y el espíritu de la Ley

El concepto “Espíritu de la Ley” no fue examinado de manera explícita en el Estudio de 2008, pero en 2010 el FAT publicó “Marco para un Código Voluntario de Buena Conducta para los Bancos y las Administraciones Tributarias”.<sup>22</sup> El Marco, creado en base a una relación de confianza mutua entre las administraciones tributarias y los contribuyentes fue descrito por primera vez en el Estudio de 2008. El Marco trata de solucionar el problema de la utilización o la promoción de estructuras de planificación fiscal agresiva. Según el Estudio de 2008, los elementos de la planificación fiscal agresiva más preocupantes son:

*“La planificación que implica adoptar una posición fiscal formalmente sostenible pero que tiene consecuencias ni previstas ni queridas por la ley respecto a los ingresos fiscales. Adoptar una posición fiscal favorable para el contribuyente sin declarar abiertamente que existe incertidumbre sobre si aspectos importantes de la declaración fiscal son conformes con la Ley.”<sup>23</sup>*

El Marco sugiere que los Bancos que suscriban el código voluntario acuerdan no llevar a cabo planificación fiscal agresiva (tal como queda descrita en el Estudio de 2008) y comunicar sin reservas las incertidumbres acerca del tratamiento de asuntos importantes en una declaración si hay una operación que podría constituir un ejemplo de planificación fiscal agresiva. Cuando se introdujo en el Reino Unido, el Código de Conducta sobre Fiscalidad para los Bancos (*Code of Practice on Taxation for Banks*) el 9 de diciembre 2009, incluyó la siguiente afirmación:

*“El Gobierno espera que todos los grupos de bancos, sus filiales y sucursales con actividad en el Reino Unido, cumplan con el espíritu, además de la letra, de la Ley Tributaria y que sabrán discernir y acatar las intenciones del Parlamento.”<sup>24</sup>*

El concepto del “espíritu de la Ley” se esgrimía para combatir el primer tipo de planificación fiscal agresiva. El segundo queda cubierto por la obligación de mostrar apertura y transparencia. El concepto ha sido adoptado a escala internacional desde la revisión de 2011 de las “*Guidelines for Multinational Enterprises*” (Orientaciones de la OCDE para Empresas Multinacionales). Estas concluyen con un capítulo sobre fiscalidad que contiene la siguiente afirmación:

*“En particular, las empresas deben cumplir con la letra y el espíritu de las leyes y las normas fiscales de los países en los que operan. Cumplir con el espíritu de la ley significa discernir y acatar las intenciones del legislativo. No obliga a una empresa a pagar más de lo que legalmente le corresponde de acuerdo con tal interpretación.”<sup>25</sup>*

El comentario que se inserta a continuación explica el concepto en más detalle:

*“Si una empresa toma las medidas necesarias para determinar la intención del legislativo e interpreta las normas fiscales de forma coherente con esa intención, a la luz de la literalidad de la norma y de los antecedentes legislativos relevantes y del contexto, entonces, esa empresa cumple con el espíritu de la ley y los*

*reglamentos. Las transacciones no deben quedar estructuradas de manera que sus consecuencias fiscales no sean coherentes con las consecuencias económicas subyacentes a las mismas, excepto que exista legislación específica diseñada para lograr ese fin. En ese caso, la empresa debería opinar de buena fe que la transacción está estructurada para dar el mejor resultado fiscal para la empresa sin que sea contrario a las intenciones del legislador”.*<sup>26</sup>

Las referencias al “espíritu de la ley” en las Orientaciones y en el contexto del cumplimiento cooperativo han llevado a algunos comentaristas y profesionales a temer que dará lugar a un cumplimiento en exceso por parte de las empresas.<sup>27</sup> Las empresas también han manifestado su preocupación con el concepto y su temor de que implica la existencia de un corpus interpretativo evaluable, independiente y tangible más allá de los términos legales o de los antecedentes legislativos. La complejidad de las operaciones empresariales y de las normas tributarias hoy en día es tal que deja un margen legítimo para que existan diferencias de opinión respecto a lo que constituye planificación fiscal agresiva y a qué resultado fiscal es realmente consecuente con el espíritu de la ley. La administración tributaria tendrá su opinión al respecto y, tal y como reconoce el Estudio de 2008, mecanismos que permitan a los contribuyentes obtener resoluciones administrativas tempranas que puedan ofrecer la necesaria certeza. En cuanto a esas resoluciones, algunas empresas han comentado que las administraciones tributarias deben velar por que los niveles de certeza en el cumplimiento cooperativo no sean inferiores a los que pueden ser logradas a través de consultas tributarias formales: habría menos aliciente para participar si el cumplimiento cooperativo ofreciese menos certeza.

En Italia los contribuyentes tienen la posibilidad (o según las circunstancias la obligación) de solicitar a la administración tributaria una resolución previa con el fin de aclarar si la legislación relevante es aplicable a ciertos casos o en relación a posibles casos de normas anti-elusión. En referencia a los casos de anti-elusión, el sistema italiano prevé que los contribuyentes puedan solicitar diferentes tipos alternativos de resolución fiscal anticipada con el fin de obtener certeza anticipada sobre ciertas transacciones que están en el ámbito de las normas generales o específicas anti-evasión. Austria y Noruega aplican sistemas de resolución anticipada. Las resoluciones son vinculantes para la administración tributaria (siempre y cuando la transacción sea ejecutada tal y como queda descrita en la resolución) pero el contribuyente puede decidir si invoca la resolución o no. Las autoridades Austriacas encuentran útiles las resoluciones anticipadas bilaterales y unilaterales (que sólo son factibles si se refieren a cuestiones de fiscalidad de un grupo de empresas, reestructuraciones empresariales y precios de transferencia) para obtener información y para la detección precoz de posibles estrategias de planificación fiscal agresiva. Para las autoridades Noruegas, las resoluciones son útiles y fomentan su uso en el ámbito del proyecto piloto.

No obstante, el contribuyente puede discrepar con las autoridades tributarias respecto a si el resultado fiscal es consecuente con el espíritu de la ley y el Consejo de Administración de empresas cotizadas tiene el deber fiduciario hacia sus accionistas de no pagar más impuestos de los debidos. Por este motivo algunos miembros de la comunidad empresarial tienen reservas sobre la utilidad del concepto del “espíritu de la ley” para resolver las posiciones fiscales inciertas. En última instancia, si las Partes no pueden ponerse de acuerdo, los tribunales deben decidir cómo se ha de aplicar la ley teniendo en cuenta los hechos específicos de cada caso. Si el cumplimiento cooperativo no permitiera tales discrepancias y la posibilidad de que un tribunal resuelva estas diferencias en caso necesario, se podría objetar que el contribuyente que suscribe acuerdos de cumplimiento cooperativo con las administraciones tributarias, en efecto,



está aceptando que la opinión que debe prevalecer es la de la administración tributaria. Esta situación implicaría pagar más impuestos de los que legalmente son debidos en las ocasiones en que la opinión de la administración tributaria no resulta apoyada por los tribunales, o no lo hubiera sido en caso de que se les hubiese solicitado examinar el asunto.

El cumplimiento cooperativo no debe poner a la administración tributaria en posición “ventajosa” en cuanto a la interpretación de la ley, porque ello podría llevar a que la “doctrina” creada por la administración tributaria sustituya a las normas tributarias decididas por el parlamento, o a la jurisprudencia generada por los tribunales. A la hora de interpretar el “espíritu de la ley” la administración tributaria debe guiarse por las mismas orientaciones en el contexto de la relación cooperativa que en una inspección tradicional. Es sumamente importante dejar claro que dentro del ámbito de la relación cooperativa, en este sentido no hay ventajas ni desventajas. Con el fin de lograr este objetivo, la administración tributaria podría contemplar hacer públicas para todos los contribuyentes las decisiones y las interpretaciones relativas a asuntos fiscales de difícil solución, guardando la anonimidad de las entidades afectadas.

En la práctica, el concepto del espíritu de la ley tal como está explicado en las orientaciones de la OCDE para las Empresas Multinacionales (*MNE Guidelines*),<sup>28</sup> proporciona unas orientaciones muy útiles sobre lo que podría preocupar a las administraciones tributarias. Sin embargo, debe haber cabida para que los contribuyentes y las administraciones tributarias tengan diferencias de opinión genuinas en cuanto al tratamiento fiscal idóneo para algunas transacciones, incluso dentro del marco de una relación basada en la cooperación. En algunos casos es muy difícil interpretar el “espíritu de la ley” y por consiguiente es de esperar que la administración tributaria y el contribuyente tengan opiniones discrepantes sobre estos asuntos. Esta situación es posible en una relación cooperativa siempre que el contribuyente sea abierto y transparente respecto a su posición. Por lo tanto, es vital que cuando el contribuyente adopte una posición en su declaración que sea contraria a la opinión de la administración tributaria, lo declare. La planificación fiscal que “juega al escondite” en cuanto a la comunicación de información, evidentemente no es compatible con una relación cooperativa. Pero la declaración pormenorizada de una posición contraria a la opinión de la administración tributaria de por sí solo no es inconsecuente con una relación de cooperación. La relación cooperativa trae implicaciones en cuanto a la resolución de los conflictos que puedan surgir entre las partes y las retomaremos posteriormente, pero los contribuyentes deben tener la posibilidad de someter su punto de vista para la consideración de los tribunales si fuese necesario.

Podría objetarse que la existencia de conflictos probablemente erosione los beneficios (mayor certeza y menores costes) supuestamente derivados de la relación de cooperación para los contribuyentes y las administraciones tributarias. Pero en realidad el número de conflictos que surgen dentro del contexto de una relación basada en la cooperación se autolimita. Es muy probable que un contribuyente que adopte una serie de posiciones contrarias a las opiniones de la administración tributaria defienda sus posiciones en los tribunales, y pierda la mayoría o todos sus casos, revise rápidamente su estrategia fiscal. En la misma línea, una administración tributaria que frecuentemente impugne las posiciones adoptadas por el contribuyente pero no tenga éxito en los tribunales tendrá que replantear su opinión de la ley. Evidentemente son dos situaciones extremas pero ilustran la dinámica que mantendrá a los conflictos dentro de unos límites razonables cuando las partes respetan los principios de apertura y transparencia que son primordiales para el cumplimiento cooperativo.

Sin tener en cuenta sus criterios relativos al espíritu de la ley, no es muy probable en todo caso, que un contribuyente cuya estrategia se base en la planificación fiscal agresiva esté interesado en una relación que le exija la declaración de información completa. Las posiciones fiscales diseñadas para frustrar las intenciones del legislador van a atraer la atención del legislador y de la administración tributaria. El legislativo puede decidir cambiar la ley para que no quepa la menor duda. Esto puede ser costoso para el contribuyente aun si el cambio es prospectivo, si la trama en cuestión implica importantes costes de puesta en marcha y si el valor del plan se ha estimado sobre la base de su vigencia durante un lapso de tiempo.<sup>29</sup> Esto recalca aún más la importancia de la relación cooperativa dentro del contexto de una estrategia de cumplimiento más amplia que incluye respuestas efectivas ante los contribuyentes que juegan al escondite y que se han comentado anteriormente.

### **Cómo gestionar los conflictos dentro del cumplimiento cooperativo**

Los sistemas de cumplimiento cooperativo tienen por objetivo, en general, la resolución más expeditiva de los conflictos. La comunicación de información y la transparencia son esenciales para la gestión de conflictos. En este sentido, no importa si la declaración de información es obligatoria o voluntaria siempre que el contribuyente y la administración tributaria tengan la voluntad de resolver el conflicto. Esa voluntad de resolver el conflicto lo antes posible es el motivo por el que las disputas se pueden resolver con mayor celeridad dentro de una relación basada en la cooperación. La exposición sobre el proceso de resolución de conflictos demuestra por qué esto es así.

Dentro de una relación cooperativa el momento en el que se produce el conflicto es sumamente importante. Cabe destacar dos momentos: la primera clase de disputas consiste en aquellas que existían antes de establecerse la relación cooperativa mientras la segunda clase abarca los conflictos que surgen una vez establecida la relación.

Esta nueva modalidad de operación a menudo incluye un esfuerzo concertado para resolver cualquier disputa ya existente entre la administración tributaria y la gran empresa. Estos conflictos pueden ser resueltos bien por acuerdo o bien por contencioso. En el Capítulo 2 nos referimos a la discusión en el Estudio de 2008 sobre las técnicas de resolución alternativa de los conflictos como mecanismo que puede ayudar en la resolución de conflictos “con imparcialidad”. Una vez establecida la relación de cumplimiento cooperativo estas técnicas alternativas de resolución de conflictos pueden ser la mejor vía de resolución de los que surjan en ese contexto, aunque los tribunales están disponibles para resolver conflictos por los motivos descritos anteriormente en este capítulo. La mediación y el arbitraje son las técnicas alternativas comúnmente utilizadas para la resolución de conflictos.

Con el fin de respetar el principio de igualdad de trato, es sumamente importante demostrar que no hay diferencias en términos del tratamiento dentro o fuera de la relación cooperativa. No caben acuerdos especiales para la resolución de conflictos dentro del contexto de una relación de cumplimiento cooperativo que no serían aplicables al contribuyente en general. Según el modelo de cumplimiento cooperativo de Suecia, en general los contenciosos legales entre el contribuyente y la agencia tributaria se pueden resolver por dos vías. Una opción es la vía del litigio y la otra es que la empresa solicite una resolución anticipada vinculante de un comité judicial e independiente.

En Canadá el contribuyente retiene su derecho de recurso a varias instancias legislativas administradas actualmente por la Agencia Tributaria de Canadá (CRA). La

CRA no prevé cambios importantes o la aprobación de formas de resolución de conflictos alternativas como resultado de la relación cooperativa. En Noruega no existen mecanismos especiales de resolución de conflictos dentro del programa piloto. Se aplican los mecanismos generales como el Comité de Recurso, litigio, el MAP (procedimiento amistoso) y los APA (Acuerdos Previos de Precios de Transferencia). Por otra parte, se ha supuesto que la implicación más temprana y una respuesta acelerada a las preguntas de las empresas son ventajosas para el proceso de resolución de conflictos.

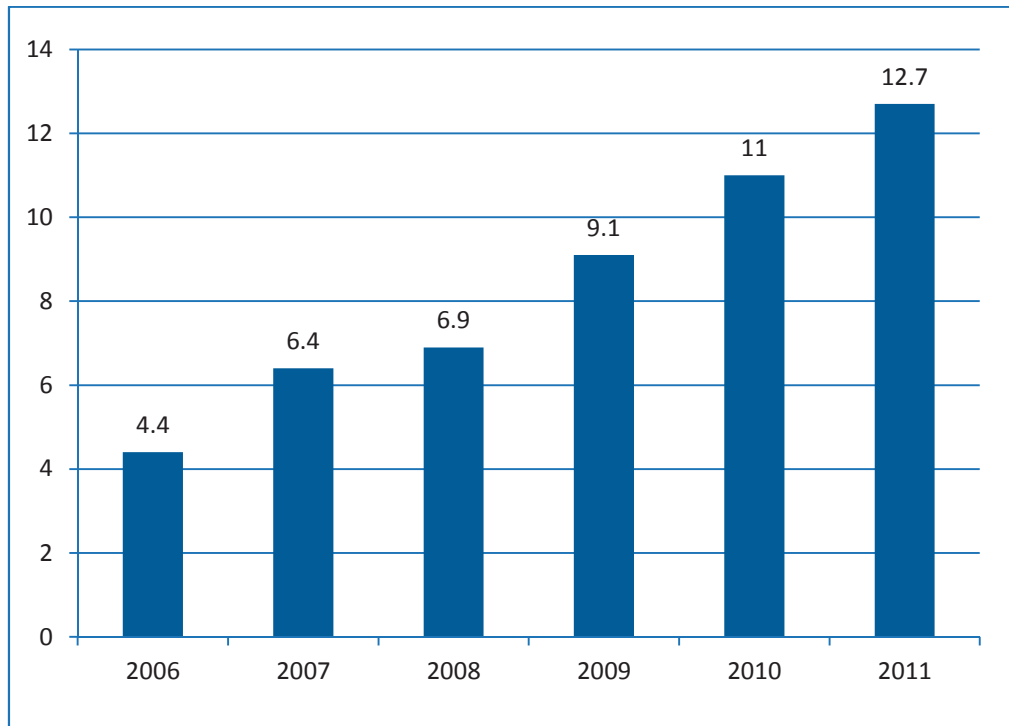
En el Reino Unido el modelo principal es el cumplimiento cooperativo. En caso de no ser productivo, se puede recurrir a técnicas alternativas de resolución de conflictos como mediadores independientes o resolución mediante mediadores formados por la Agencia Tributaria (HMRC) que a menudo operan en asociación con los intermediarios fiscales de los contribuyentes para explorar en profundidad las posibilidades de llegar a un acuerdo consecuente con la estrategia oficial, llamada *UK Litigation and Settlement Strategy* (estrategia de litigio y resolución) y, si esto no es posible, para mejorar la eficacia del proceso resolución por litigio.<sup>30</sup>

Generalmente, los métodos alternativos de resolución de conflictos son consecuentes con la relación de cumplimiento cooperativo y pueden ayudar a acelerar la resolución de los casos y la recaudación más inmediata de los impuestos correspondientes, lo que constituye uno de los objetivos de la relación cooperativa. Por ejemplo, en Italia la legislación interna dispone diferentes procedimientos para la solución de conflictos según la fase de evaluación/litigio. La tabla que se inserta a continuación resume los principales procedimientos a la disposición del contribuyente que busca una solución a su caso:

**Tabla 3.1 Procedimientos italianos para la resolución de conflictos**

Descripción	Sanciones	Condiciones
Conformidad con el informe de inspección (" <i>adesione al verbale</i> ")	1/6 de los impuestos debidos	Plena conformidad con los ajustes fiscales propuestos por los inspectores.
Conformidad con el acta (" <i>accertamento con adesione</i> ")	1/3 del mínimo	Conformidad parcial con los ajustes fiscales.
Acuerdo judicial (" <i>conciliazione giudiziale</i> ")	40% de la liquidación "acordada"	Conformidad parcial con los ajustes en la fase de litigio.

Estos procedimientos en general implican una discusión técnica entre la administración tributaria y el contribuyente con el fin de establecer si los argumentos contestados son susceptibles de una valoración diferente y si el importe debido en impuestos se puede reducir y en tal caso en qué medida. En Italia se ha recurrido ampliamente a los procedimientos de resolución de conflictos (especialmente desde 2009) con un impacto sensible sobre los tributos efectivamente recaudados. El gráfico que se inserta a continuación muestra las tendencias en impuestos efectivamente recaudados (expresado en miles de millones de euros) como consecuencia de liquidaciones fiscales:

**Gráfico 3.1 Tendencias en impuestos efectivamente recaudados (Miles de millones de EUR)**

Fuente: Italian Revenue Agency, [www1.agenziaentrate.gov.it/inglese/](http://www1.agenziaentrate.gov.it/inglese/)

El incremento en impuestos recaudados se explica también por la reestructuración de la Agencia Tributaria Italiana y por la introducción y el uso intensivo de sistemas de gestión de riesgos.

Los sistemas de cumplimiento cooperativo no son garantía de que no haya conflictos. Sin embargo, cuando éstos surgen, la relación cooperativa ayudará a asegurar que las Partes hagan frente al conflicto de la manera más eficiente posible. La cesión de información y la transparencia son esenciales en este sentido. La discusión efectiva sobre la interpretación de la ley solamente es posible si todos los hechos están expuestos y aceptados por las dos partes. Dentro del contexto del cumplimiento cooperativo las partes intentan llegar a un entendimiento consensuado de los hechos y las circunstancias relevantes con el fin de acelerar el proceso y resolver las diferencias lo antes posible. En los Países Bajos se acepta que las partes puedan “aceptar la pluralidad de opiniones”. Ello brinda flexibilidad y la posibilidad de recurrir a los tribunales sin poner en peligro la relación. La administración tributaria y el contribuyente presentarán el caso ante el tribunal de manera conjunta. De esta manera se garantiza que no haya discusión sobre los hechos, solamente sobre la interpretación de la ley. El resultado es una resolución acelerada y efectiva de las disputas.

## Notas

1. [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/publications/info\\_docs/taxation/risk\\_managt\\_guide\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/info_docs/taxation/risk_managt_guide_en.pdf)
2. [www.oecd.org/ctp/administration/33818656.pdf](http://www.oecd.org/ctp/administration/33818656.pdf)
3. [www.oecd.org/ctp/taxadministration/46274793.pdf](http://www.oecd.org/ctp/taxadministration/46274793.pdf)
4. Según el Instituto Filipino de Estudios sobre el Desarrollo (2002) el enfoque de “mando y control” es el principio de “mandar a las personas físicas o las empresas a no hacer algo promulgando leyes que lo hacen ilegal y delegando las competencias para hacer cumplir la ley mediante la imposición de multas o sanciones a aquellos que no acatan las normas” Según la "Encyclopedia of Earth" el método de mando y control “en general se fundamenta en normas detalladas seguidas de un programa de inspección continuada”.
5. R. Happe, *Multinationals, Enforcement Covenants and Fair Share*, INTERTAX, Volume 35, Issue 10, page 537 – 547, Kluwer Law International 2007. Happe señala que en los años 1990 la administración tributaria de los Países Bajos se dio cuenta que el método tradicional de cumplimiento y la inspección de las declaraciones tributarias ya no eran adecuados. Esto se debe a varias causas. Para las grandes empresas el creciente alcance global de sus operaciones implicaba que la administración tributaria perdía el control de sus contribuyentes. Happe resalta que la perspectiva nacional de los inspectores fiscales limita su capacidad de entender de manera exhaustiva las transacciones, o los dispositivos fiscales de estructura internacional. Stiglitz lo llama el problema de “información asimétrica” (‘asymmetric information’) en resumen: una falta de transparencia. Stiglitz, J.E., *The roaring Nineties*, New York/London: W.W. Norton & Company, 2003 p.154.
6. Véase “Understanding and Influencing Taxpayers’ Compliance Behaviour”, en Noviembre de 2010; “Managing and Improving Compliance: Recent Developments in Compliance Risk Treatments”, en Marzo de 2009; el estudio y nota orientativa “Gestión de los riesgos asociados con el cumplimiento: Managing and Improving Tax Compliance”, en Octubre de 2004.
7. *Sarbanes-Oxley Act of 2002*, United States of America.
8. *Tax Risk Management*, Ernst and Young, LexisNexis Butterworths 2007.
9. El Financial Accounting Standards Board (FASB) publicó la interpretación no. 48, *Accounting for Uncertainty in Income Taxes – una interpretación de la declaración FASB No. 109 (FIN 48)*.
10. Véase por ejemplo De Simone, Sansing, & Seidman, “When are Enhanced Relationship Tax Compliance programs Mutually Beneficial?”, *McCombs School of Business research paper series No. ACC-07-11*.
11. Wim Huisman A. Beukelman 'Invloeden op regelgeving door bedrijven; inzichten uit wetenschappelijk onderzoek', *Background factors of regulatory compliance and violation by corporations* Boom juridische uitgevers, first edition, 2007.

12. J. Andreoni, B. Erard, & J. Feinstein, 'Tax compliance', *Journal of Economic Literature* 1998/36, p. 818-860.
13. La discusión pormenorizada de los conceptos relevantes en la psicología social está fuera del alcance de este informe. Sin embargo el título Slippery Slope Framework of Kirchler, Hoelzl, & Wahl ilustra cómo el pensamiento en este ámbito puede ser aplicado a las cuestiones en materia de cumplimiento fiscal.
14. Véase por ejemplo el estudio del International Fiscal Association con el título *IFA Initiative on the Enhanced Relationship-Key Issues Report* [www.ifa.nl/publications/enhancedrelproject/pages/default.aspx](http://www.ifa.nl/publications/enhancedrelproject/pages/default.aspx).
15. Matadeen y otros v. M.G.C. Pointu y otros (Mauritius) [1998] UKPC 9: Véase *Professor Jeffrey Jowell Q.C., Is Equality a Constitutional Principle? [1994] Current Legal Problems 1, 12-14* y *De Smith, Woolf y Jowell, Judicial Review of Administrative Action, paras. 13-036 to 13-045*.
16. Véase por ejemplo la quinta y décimo cuarta Enmiendas a la Constitución de los EEUU, el Artículo 3 de la Constitución de Alemania, el Artículo 14 de la Constitución de la India y la Sección 9 de la Constitución de Sudáfrica entre otros.
17. "Horizontal monitoring within the medium to very large business segments guide", versión 1.0, page 9, traducción no oficial al inglés publicada en Noviembre de 2010.
18. Estudio de 2008, página 41.
19. Véase por ejemplo "Responsive Regulation, Risk and Rules: Applying the Theory to Tax Practice", Judith Freedman (2011) *44 UBC Law*, págs. 649-650).
20. OECD (2013) *Together for Better Outcomes: Engaging and Involving SME Taxpayers and Stakeholders*, OECD, Paris.
21. En aquellos países en que la relación cooperativa solamente está disponible para los contribuyentes más grandes, es importante explicar al público en general que está justificada por la naturaleza compleja de las actividades de los grandes contribuyentes (y de los riesgos asociados); y que las PYMES y otros que se muestran con "voluntad y capacidad" de cumplir con sus obligaciones podrán disfrutar de los beneficios correspondientes de una atención menos intrusiva por la administración tributaria además de una seguridad jurídica más temprana.
22. [www.oecd.org/ctp/taxadministration/45989171.pdf](http://www.oecd.org/ctp/taxadministration/45989171.pdf)
23. Estudio de 2008, páginas 10-11.
24. [http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/downloadFile?contentID=HME\\_PROD1\\_030008](http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/downloadFile?contentID=HME_PROD1_030008)
25. <http://publications.oecd.org/acrobatebook/2011101e.pdf>
26. *Ibid.*
27. Véase por ejemplo Judith Freedman, *ibid.*
28. [www.oecd.org/daf/inv/mne/48004323.pdf](http://www.oecd.org/daf/inv/mne/48004323.pdf)
29. En algunos casos extremos los legisladores pueden responder con legislación retroactiva; Véase por ejemplo [www.hm-treasury.gov.uk/press\\_15\\_02.htm](http://www.hm-treasury.gov.uk/press_15_02.htm).
30. La *Litigation and Settlement Strategy*, publicada en 2007 y actualizada en 2011, establece cómo las autoridades tributarias en el Reino Unido intentan trabajar de

manera colaborativa con el objetivo de resolver las disputas sobre las deudas fiscales mediante acuerdo, pero que todo acuerdo ha de estar conforme con el resultado que podría razonablemente ser esperado si el contencioso fuera resuelto por el servicio de un tribunal independiente (*Independent Tribunal Service*).

## *Bibliografía*

- Andreoni, J, B. Erard and J. Feinstein (1998), ‘Tax Compliance’, *Journal of Economic Literature*, 1998.
- Breukelman, A. and W. Huisman (2007), *Invloeden op regelnaleving door bedrijven: inzichten uit wetenschappelijk onderzoek*, Boom Juridische Uitgevers, The Hague, 2007.
- Ernst and Young (2007), *Tax Risk Management*, LexisNexis Butterworths, 2007.
- European Commission (2010), *Compliance Risk Management: guide for tax administrations*, European Union, Brussels, 2010.
- Happe, R. (2007), *Multinationals, Enforcement Covenants and Fair Share*, Intertax, Alphen aan den Rijn, 2007.
- Hölzl, E., E. Kirchler and L. Wahl, (2008). *Enforced versus voluntary compliance: the slippery slope framework*. *Journal of Economic Psychology*, 2008.
- IFA (International Fiscal Association) (2012), *IFA Initiative on the Relación mejorada*, Key Issues Report, IFA, 2012.
- Freedman, J. (2011), *Responsive Regulation, Risk and Rules: Applying The Theory To Tax Practice*, 44 UBC Law, 2011.
- Matadeen and Others v. M.G.C. Pointu and Others (1998), EL REINO UNIDOPC 9 (18 February 1998) which refers to Professor Jeffrey Jowell Q.C., Is Equality a Constitutional Principle? [1994] Current Legal Problems 1, 12-14 and De Smith, Woolf and Jowell, *Judicial Review of Administrative Action*, paras. 13-036 to 13-045, Mauritius, 1998
- NTCA (the Netherlands Tax and Customs Administration) (2010), *Horizontal monitoring within the medium to very large business segment guide*, NTCA, 2010.
- OECD (2004), *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*, OECD, Paris.
- OECD (2008), *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD, Paris. doi: [10.1787/9789264041813-en](https://doi.org/10.1787/9789264041813-en)
- OECD (2009), *Managing and Improving Compliance: Recent Developments in Compliance Risk Treatments: A Catalogue of Revenue Body Initiatives*, OECD, Paris.

- OECD (2010), *A Framework for a Voluntary Code of Conduct for Banks and Revenue Bodies*, OECD, Paris.
- OECD (2010), *Understanding and Influencing Taxpayers' Compliance Behaviour*, OECD, Paris.
- OECD (2011), *OECD Guidelines for Multinational Enterprises*, OECD, Paris, 2011. doi: [10.1787/9789264115415-en](https://doi.org/10.1787/9789264115415-en)
- OECD (2013), *Together for Better Outcomes: Engaging and Involving SME Taxpayers and Stakeholders*, OECD, Paris. doi: [10.1787/9789264200838-en](https://doi.org/10.1787/9789264200838-en)
- PIDS (Philippine Institute for Development Studies) (2002), *A Law of Nature. The Command-and-Control Approach*, PIDS, Makati City, 2002.
- Sansing, R.C., J.K. Seidman and L. Simone de (2012), *When Are Enhanced Relationship Tax Compliance Programs Mutually Beneficial?*, McCombs School of Business and Tuck School of Business, Austin/Tilburg, 2012.
- Stiglitz, J.E. (2003), *The roaring Nineties*, W.W. Norton & Company, New York/London, 2003.



## Capítulo 4

### La importancia del Marco de Control Fiscal

#### Las directrices para multinacionales de la OCDE – los principios de buen gobierno fiscal

La OCDE ha trabajado durante muchos años en la elaboración de normas e instrumentos para crear una economía más fuerte, limpia y equitativa. Las directrices para multinacionales (en lo sucesivo las Directrices) constituyen una de esas normas.<sup>1</sup> Las Directrices son un conjunto de principios y normas de carácter voluntario dirigidos a estimular una conducta corporativa responsable. La versión revisada de las Directrices fue aprobada por los 42 gobiernos que las respaldan el 25 de mayo 2011 durante la Reunión Ministerial en la celebración del 50 Aniversario de la OCDE.

En su capítulo sobre Fiscalidad, señalan las Directrices que las empresas deben cumplir con la letra y el espíritu de las leyes tributarias. El buen gobierno fiscal y el cumplimiento de las obligaciones tributarias constituyen elementos importantes de un sistema de gestión de riesgos más amplio. Los consejos de administración de las empresas deben adoptar estrategias de gestión de riesgos con el objetivo de asegurar que los riesgos financieros, regulatorios y de reputación están identificados y evaluados de forma exhaustiva. El compromiso de la empresa de cooperar y de ser transparente debe quedar reflejado en sus sistemas de gestión de riesgos, estructuras y políticas. Una estrategia de gestión de riesgos amplia que abarque el cumplimiento fiscal debe permitir a la empresa comportarse como un buen ciudadano pero a la vez gestionar los riesgos de manera efectiva.

Con el fin de concienciar y fomentar la adherencia a las Directrices, el FAT decidió realizar una encuesta a las multinacionales claves, en colaboración con el comité asesor BIAC. Junto con el BIAC acordó que primero se lanzaría una encuesta piloto, y a continuación la encuesta se amplió a otras empresas. Las respuestas a la encuesta recibidas en el momento en que se terminó el presente informe indicaron que las multinacionales encuestadas cumplen las Directrices.

#### Los marcos para el Control Fiscal – cómo traducir los principios en sistemas prácticos y fiables.

“La efectividad de un Marco de Control Interno empieza con los valores éticos y morales de los directivos de una organización y por la forma en que la dirección vela por la aplicación de esos valores en la práctica diaria.”<sup>2</sup> Estas palabras se han extraído de la Nota Informativa del FAT- “*Information Note: Tax Compliance and Tax Accounting Systems*” (2010) y constituyen la clave para entender el impacto de los Marcos de Control Interno, de los cuales los Marcos de Control Fiscal son un elemento esencial. “La transparencia a cambio de la certeza” no puede existir sin la declaración de información sobre los riesgos fiscales, y los marcos subyacentes ofrecen la garantía de que estos riesgos afloren.

Aunque varía el grado de obligatoriedad de las normas de buen gobierno corporativo y también varía hasta qué punto esas normas se extienden a la fiscalidad, la tendencia hacia una mayor transparencia y revelación de información sí está clara, por los motivos anteriormente comentados en el capítulo anterior. Está igualmente claro que la adecuada transparencia y revelación de información depende de un sistema robusto de control interno. En el centro de casi toda la legislación y códigos de buen gobierno societario se encuentra la obligación del Consejo de Administración de emitir una Declaración de Control Interno (DCI). La finalidad de la DCI difiere de las normas, de larga tradición, sobre la información financiera y se centra en la efectividad del sistema de gestión de riesgos de la empresa. Las empresas aplican un sistema de gestión de riesgos para gestionarlos así como para identificar las oportunidades de lograr sus objetivos. Si el sistema de gestión de riesgos se aplica de manera efectiva y eficiente, las empresas protegen y crean valor para sus accionistas y otros interesados. El diseño, aplicación y el mantenimiento eficaz y eficiente de un sistema de controles internos es por tanto esencial si la empresa va a lograr sus objetivos. El componente del sistema de control interno que garantiza que las declaraciones fiscales y la información presentada por la empresa sean completas y correctas a veces se conoce como Marco de Control Fiscal. Ninguno de los países encuestados ha intentado prescribir en forma de ley el diseño y la aplicación del Marco de Control Fiscal.

Sin embargo el papel desempeñado por el Marco de Control Fiscal dentro de del denominado Marco de Control Interno de una empresa se discute en la nota informativa FAT: *Tax Compliance and Tax Accounting Systems*<sup>3</sup> y en particular en los Capítulos 5,6 y 7. Dicha Nota Informativa señala la coherencia entre los conceptos de Control Interno y el Control Fiscal. El Anexo D contiene un extracto que lo explica en más detalle.

Los resultados de la encuesta muestran que en la mayoría de los países de la OCDE las obligaciones relativas al gobierno societario están establecidas en ley y/o en códigos específicos. Australia, Irlanda, los Países Bajos, Nueva Zelanda, Noruega, Singapur y Suecia han incorporado las reglas de gobierno en su Ley de Sociedades. Francia ha incorporado disposiciones sobre el gobierno societario en la Ley de Seguridad Financiera. EEUU promulgó la Ley Sarbanes Oxley de 2002 (SOX) tras los escándalos financieros en los que estaban implicadas Enron y Worldcom. El impacto de esta norma sobre la transparencia se ha comentado ya en el Capítulo 3. En la mayoría de los países las obligaciones legislativas vienen acompañadas de códigos específicos emitidos para las sociedades que limitan la responsabilidad y a las empresas cotizadas en bolsa.

Las administraciones tributarias se apoyan en los códigos generales de gobierno corporativo o en la legislación y capitalizan el requisito de que existan sistemas de control interno impuestos por los mismos. Sin embargo, solamente tres países (Australia, el Reino Unido y Los Países Bajos) declaran que los tributos constituyen un objeto explícito de dichas normas de gobierno corporativo. Por ejemplo, el Reino Unido ha incorporado a su legislación el concepto de *Senior Accounting Officer* (Ejecutivo contable de mayor rango). Como ya se ha constatado, a escala internacional las Directrices para Multinacionales de la OCDE engloban específicamente el gobierno de asuntos de materia fiscal.

En la mayor parte de los países del FAT las administraciones tributarias han emitido orientaciones adicionales para asegurar la declaración de riesgos fiscales. El compromiso por parte de las empresas de hacer declaraciones completas es voluntario y parte de un programa de cumplimiento cooperativo (por ejemplo Australia, Austria, Irlanda, los

Países Bajos, Nueva Zelanda, Singapur, Sudáfrica y EEUU). Pero en varios países, entre ellos Canadá, Irlanda, Sudáfrica, Estados Unidos y el Reino Unido, existe un régimen obligatorio de declaración de información. En el Reino Unido el TCRM (Marco de Gestión de los Riesgos asociados con el Cumplimiento Fiscal) y el Código de Buena Conducta Fiscal para los Bancos están sustentadas por normas legales en caso de no cumplir con las normas SAO (Ejecutivo contable de mayor rango) y DOTAS (Disclosure of Tax Avoidance Schemes, o de revelación de operaciones elusivas). Hemos comentado anteriormente que en Australia y EEUU existen normas de obligado cumplimiento sobre la declaración de posiciones fiscales inciertas. En general, estos regímenes de declaración de información refuerzan la necesidad de que existan buenos sistemas de control interno que suministren evidencias a las administraciones tributarias para que pueden utilizar para comprobar la efectividad de esos sistemas.

Las empresas, asesores, inspectores y las administraciones tributarias deben saber que tener el control sobre el área fiscal significa controlar las consecuencias fiscales de los procesos y transacciones que existen dentro de la empresa, y no solamente los procesos fiscales. Por consiguiente, a efectos del presente informe se define el enfoque del marco de control fiscal como el control interno de todos los procesos y transacciones con posibles consecuencias fiscales. Ello quiere decir que las exigencias específicas de tener la materia fiscal “bajo control” – tener la capacidad de detectar, documentar y notificar cualquier riesgo fiscal relevante a la administración tributaria oportunamente – debe extenderse a todos los procesos dentro del alcance del marco de control interno.

El Consejo de Administración de una empresa es responsable del diseño, la aplicación y la efectividad del marco de control fiscal de su empresa y, si es requerido, debe presentar una declaración de tener bajo control las cuestiones en materia tributaria (“*in control statement*”). Este método está en línea con la mayor parte de la legislación sobre gobierno corporativo según la cual el Consejo de Administración es responsable de la aplicación efectiva de la gestión de riesgos corporativa y de los sistemas de control interno.

**Cómo evaluar los marcos - un método basado en los sistemas y cómo este enfoque puede ser utilizado para dar a la sociedad (incluyendo las entes que supervisan a las administraciones tributarias) las garantías acerca del rigor del concepto y la fiabilidad de los resultados.**

Cuando analizamos las soluciones aplicadas en la práctica observamos que las empresas modifican los marcos genéricos como el del COSO (*Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission*) para reflejar las especificidades de su negocio o de su industria (Véase el Anexo A para más información general sobre COSO). Ello significa que las administraciones tributarias no pueden aplicar una solución de “talla única” a la hora de llevar a cabo un análisis sistemático de los marcos. Para formular una opinión sobre la efectividad de un marco de control fiscal (MCF) en particular, la administración tributaria ha de evaluar el alcance del mismo y su efectividad dentro del contexto de ese negocio.

Ninguno de los países encuestados ha intentado prescribir en un instrumento legal el diseño ni la aplicación del MCF. Sin embargo, existe una demanda patente por parte de la comunidad empresarial, que requiere de las administraciones tributarias la publicación de orientaciones sobre los criterios que adoptan para la evaluación del alcance y la efectividad del MCF. El Comité de Revisión Gubernamental de los Países Bajos llegó a la

conclusión de que hay demasiadas incertidumbres respecto al diseño y la evaluación de los marcos de control fiscal y que, dada su importancia, éstas no son deseables.

Las administraciones tributarias tienen que decidir cómo evaluar los marcos de control fiscal y si van a publicar orientaciones para las empresas. La encuesta demuestra que su respuesta varía y que el desarrollo del MCF se encuentra aún en un estadio incipiente. Hay que seguir profundizando en la investigación y en la discusión de esta cuestión. Para las administraciones tributarias, son varias las cuestiones a tener en cuenta a la hora de determinar su papel:

- Los MCF son parte integral de los marcos de control de las empresas, y son responsabilidad primordialmente de los consejos de administración de la empresa, y se rigen por las normas de gobierno corporativo.
- La calidad y la efectividad de un MCF ha de ser comprendida plenamente dentro de una relación de cumplimiento cooperativo. Esta comprensión debe quedar claramente reflejada en el reajuste de las actividades de auditoría, así como en el resultado del grado de control de los riesgos fiscales logrado por la empresa.
- La transparencia exige apertura por parte de la administración tributaria en cuanto a su estrategia de cumplimiento.
- La evaluación de los MCF se realiza a título individual de cada contribuyente.
- En este sentido, hay que tener en cuenta cómo la administración tributaria aprovecha el trabajo ya hecho por otros (como los interventores externos).

El diseño y la aplicación de un MCF es algo que sucede en un periodo de tiempo. El punto de partida es un plan claro y sólido para garantizar que el marco de control interno abarca las exigencias específicas necesarias para “tener la materia fiscal bajo control”. La ejecución de dicho plan es un proceso que consta de varias iteraciones dados los cambios que suceden en la organización, la ley y las normativas. Ello significa que un MCF nunca llega a estar plenamente terminado. Es un proceso continuado para establecer las condiciones efectivas necesarias para cumplir las exigencias fiscales. La empresa tiene que actuar con transparencia respecto a su plan y el estado de materialización del mismo. La administración tributaria toma dicha información en cuenta en su análisis del riesgo y en la atribución de recursos coercitivos. Cabe suponer que las empresas que se esfuerzan para mejorar el control fiscal tienen un perfil de riesgo más bajo dado que están trabajando para eliminar los riesgos fiscales que resultan de error o de control inadecuado. Por supuesto, la validez de dicho perfil de riesgo ha de ser verificada por la administración tributaria mediante comprobaciones propias sobre la integridad y la solidez del marco de control fiscal. Una administración tributaria ha de ser transparente con el contribuyente acerca de su perfil de riesgo y lo que pretende hacer con el fin de persuadirse de que el marco de control fiscal logra en la práctica las garantías en principio prometidas. Ello es posible mediante métodos probados de auditoría de sistemas.

Hay que señalar que la obligación de tener los asuntos fiscales bajo control no se limita a los contribuyentes que son parte en programa de la cumplimiento cooperativo, sino que es obligatorio para todos los contribuyentes. La diferencia para los contribuyentes que tienen una relación de cooperación con su administración tributaria es que las dos partes se han comprometido a actuar con transparencia. La transparencia abarca el diseño, la aplicación y la efectividad del MCF. La efectividad del MCF será mucho más transparente para la administración tributaria si el contribuyente comparte con ella los resultados y las acciones de seguimiento que emanan de la supervisión interna,

que es parte esencial de la efectividad del MCF. Dicha supervisión es prueba esencial de la efectividad del MCF además de ser punto de partida para las mejoras que aseguran que el MCF evolucione al compás de los cambios que suceden en la actividad de la empresa y las obligaciones tributarias a la que está sujeta. En ausencia de este grado de transparencia, la administración tributaria se ve obligada a encontrar las garantías sobre la posición fiscal de la empresa por otros medios más costosos y más intrusivos.

### ***El alcance del MCF***

Generalmente el alcance de un MCF se puede considerar a tres niveles:

- a. La empresa: debido a la complejidad y el trabajo que requiere el desarrollo y la aplicación de un MCF holístico (que abarque la gestión global de riesgos para la empresa en su totalidad) las empresas suelen optar por dividir el riesgo en componentes manejables. Esto se puede hacer por la jurisdicción en la que opera, por entidades filiales o por departamentos y funciones. En la práctica, las empresas a menudo empiezan el desarrollo y la aplicación del modelo en su país de origen y cuando el MCF se considera efectivo se despliega a las otras jurisdicciones.
- b. Impuestos: este enfoque aborda el problema desde el prisma de las diferentes clases de tributo (impuestos directos frente a los indirectos) o incluso impuesto por impuesto (IVA, Impuesto sobre Sociedades, etc.).
- c. Riesgos: en este enfoque el diseño del MCF se construye por referencia a los mayores riesgos conocidos.

En la práctica un MCF plenamente desarrollado tiene que abarcar todas esas dimensiones. El método basado en los riesgos refleja la necesidad de gestionar los mayores riesgos u obligaciones contributivas del contribuyente. El diseño específico del MCF es la decisión del contribuyente y se adaptará a la estructura de esa empresa, a su actividad y a las jurisdicciones en las que opera. No obstante, el fin básico es el mismo: dar al contribuyente y a la administración tributaria garantías verificables de que el riesgo no vaya a surgir por falta de control y de una comprensión insuficiente de los riesgos fiscales por parte de la empresa. Como se ha comentado en el Capítulo 3, esto no implica que los riesgos fiscales y los conflictos no vayan a surgir, dado que el contribuyente y la administración tributaria pueden discrepar sobre el tratamiento fiscal adecuado de una transacción en particular.

En la encuesta las administraciones tributarias respondieron que las estrategias de cumplimiento cooperativo a menudo fomentan la discusión anticipada con el contribuyente de los riesgos de deben estar dentro del alcance del MCF. Por ejemplo, Irlanda respondió que:

*“Como parte de la relación cooperativa, la Administración tributaria, la Empresa y, en casos necesarios, sus asesores fiscales elaborarán y acordarán una serie de puntos de acción para cada parte, con calendarios, para la revisión de cada riesgo fiscal y puesta en marcha de acciones dirigidas a lograr el cumplimiento para cada riesgo.*

*El primer paso es la participación de las partes en una o varias reuniones de revisión de riesgos. Durante estas reuniones, la administración tributaria dará a conocer una reseña de su perspectiva sobre los riesgos potenciales para la empresa y su sector, y la empresa señalará los riesgos que conoce – la idea*

*esencialmente es de llegar a un consenso sobre el perfil de riesgo de base para la empresa.*

*A continuación la empresa preparará y aplicará planes anuales de gestión de riesgos fiscales centrados en las áreas de riesgo acordadas. Si los riesgos se identifican por la empresa, ésta puede hacer una declaración voluntaria espontánea, lo que reduce el importe de las sanciones que le serán imputables.”*

Australia y los Países Bajos también hicieron referencia al dialogo y la participación desde un momento temprano. Australia publica en su “Programa Anual de Cumplimiento” las áreas de interés y sus expectativas de la gestión de riesgos fiscales en su folleto “Grandes Empresas y el Cumplimiento Fiscal” y los Países Bajos comparten el Plan de Supervisión Estratégico y su opinión sobre el cumplimiento fiscal con las Grandes Empresas

### ***La efectividad del MCF***

La efectividad del MCF comprende varios aspectos:

- a. detección de riesgos y oportunidades de índole fiscal
- b. declaración de riesgos y oportunidades de índole fiscal;
- c. prevención de errores de índole fiscal;
- d. detección y subsanación de los errores; y
- e. El ciclo de aprendizaje: los errores deben tener un seguimiento en forma de acciones para mejorar el MCF.

### ***La importancia de la supervisión***

El control interno efectivo proporciona a la dirección de la empresa la garantía razonable de la consecución de sus objetivos. Tal como hemos reconocido anteriormente, la supervisión es el componente del marco de control interno que brinda esa garantía.

En 2009 el COSO publica la nota “Orientaciones sobre la Supervisión de Sistemas de Control Interno (*Guidance on Monitoring Internal Control Systems*)”.<sup>4</sup> La Junta directiva de COSO explica de la siguiente manera la importancia de la supervisión:

*“La Junta Directiva de COSO reconoce que la evaluación del control interno por parte de la Dirección ha sido frecuentemente una tarea engorrosa que requiere un número importante de ensayos de gestión anual y/o auditorías internas. La supervisión efectiva puede agilizar el proceso de evaluación, pero muchas organizaciones no entienden este componente importante del control interno. El resultado es que no hacen uso óptimo de esta opción a la hora de reforzar su evaluación del control interno.”<sup>5</sup>*

Un sistema de control interno efectivo comprende controles y supervisión. Las finalidades de ambos componentes son diferentes. Los controles previenen, detectan y subsanan las deficiencias o anomalías en los procesos empresariales. El objetivo de la supervisión es la evaluación y la mejora de la efectividad de los controles. Las deficiencias relativas a los controles tienen que ser detectadas por la supervisión. La detección debe ser seguida de una mejora del sistema de control interno (el ciclo de aprendizaje).

El proceso, las transacciones y controles del alcance y las normas que se aplican determinan la efectividad de la supervisión. La supervisión efectiva evalúa la eficacia del marco de control interno. Esta información es esencial para las administraciones tributarias que hacen uso de los sistemas de control interno para sus propios fines. Cuando la supervisión del contribuyente es transparente para la administración tributaria y esta lo considera efectivo, el alcance de las revisiones y las inspecciones llevadas a cabo por la administración tributaria se pueden reducir sensiblemente. Cuando queda demostrado que gracias al sistema de control interno efectivo la administración tributaria puede confiar en las declaraciones que se le presentan y que las dudas o las dificultades en torno a las posiciones fiscales adoptadas en la declaración le serán notificadas, se produce un efectivo sustento para una relación de cumplimiento cooperativo.

## Notas

1. Véase al respecto la Declaración de Idoneidad, Integridad y Transparencia (PIT). Esta Declaración PIT establece los compromisos políticos de la OCDE y otros países adherentes en los ámbitos de las acciones corporativas responsables en términos de la competencia, gobierno corporativo, inversión y la cooperación en materia fiscal anticorrupción, interacción entre el gobierno y la empresa, la calidad de la reglamentación y cultura financiera y la protección del consumidor. <http://www.oecd.org/corruption/proprietyintegrityandtransparency.htm>
2. OECD (2010), FTA Information Note Tax Compliance and Tax Accounting Systems ([www.oecd.org/tax/taxadministration/45045662.pdf](http://www.oecd.org/tax/taxadministration/45045662.pdf))
3. OECD (2010), *ibid.*
4. [www.coso.org/documents/COSO\\_Guidance\\_On\\_Monitoring\\_Intro\\_online1.pdf](http://www.coso.org/documents/COSO_Guidance_On_Monitoring_Intro_online1.pdf)
5. COSO (n 11), p 1

## Bibliografía

- COSO (Committee Of Sponsoring Organizations Of The Treadway Commission) (2009), *Internal Control – Integrated Framework, Guidance on Monitoring Internal Control Systems*, COSO.
- OECD (2010), *Declaration on Propriety, Integrity and Transparency in the Conduct of International Business and Finance*, OECD, Paris.
- OECD (2010), *Tax Compliance and Tax Accounting Systems*, OECD, Paris.





## *Capítulo 5*

### **El gobierno interno de los programas de cumplimiento cooperativo dentro de las administraciones tributarias**

#### **La importancia de tener sistemas de gobierno interno específicos en aras de ofrecer garantías a la sociedad en general acerca de estos programas**

Desde la publicación del Estudio de 2008 algunos comentaristas han cuestionado si las relaciones fundamentadas en los principios de la relación cooperativa podrían afectar la imparcialidad de los funcionarios tributarios implicados. Los mecanismos de gobierno interno son vitales para todas las administraciones tributarias que han introducido programas de cumplimiento cooperativo. En estos programas los grandes contribuyentes y las administraciones tributarias basan su relación en la transparencia, el entendimiento y la confianza mutua justificada. Esto significa que los funcionarios tributarios deben combinar dos funciones: se espera que mantengan una relación abierta con el contribuyente pero a la vez tienen que permanecer imparciales y mantener su profesionalidad, adoptando una actitud crítica con respecto al contribuyente y a la información y los riesgos que declara. El respeto de la confidencialidad de la información del contribuyente es un elemento vital de la generación de confianza y ayuda a alentar al mismo a compartir la información más libremente con la administración tributaria. Al mismo tiempo, se puede interpretar como un obstáculo para las garantías acerca de la imparcialidad de la administración tributaria. Si no se logra mantener una actitud profesional y crítica, esto puede tener un impacto pernicioso sobre la confianza general en las administraciones tributarias.

Sin embargo, como ya se ha comentado anteriormente, se han registrado cambios en el entorno que van desde el gobierno corporativo a normas (cada vez más rigurosas) de cumplimiento obligatorio, de transparencia y que en general implican que cada vez más las administraciones tributarias y los grandes contribuyentes comparten el interés por el cumplimiento. Tanto los grandes contribuyentes como las administraciones tributarias se benefician cuando el gran contribuyente tiene su posición fiscal “bajo control” de manera que están capacitados para resolver cualquier incertidumbre acerca del tratamiento de una transacción de manera acelerada. El hecho de que los intereses coincidan está claro cuando consideramos la integridad de los sistemas de control. No obstante, tanto las grandes empresas como las administraciones tributarias son conscientes de que sus intereses no concuerdan en todos los ámbitos. El grado de divergencia en gran medida vendrá determinado por la estrategia fiscal adoptada por el gran contribuyente. Esta podría oscilar entre evitar todos los posibles riesgos fiscales y adoptar una estrategia de planificación fiscal muy agresiva. Existe la preocupación de que los funcionarios tributarios podrían estar menos dispuestos a cuestionar las posiciones fiscales agresivas si opinan que podría dañar la función global de la relación cooperativa con el contribuyente. De igual manera, se ha comentado anteriormente que existe la preocupación de que el contribuyente puede encontrarse en una situación de desventaja competitiva si, en aras de tener una buena relación con la administración tributaria, se abstiene de usar la planificación fiscal que otras empresas grandes adoptan con éxito. Es necesario asegurar

que la administración tributaria sigue tratando a los contribuyentes de manera que la igualdad de los resultados queda garantizada incluso si existen variaciones en la manera de lograr los resultados en respuesta a la actitud del contribuyente ante las normas (como se ha comentado en el Capítulo 3). La interpretación homogénea y la transparencia de las leyes fiscales son aspectos indispensables de la conducta de la administración tributaria.

Independientemente, se ha comentado que tiende a producirse una situación de “asimetría de información”: el gran contribuyente posee más información (y más actual) acerca de su negocio que la administración tributaria. Lo que se pretende mediante la relación cooperativa es remediar la asimetría de información dado que la empresa grande será más transparente y declarará la información relevante y los riesgos fiscales. Ahora bien, esto no es algo que las administraciones tributarias puedan dar por hecho. La transparencia en torno a los principios del marco de control adoptado por las grandes empresas ha de estar reforzada por un proceso efectivo de supervisión, tal como se ha descrito en el capítulo anterior. Los funcionarios de la administración tributaria deben adoptar una actitud crítica y profesional con la empresa con la que se está tratando y con la información que declara, incluso cuando se ha establecido una relación de cumplimiento cooperativo.

En este sentido, también debe reconocerse el posible riesgo de abuso de la relación de cumplimiento cooperativo para evitar las obligaciones. Una empresa grande podría entablar una relación y después flexibilizar sus políticas. Los funcionarios de la administración tributaria deben permanecer atentos al “riesgo moral”, lo que implica que el contribuyente sólo aplica los medios mínimos para aprovechar las ventajas de la relación cooperativa, pero no invierte en el control y no internaliza la parte fundamental del concepto.

En los Países Bajos el Comité en su informe sobre supervisión horizontal (*Horizontal Monitoring*), aborda los aspectos de la imparcialidad de las administraciones tributarias y de los funcionarios de la administración tributaria. En el Reino Unido, la oficina de la Intervención General (*National Audit Office*) ha examinado los procesos de resolución de los contenciosos fiscales y la racionalidad de algunas resoluciones específicas, en el informe 2012 “La resolución de grandes contenciosos fiscales” (*Settling large tax disputes*)<sup>1</sup>.

El Comité de los Países Bajos recalca que la pérdida de una actitud profesional y crítica es un riesgo real asociado con la relación cooperativa. Este riesgo se conoce como el “riesgo de apego”, también conocido como el riesgo de “captura del regulador”.

La *Netherlands Tax and Customs Administration* (NTCA) ha indicado que lleva a cabo sus funciones en base a la confianza en y el conocimiento de la posición de cada contribuyente. La Guía sobre Seguimiento Horizontal (*Guide to HM*) dentro del segmento de empresas medianas y muy grandes advierte al personal de la NTCA del riesgo de perder su capacidad para formular una opinión objetiva, un riesgo denominado “riesgo de apego”. En la opinión del Comité, la NTCA debe seguir atenta al riesgo de apego. Las relaciones no profesionales elevan el riesgo de corrupción. El Comité aboga por políticas de apoyo adecuadas, tales como la rotación de personal, la revisión de localidad de los expedientes, o la separación de funciones. El Comité deja a la discreción de la NTCA la formulación detallada de estas políticas de apoyo.<sup>2</sup>

El Comité concluye que las administraciones tributarias deben crear el entorno propicio para apoyar a sus funcionarios a la hora de iniciar y mantener la relación

cooperativa, pero deben velar por que haya medidas adecuadas de apoyo y compensatorias en forma de buen gobierno interno.

En junio de 2012 la Oficina de la Intervención General (*National Audit Office*) del Reino Unido publicó el informe “La Resolución de los Grandes Contenciosos en Materia Fiscal” (*‘Settling large tax disputes’*). En el informe se examinaron la racionalidad de las resoluciones de cinco grandes contenciosos y el proceso seguido en HMRC para dictarlas.<sup>3</sup> El propósito de la intervención fue abordar ciertas preocupaciones acerca casos en que o bien se han aplicado procedimientos alternativos o bien se han descuidado algunos pasos en el procedimiento habitual. Las conclusiones claves de la ONA fueron que a la hora de resolver los cinco casos, el Departamento resolvió varias cuestiones tributarias pendientes desde largo tiempo, que todas las resoluciones eran razonables (al menos una podría ser más que razonable) y que en la mayoría de los casos las resoluciones resultaron ser plenamente compatibles con la Estrategia de Litigio y Conciliación (*Litigation and Settlement Strategy*). Sin embargo, existía cabida para mejorar las disposiciones de gobierno interno de la agencia tributaria HMRC<sup>4</sup>.

### Algunos ejemplos de los modelos de gobierno descritos

Como parte de este estudio se solicitó a las administraciones tributarias que respondieran a la siguiente pregunta:

*“¿Aplican las administraciones tributarias sistemas de salvaguardia y contramedidas o procedimientos que aseguren el gobierno adecuado de la relación cooperativa y para asegurar a las partes interesadas externas a esa relación que se están aplicando “componendas”? Describa las medidas (funciones específicas de gobierno y sistemas de evaluación inter pares que implican un “segundo par de ojos”)”.*

Las administraciones tributarias declararon aplicar medidas para garantizar la transparencia de las decisiones que adoptan, la consecuencia y la equidad de trato. Dichos procesos y medidas oscilan entre las normas (predefinidas) de integridad y las medidas (retrospectivas) de calidad. En Suecia, el coordinador de cumplimiento ha de aplicar las reglas de documentación de su trabajo en el ámbito de la relación de cumplimiento cooperativo. Esto incluye las actas de las reuniones con la empresa, un registro que documenta el trabajo diario y las medidas tomadas por el coordinador y un informe anual de síntesis. La documentación garantiza que se pueda evaluar y valorar la relación de cumplimiento cooperativo de manera retrospectiva. En los Paises Bajos, el gobierno interno comienza con las normas de integridad y con un código ético aplicable a todos los funcionarios de la administración tributaria. En Noruega, el trabajo en este campo se basa en los valores centrales de la administración tributaria, principios generales de buenas prácticas y códigos éticos. En Singapur, cada funcionario de la IRAS ha de acatar estrictamente los valores centrales de integridad y equidad en el desempeño de sus funciones y responsabilidades. En el Reino Unido, las decisiones se toman conforme a la Estrategia de Litigio y Conciliación publicada por la HMRC y se han tomado medidas específicas dirigidas a reforzar el gobierno interno, como se esboza a continuación.

La existencia de programas de trabajo normalizados y sistemas operativos que guían a los funcionarios de la administración tributaria a través de un proceso de toma de decisión son otra de las medidas adoptadas por las administraciones tributarias con el fin de mejorar la calidad del proceso de toma de decisión.

Los Países Bajos han publicado la Guía sobre seguimiento horizontal (HM) en la que se explica su modo de trabajo relativo al HM para hacer que el proceso sea transparente para los funcionarios de la administración tributaria y para los representantes de las grandes empresas. Las dos partes pueden dialogar entre ellas sobre sus expectativas y la calidad del proceso, y ambas son igualmente responsables. En los Países Bajos, la Guía sobre HM está acompañada de programas de trabajo normalizados (un conjunto de instrumentos informáticos para las inspecciones llamado TOP). Los Países Bajos también han desarrollado un proceso de control de calidad en línea (KMO) que se aplica antes de la finalización de una inspección de una gran empresa. Se han desarrollado funcionalidades adicionales para esta instrumento (hasta la fecha) para tres procesos nuevos típicos de la “gestión individual de cuentas” y por consiguiente la supervisión horizontal. El proceso garantiza la certeza anticipada, la supervisión sobre el cumplimiento con las normas y el plan de control estratégico.

Suecia opina que es de vital importancia elaborar una guía pública escrita sobre la relación de cumplimiento cooperativo que explique los objetivos del método, sus propósitos y sus componentes. Esto habrá de reforzar la estabilidad, la equidad y la legitimidad del método.

En varios países el trabajo de los responsables o gestores de las relaciones con clientes (*Customer Relations Managers*) queda sometido a supervisión por la alta dirección y por personal experto en la materia, y la toma de decisiones se remite a un nivel superior. En Italia los casos complejos que implican a más de una gran empresa quedan sujetos a la estricta coordinación a nivel central por la División de Grandes Contribuyentes. Nueva Zelanda aplica políticas de avocación a nivel superior interno e indica que todas las resoluciones se supervisan a escala central. En el caso de Singapur, el personal de dirección participa en la promoción del programa de cumplimiento cooperativo y se reúne periódicamente con las empresas.

En Irlanda, la jerarquía general de dirección de la administración tributaria en la División de Grandes Casos garantiza un “Segundo par de ojos” es decir, en la inspección, un responsable técnico está involucrado en el proceso de aprobación de la propuesta de liquidación de la inspección y puede avocar la autorización para un miembro de la Junta Directiva de la Administración Tributaria según la dimensión de la liquidación.

Sudáfrica aplica una política similar, en el sentido de que las cuestiones quedan resueltas a través de liquidaciones negociadas y la autorización de tales resoluciones se decide por equipos de asesores jurídicos independientes, siendo aprobadas por comités independientes conforme al marco de gobierno de la SARS.

El Segundo Par de Ojos no se limita a las disposiciones jerárquicas, sino también forma parte de la evaluación inter pares. Casi todas las administraciones tributarias han desarrollado métodos de trabajo según los cuales el trabajo de equipo y la evaluación inter pares (el principio de cuatro ojos) debe asegurar que se toman decisiones independientes. En Dinamarca, la persona de contacto del departamento de tributos no actúa solo a la hora de concertar una cita con la empresa. En algunos casos hay dos personas de contacto y en otros el supervisor de la persona de contacto está implicado en la toma de decisión. Nueva Zelanda comenta que las cuestiones de naturaleza muy técnica inevitablemente requieren la implicación de expertos en materia fiscal y la industria, lo que limita la capacidad decisoria de una sola persona.

Algunos países han creado equipos multidisciplinares dedicados a cada gran empresa. Generalmente esto significa que al menos dos miembros del equipo participan en las

reuniones con el contribuyente. Sudáfrica garantiza que se mantienen las actas de estas reuniones. Noruega indica que el trabajo se hace por equipos (un equipo multidisciplinar para cada grupo de empresas) y que el proceso de toma de decisiones es conjunto. Suecia designa un coordinador de cumplimiento y un adjunto para cada acuerdo de relación cooperativa. De esta manera se mantiene la continuidad del acuerdo incluso en caso de que el coordinador se tenga que apartar del caso por el motivo que sea. La responsabilidad de la toma de decisiones en materia fiscal de trascendencia, especialmente cuando implica dar a la empresa la certeza anticipada, se delega en un experto “independiente” y no en los coordinadores de cumplimiento.

En Australia los riesgos más elevados se toman por elevación entre especialistas. Este mecanismo garantiza que hay más de una persona responsable de la decisión. En los Países Bajos el coordinador del cliente (contribuyente) se hace cargo de los asuntos diarios de la relación con el contribuyente mientras que el experto en material fiscal se implica cuando surge la discusión técnica. En los casos técnicos (complejos), si el coordinador y el experto en materia fiscal no consiguen resolver el caso juntos, el coordinador del cliente involucra a los denominados “grupos de conocimiento” o “grupo de coordinación”. Un grupo de conocimiento o coordinación es un grupo de expertos en materia tributaria que comparte su conocimiento experto a nivel nacional y establece la posición fiscal en casos de complejidad técnica. El coordinador del cliente y el experto fiscal suministran al grupo de conocimiento todos los datos relevantes (la actitud del contribuyente, los hechos y las circunstancias, la información técnica etc.) en base a los cuales el grupo de conocimiento formulará su decisión. Este proceso garantiza la igualdad ante la ley.

En Suecia hay un grupo de dirección en el que se plantean los problemas de conducta además de la igualdad. Esta medida mantiene las respuestas emitidas de forma anticipada separadas de las otras cuestiones. La función más amplia de este grupo es discutir y apoyar en general el trabajo en materia de relación de cumplimiento cooperativo y la toma de decisiones sobre cómo debe actuar el coordinador de cumplimiento ante cuestiones sensibles. El propósito es la promoción de la igualdad de tratamiento en los diversos acuerdos de relación cooperativa y apoyar al coordinador de cumplimiento en su papel de “Socio colaborador” de la empresa a la vez que funcionario de la administración tributaria, crítico y fiscalizador.

Muchos países invierten en programas de formación para sus funcionarios. Entre ellos está la formación de funcionarios de la administración tributaria en cómo discutir y revisar o hacer el seguimiento horizontal de los marcos de control fiscal (en los Países Bajos y en Noruega), y en ocasiones incluye también competencias sociales (Irlanda) y de comunicación (Noruega). En los Países Bajos en 2012 todos los funcionarios de la administración tributaria que trabajan en las unidades de Grandes Empresas fueron obligados a realizar cursos de capacitación dedicados a la denominada actitud profesional crítica. En este programa los funcionarios participan en talleres en los que típicamente se debaten dilemas relacionados con la tensión que puede surgir entre de una parte la aplicación directa de la ley y de la otra parte una relación de cumplimiento cooperativo.

Noruega ha establecido una nueva rutina específica relativa a la confidencialidad y la información privilegiada. Dado que este trabajo se realiza en las empresas en tiempo real y no de manera retrospectiva, el Gestor de Relaciones con el Cliente recibe más información privilegiada que antes. Noruega organiza un programa de formación para la actualización de las competencias en este ámbito además de establecer una rutina específica relativa al manejo de información de esta naturaleza.

En los Países Bajos las experiencias con la supervisión horizontal, y específicamente los marcos de control fiscal, se comparten y debaten en las reuniones de la red de expertos de todas las regiones tributarias a nivel nacional. El propósito de la red es crear un proceso de trabajo transparente, claro y previsible para las grandes empresas y sus asesores fiscales.

En su mayoría las administraciones tributarias han institucionalizado sistemas de rotación. El Reino Unido señala que los Gestores de las Relaciones con el Cliente son trasladados a otro puesto tras cuatro años para garantizar la idoneidad. En Suecia se ha implantado un sistema de rotación que limita el mandato de los coordinadores y los adjuntos en el mismo grupo de empresas a un máximo de cinco años. Cabe señalar que una relación cooperativa entre grandes contribuyentes y administraciones tributarias también requiere que los profesionales de ambos lados de la mesa tengan el tiempo suficiente para forjar la relación personal y familiarizarse con las peculiaridades de índole fiscal de los grandes contribuyentes. Desde la perspectiva de la calidad de la relación de cooperación y el mantenimiento de la calidad de servicio, las administraciones tributarias deben ser conscientes de que la sucesión y la transferencia de expedientes requiere su tiempo.

Casi todas las administraciones tributarias indican que periódicamente llevan a cabo revisiones de calidad, bien sea en tiempo real, bien de manera retrospectiva. Los Estados Unidos crearon un sistema para valorar la calidad - *LB&I Quality Measurement System* (LQMS) en 2001 con el fin de establecer una medida de calidad. El sistema integra las revisiones de casos en curso o cerrados para comprobar que cumplen las normas de contabilidad. Australia dispone de procesos de garantía de calidad continuos para valorar el grado de adherencia a las políticas y procedimientos internos en aras de asegurar que las decisiones tomadas durante la vigencia de la relación cooperativa son transparentes. Australia pretende, en estos procesos, realizar revisiones mensuales de los casos, con revisión independiente, a través de un panel externo de calidad dentro de su Marco de Calidad Integral. Canadá aplica un sistema de garantía de calidad y supervisión (*Continuous Program Integrity Review*) dirigido a la evaluación continua de la coherencia y de la igualdad de tratamiento, entre otros elementos, de las inspecciones llevadas a cabo sobre grandes entidades.

En el Reino Unido, la Agencia Tributaria (HMRC) ha introducido disposiciones reforzadas sobre el buen gobierno en las resoluciones importantes, reconociendo que la confianza del público en sus procesos internos es de suma importancia. En febrero 2012, la HMRC anunció cambios en el gobierno de las liquidaciones fiscales importantes, entre ellos el nombramiento de un nuevo Director General responsable de velar por la calidad de todas las liquidaciones cuantiosas y de la protección de los intereses del contribuyente en general. El papel del Director General es de cuestionar la lógica aplicada en el proceso de toma de decisión sobre los conflictos fiscales y no participa en la interacción entre la HMRC y los contribuyentes concretos.

## **Cuestiones y principios esenciales relativos al buen gobierno que deben tenerse en cuenta**

En resumen, las administraciones tributarias han mejorado la gobernanza interna (y por consiguiente el control interno) de la relación con las grandes empresas de diversas maneras. Estas medidas pueden clasificarse en seis categorías.

La primera categoría comprende las normas de integridad y los valores fundamentales, además de medidas formales y reglas sobre la presentación de documentos. Estas medidas son esenciales para informar a los profesionales de las normas éticas y las expectativas de la administración tributaria. Esta categoría integra medidas formales dentro de la administración, además de aquellas de aplicación general que atañen especialmente a casos de la relación de cumplimiento cooperativo. El reglamento debe ser claro y el personal profesional debe saber qué se espera de ellos.

La segunda categoría comprende programas de trabajo normalizados y sistemas operativos. Las guías escritas se pueden incluir dentro de esta categoría. Estas medidas contribuyen a la existencia de un modo de trabajo definido sin ambigüedad y previsible, además de apoyar a los funcionarios de las administraciones tributarias. Los programas de trabajo y las guías se basan en la legislación y los códigos éticos y valores fundamentales. Se puede incrementar el apoyo que ofrecen si los programas de trabajo y las guías se comparten con los contribuyentes o incluso si se elaboran en consulta con los grandes contribuyentes y sus representantes (por ejemplo asesores fiscales).

La tercera categoría en líneas generales es la participación de un segundo (o más) par(es) de ojos, que deben garantizar que las decisiones sobre grandes contribuyentes no se toman por una sola persona. Las experiencias de las administraciones tributarias varían, normalmente como reflejo de diferencias culturales y de diferencias de reglamentos. En algunos países existe un sistema de evaluación inter pares. Otros optan por toma de decisión conjunta y trabajo en equipo. Algunos países han elegido modelos de toma de decisión por elevación en los que la alta dirección y expertos técnicos desempeñan un papel importante. Para proporcionar la certeza anticipada algunos han desarrollado ideas distintas. En su mayoría los países aplican una combinación de estas medidas.

La cuarta categoría comprende los programas de formación y el contacto periódico entre los expertos, bien sean miembros de equipos encargados de casos particulares, bien sean expertos técnicos que operan a escala nacional. El objetivo de los programas es capacitar a los funcionarios de la administración tributaria para aprender juntos los unos de los otros. La temática de los programas puede abarcar competencias sociales y de comunicación, además de conceptos novedosos como los marcos de control fiscal. Es también una oportunidad para discutir y compartir dilemas y mejores prácticas.

La quinta categoría incluye los sistemas de rotación. Estas medidas aseguran que, de cuando en cuando, lleguen ideas nuevas al equipo de la administración tributaria y a la relación con el gran contribuyente. Además, es una manera de hacer frente al riesgo de que los funcionarios pierdan su independencia y su actitud profesional crítica, o al menos evitar que se perciba así.

Y finalmente, aunque no por ello sea lo menos importante, la sexta categoría comprende los sistemas de evaluación y supervisión que se aplican por las administraciones tributarias para evaluar la calidad del trabajo realizado de forma continuada. Habitualmente las medidas son retrospectivas. Sin embargo, involucran a los altos funcionarios que no son partes de la relación de cumplimiento cooperativo en la toma de decisión sobre la resolución de conflictos fiscales de elevada cuantía. Estas medidas proporcionan a las administraciones perspectivas sobre el modo en que un gran contribuyente en particular es tratado, y si este trato guarda relación con el tratamiento dispensado a otros grandes contribuyentes en circunstancias comparables. De esta manera se ofrecen mayores garantías de imparcialidad del proceso y de consistencia de los resultados. Además, se ayuda a las administraciones tributarias a tener una visión general

de cómo está resultando su enfoque de relación cooperativa y a considerar qué modificaciones son necesarias. De esta manera se puede generar el “ciclo de aprendizaje”. El desafío para las administraciones tributarias es desarrollar, revisar y supervisar sistemas que funcionen y sean efectivos en tiempo real, o al menos lo antes posible tras un evento.

La recomendación es que a la hora de diseñar su marco de gobierno interno los países tengan en cuenta las seis categorías. Algunas de las medidas se centran en el diseño del programa y en el propio concepto de relación de cumplimiento cooperativo (categorías una y dos) mientras que otras medidas se centran en el trabajo con el programa y el enfoque (categorías tres y cuatro); una categoría es una medida principalmente preventiva (categoría cinco) y algunas medidas son necesarias para evaluar la calidad, imparcialidad y la efectividad de la toma de decisión a nivel individual y del programa en términos generales (categoría seis).

## Notas

1. National Audit Office (2012), *Settling large tax disputes*, London, June 2012, [www.nao.org.uk/report/settling-large-tax-disputes/](http://www.nao.org.uk/report/settling-large-tax-disputes/).
2. Informe *Tax supervision – Made to measure*, Committee Horizontal Monitoring Tax and Customs Administration, page 51.
3. Sigue un informe anterior publicado por la ONA en julio de 2011 sobre el proceso seguido por la HMRC para la resolución de los conflictos fiscales, en el que fueron examinados 27 grandes casos. La ONA respaldó el marco de gobierno sólido aplicado por la HMRC a las liquidaciones cuantiosas para grandes empresas.
4. National Audit Office (2012). *Ibid.*

## Bibliografía

Committee Horizontal Monitoring - Administración Tributaria y Aduanera de los Países Bajos (2012), *Tax Supervision – Made to Measure, Flexible when possible, Strict when Necessary*, Committee Horizontal Monitoring Tax and Customs Administration, The Hague.

National Audit Office (2012), *Settling large tax disputes*, National Audit Office, London.



## Capítulo 6

### La evaluación del valor de la relación de cumplimiento cooperativo

#### Introducción.

La administración tributaria tiene la responsabilidad de asegurar que gestiona sus riesgos relacionados con el cumplimiento de manera rentable y efectiva. Las nuevas estrategias o instrumentos integrados en un sistema sólido de gestión de riesgos de incumplimiento deben contribuir a la consecución de los objetivos estratégicos de la organización (efectividad) al menor coste posible (eficiencia). Es más, la sociedad exigirá que la administración tributaria sea capaz de demostrar de qué manera la nueva estrategia o instrumento aporta valor al activo público que es el sistema tributario. En el caso puntual del modelo de relación cooperativa ello implica dar visibilidad al funcionamiento del modelo en la práctica y demostrar de qué manera contribuye a conseguir un mayor grado de observancia de las normas y mayores garantías de que se están recaudando las cuantías correctas y de que la brecha fiscal esta menguando.

El objetivo de este capítulo es brindar inspiración y suministrar información sobre el diseño de las medidas de efectividad y eficiencia para los métodos de cumplimiento cooperativo y suministrar ejemplos que demuestren el valor agregado de dichos métodos. Los métodos de la relación de cumplimiento cooperativo forman parte de una estrategia general de gestión de los riesgos de incumplimiento y es importante comprender cómo contribuyen a la consecución de los resultados anhelados por esas estrategias, o sea la mejor observancia de las normas.

#### La justificación del concepto.

La introducción de una estrategia de relación cooperativa tiene por finalidad mejorar el cumplimiento de las normas pero también entraña la distribución (o redistribución) de los recursos humanos y financieros de las autoridades tributarias. Una justificación convincente del concepto ayudará a determinar las fortalezas y debilidades de la propuesta de aplicación de una nueva estrategia o instrumento de manera sistemática y objetiva. Refuerza los argumentos a favor de la propuesta además de justificar la inversión en recursos.

La justificación del concepto o “*business case*” debe establecer:

- Los objetivos que el nuevo enfoque busca lograr;
- Las características y el alcance del nuevo enfoque;
- Las opciones consideradas y la motivación de la elección de la solución que se propone;
- La conformidad del enfoque con las políticas actuales;
- El plan de aplicación;

- Los costos anticipados y el periodo de amortización de la inversión;
- Los resultados y beneficios esperados y cómo se van a medir; y
- Los riesgos anticipados asociados con la aplicación del nuevo instrumento.

### Recuadro 6.1. Los Países Bajos

El comité de “*Horizontal Monitoring*” en su informe de evaluación hizo hincapié en la importancia de una adecuada justificación de concepto. “...el Comité también señala que en el momento de aplicación de la supervisión horizontal no existía una justificación del concepto, no se había llevado a cabo ninguna medida de referencia y no se había formulado ningún indicador de rendimiento y/o factores de éxito críticos y, por consiguiente hasta la fecha se ha carecido de un mecanismo adecuado de gestión.”

El Anexo F contiene un resumen de algunas de las lecciones prácticas que las administraciones tributarias han aprendido del proceso de aplicación de las estrategias de cumplimiento cooperativo que pueden ser útiles en el desarrollo o el perfeccionamiento de las justificaciones de concepto de las mismas. Este capítulo se centra más específicamente en la evaluación de los costes y los beneficios para los administraciones tributarias y las grandes empresas y las medidas de efectividad.

## Los costes y los beneficios para la administración tributaria

En general es relativamente fácil seguir la pista del coste asociado a la aplicación de una estrategia de cumplimiento cooperativo para una administración tributaria mediante su sistema de contabilidad de costes. Estos tienden a ser, principalmente, costes salariales del personal profesional implicado. Al igual que cualquier programa que implique cambios sustanciales en la modalidad operativa, la transición hacia un modelo de cumplimiento cooperativo requiere cierta inversión inicial. La naturaleza de la inversión se evidencia en las experiencias de los países en las primeras etapas aplicación del modelo discutidas en el Anexo F. Sin embargo, en la mayoría de los países encuestados parece ser que la inversión inicial se realiza mediante la reubicación de recursos provenientes de las intervenciones clásicas con el fin de introducir la nueva modalidad de trabajo, a veces comenzando con un proyecto piloto. A menudo, el establecimiento del cumplimiento cooperativo ha conllevado un esfuerzo importante para resolver cualquier legado de conflictos preexistentes entre la administración tributaria y la gran empresa, pero, en términos generales, el cambio a un modelo de relación cooperativa no requiere un incremento de los recursos totales dedicados a la gestión del segmento de grandes empresas.

La experiencia del Reino Unido es que ha sido posible incrementar la productividad al reducir los recursos empleados y al focalizar los recursos en los riesgos más importantes. Aunque se podía haber intentado sin desarrollar relaciones de cumplimiento cooperativo, la HMRC opina que la transparencia por parte del contribuyente que se ha logrado a través de tales relaciones ha sido clave para la atribución más efectiva de los recursos a los riesgos.

Visto que las administraciones tributarias se ven sometidas a presión para contener o reducir sus costes generales, quizá no sorprenda que, en general, la adopción de un modelo de cumplimiento cooperativo no se haya asociado con un incremento de los

costes en el segmento de grandes empresas. Ello sugiere que o bien se ha mejorado la eficiencia de las operaciones de las administraciones tributarias que lo han adoptado, o al menos no se ha deteriorado. Pero la cuestión más importante es si, además de controlar o incluso reducir costes, la combinación de estrategias basadas en la cooperación y las intervenciones tipo auditoría descritas en el capítulo tres, se ha revelado como un modelo más efectivo a la hora de mejorar el nivel de cumplimiento global y, como resultado, se produce un rendimiento más efectivo del sistema tributario que en las estrategias clásicas que dependen exclusivamente de las inspecciones. Para responder a esa pregunta es necesario considerar hasta qué punto las administraciones que las han usado han evaluado la efectividad de la estrategia.

### **Indicadores para la evaluación de la efectividad**

A la hora de evaluar con qué grado de efectividad las administraciones tributarias logran sus objetivos de cumplimiento fiscal se tiende a poner mayor énfasis en la medición de los resultados (el rendimiento total garantizado) que en las medidas para su obtención, tales como la frecuencia de las inspecciones y los rendimientos directos de las mismas. Esta tendencia es el reflejo de la mayor demanda de indicadores de producción dentro de las administraciones tributarias dirigidos a mejorar la gestión de los riesgos de incumplimiento y de los interesados externos.

La evaluación puede tener lugar a diferentes escalas. A escala global la evaluación puede ayudar a indicar en qué medida la administración está alcanzando los objetivos a largo plazo de maximizar el cumplimiento (por ejemplo, reducir la brecha fiscal). Algunos países han intentado desarrollar evaluaciones sofisticadas de la brecha fiscal en años recientes que se pueden utilizar para arrojar conocimientos sobre las tendencias macro en el ámbito del cumplimiento a lo largo del tiempo. Podría afirmarse que la mejor comprensión de la brecha fiscal y sus componentes habilita a las ramas legislativas y ejecutivas del gobierno para tomar decisiones más informadas sobre política fiscal y para distribuir mejor los recursos para la administración de los tributos. Sin embargo, las medidas de la brecha fiscal siguen siendo polémicas y sus detractores cuestionan su precisión, fiabilidad y valor en tanto que instrumento para la gestión del sistema tributario. A escala táctica (grupos objetivo o sectores de la economía) o a nivel operativo o de actividad, hacen falta medidas que ayuden a guiar las actividades en la dirección de las acciones más efectivas en términos de resultados. En la encuesta preguntamos acerca de las medidas usadas por las administraciones tributarias para valorar la efectividad operativa de sus actividades de gestión de riesgos de incumplimiento y más particularmente, la relación de cumplimiento cooperativo.

### ***Las conclusiones de la encuesta***

Tal como hemos reconocido en el Capítulo 2, establecer indicadores de buena calidad es un desafío porque las medidas actuales se centran en la productividad y, en general, miden los resultados de corrección del incumplimiento. Por consiguiente no puede de sorprender que la gran mayoría de las administraciones tributarias encuestadas estén actualmente desarrollando nuevos indicadores diseñados para valorar el valor agregado del cumplimiento cooperativo. Un número reducido de países disponen ya de un sistema de medidas basadas en resultados o indicadores para “medir” un programa concreto, (por ejemplo de ‘la relación de cumplimiento cooperativo’) o el impacto global de su estrategia.<sup>2</sup>

Las conclusiones de la encuesta muestran que Australia está evaluando la efectividad de la estrategia global de cumplimiento y no ‘la relación de cumplimiento cooperativo’ per se. La ATO (*Australian Taxation Office*) ha desarrollado y aplica un Marco de Efectividad del Cumplimiento para la valoración global.

En los Países Bajos, se encomendó al Comité evaluar el seguimiento horizontal (HM). El Comité no ha podido investigar la efectividad y la eficiencia por falta de información. Por consiguiente, ha recomendado que la administración tributaria desarrolle una serie de indicadores consecuentes para medir tanto la efectividad como la eficiencia de sus relaciones con el contribuyente. La eficiencia puede ser evaluada en base a la relación entre la capacidad disponible y los recursos financieros, las actividades llevadas a cabo en el ámbito de la supervisión horizontal y los resultados alcanzados por las mismas (gestión de producción). Se puede revisar la efectividad a la luz de un nuevo conjunto de indicadores relacionados con los objetivos principales y secundarios globales que se desean alcanzar mediante la supervisión horizontal.

El Reino Unido evalúa globalmente la efectividad de la estrategia aplicada a las grandes empresas aplicando indicadores clave: maximización de los ingresos, la satisfacción del cliente y la reducción de costes. En Italia los métodos tradicionales de evaluación adoptados para evaluar los primeros tres años de este nuevo programa han arrojado resultados excelentes. Aunque no hay disponible una estimación de la mejora del cumplimiento con las obligaciones fiscales, la evidencia señala que la cuantía recaudada gracias al auto-cumplimiento es considerable.

Los Estados Unidos han estado desarrollando medidas para evaluar la efectividad de su programa de procedimiento de garantía de cumplimiento llamado “*Compliance Assurance Process*”(CAP). La administración tributaria (IRS) ha desarrollado indicadores para evaluar de la satisfacción del contribuyente, la satisfacción de los empleados, la calidad, los tiempos de duración de ciclos, el tiempo dedicado y el número de expedientes cerrados. Los indicadores del impacto de este programa sobre el cumplimiento con las obligaciones de presentación de informes están aún siendo objeto de discusión. Los indicadores equivalentes utilizados para el control a posteriori de las declaraciones no son útiles a la hora de evaluar el programa de cumplimiento cooperativo porque se calculan según ajustes propuestos por la agencia tributaria IRS sobre declaraciones presentadas, y el programa CAP se aplica con carácter previo a la presentación. La agencia IRS está estudiando métodos alternativos de evaluación de los contribuyentes en este programa aunque los esfuerzos actuales no se centran en la creación de indicadores. Como tal, es difícil definir indicadores del impacto del programa CAP.

Algunos países que aún no han medido la efectividad (Irlanda, Nueva Zelanda y Noruega entre ellos) han mencionado los criterios que utilizarían si efectuasen la evaluación. Como evaluación de un programa piloto se mencionó una encuesta de opinión entre los contribuyentes y el listado de cambios en los controles internos y de datos históricos de contacto. Irlanda ha mencionado la supervisión del cumplimiento por parte de los grandes contribuyentes, el número de auto-revisiones y la declaración voluntaria. Nueva Zelanda como evaluación de un programa piloto mencionó los objetivos del programa, el método aplicado para su materialización, las experiencias desde el lanzamiento y los problemas que han surgido relativos a su efectividad, oportunidad e idoneidad.

La experiencia hasta la fecha demuestra que las estrategias de relación de cumplimiento cooperativo pueden producir mejoras medibles en términos de eficacia de los procesos (mejorías en el tiempo requerido para resolver problemas y reducción de

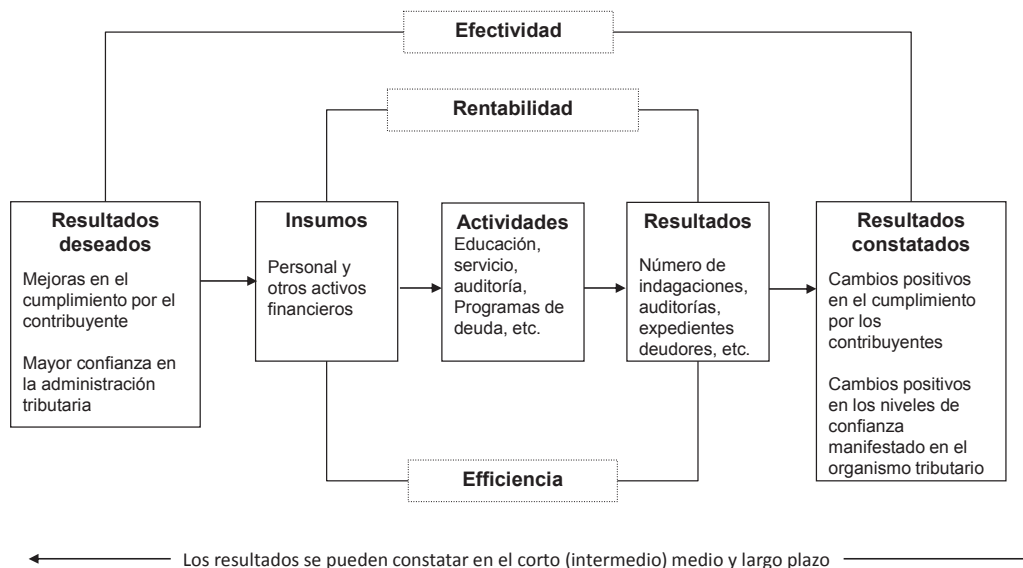
costes). Medidos en términos tradicionales, estos programas han generado también beneficios importantes. Se ha resuelto un legado sustancial de casos pendientes y las cuantías han sido liquidadas y recaudadas. Las conclusiones de la encuesta en relación con los “indicadores de efecto o resultado” utilizados, indican en su mayoría que los países se encuentran en una fase muy temprana del desarrollo de una(s) medida(s) que se focalicen en los resultados mejorados, orientadas al futuro y relevantes a nivel operativo y de actividad.

Como se ha observado en el Capítulo 5, las medidas actuales de producción están centradas en las consecuencias del incumplimiento, dado que miden el rendimiento obtenido de la detección efectiva y la subsanación de dicho incumplimiento. A más largo plazo, las intervenciones dirigidas a mejorar el grado de cumplimiento voluntario inevitablemente no salen bien paradas en comparación con tales medidas. Lo que es menester es un método que se focalice en la medida en la que se mejora el cumplimiento voluntario en lugar de centrarse en el volumen de incumplimiento detectado.

### ***Cómo medir la efectividad del cumplimiento cooperativo en la práctica***

La valoración de la efectividad no es una actividad separada. Al desarrollar sistemas consecuentes de medidas e indicadores con el fin de evaluar las estrategias de cumplimiento, tanto la efectividad como la eficiencia son importantes, ya sea el objetivo de cada indicador la estrategia general o un programa específico. Es útil por tanto a la hora de diseñar medidas de esta índole comprender bien cómo funciona el sistema global para extraer resultados de la productividad, y determinar cómo establecer correlaciones de causa-efecto. La figura que se incluye a continuación, extraída de la nota de orientación del FAT en 2010<sup>3</sup> ilustra cómo se puede hacer esto.

**Gráfico 6.1 La lógica de un programa de cumplimiento fiscal**



Fuente: OECD (2010), *FAT Guidance note*, [www.oecd.org/ctp/taxadministration/46274278.pdf](http://www.oecd.org/ctp/taxadministration/46274278.pdf)

El punto de partida para la medición de la efectividad es la hipótesis rectora de la estrategia general de la organización para el cumplimiento o la hipótesis rectora del nuevo instrumento. Por ejemplo, la ATO ha desarrollado un Marco de Efectividad del

Cumplimiento para medir la efectividad de su estrategia de cumplimiento general. La hipótesis de la ATO establece que: si nuestras estrategias de cumplimiento van a ser efectivas debemos constatar cambios positivos y sostenibles en la actitud hacia el cumplimiento con una o más de las obligaciones claves (es decir, la inscripción censal, la presentación oportuna de las declaraciones, la declaración correcta y completa de los hechos imponibles, y el pago puntual de los tributos.)

Cuando la administración tributaria dispone de información suficiente para quedar satisfecha de que un contribuyente concreto tiene la capacidad y la voluntad de “tener su situación bajo control” será posible ajustar el plan de supervisión y dedicar el tiempo y los recursos a otros contribuyentes que no han cumplido de manera satisfactoria”. La administración tributaria basa esta decisión en el entendimiento del marco de control fiscal aplicado, el conocimiento de y el acceso a los resultados del proceso de supervisión interna del contribuyente, y sus propias comprobaciones de la fiabilidad del sistema (pruebas de realidad). Es por tanto una decisión basada en la evidencia y no en un juicio subjetivo.

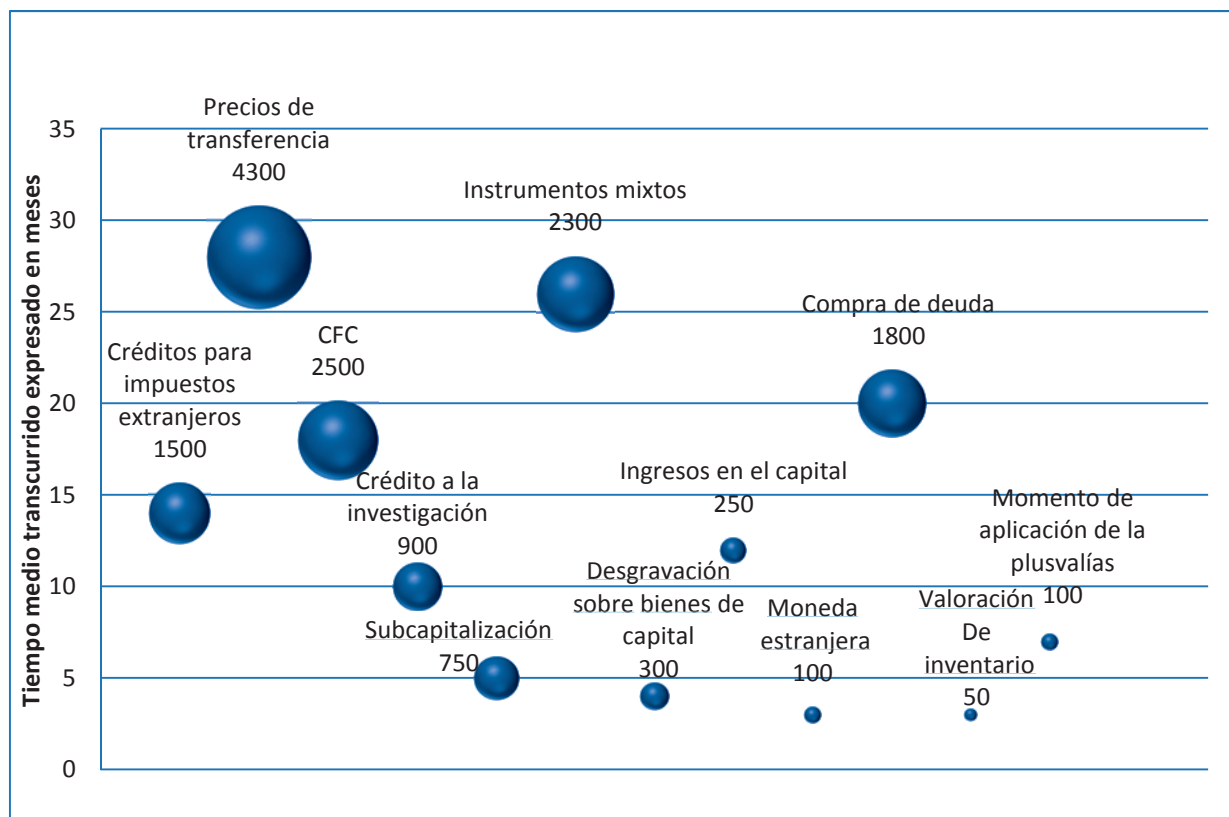
Todos los contribuyentes que han entablado una relación de cumplimiento cooperativo y han satisfecho las normas de control requeridas representan aquella proporción de la base tributaria que tiene garantías de ser correcta<sup>4</sup>. Este es un número cuantificable y conforme aumenta el número de contribuyentes que encaja en ese grupo, así se incrementa la proporción de la base tributaria garantizada. La mejora se puede medir como variación interanual y es un indicador con miras al futuro. A nivel operativo sirve de orientación para conocer el progreso hacia la situación ideal en la que todos los grandes contribuyentes alcanzarían los niveles de transparencia, declaración de información y control deseados. Con el tiempo, el incremento de la proporción de la base tributaria en el Impuesto de Sociedades que se puede considerar “garantizada” será correlativa con la reducción de la brecha fiscal en el Impuesto de Sociedades<sup>5</sup>. Los indicadores de la brecha fiscal suelen ser retrospectivos por su propia naturaleza, porque se apoyan en el análisis y la comparación de datos históricos. Esto significa que son menos útiles en tanto que factor de éxito operativo y guía para los gestores. El valor global de los indicadores de la brecha fiscal es aún una cuestión polémica, pero los países que las usan pueden realizar comprobaciones cruzadas con indicadores utilizados a nivel operativo y con sus estimaciones de cambios en la brecha fiscal.

Cuando se alcance el nivel de garantía deseado se puede confiar en que se estarán pagando los impuestos correctos, o al menos existirá conocimiento y consenso relativo a las cuantías pagaderas. Sin embargo, debemos reconocer que, como hemos comentado en las secciones tercera y cuarta del Capítulo 3, van a surgir incertidumbres y diferencias de opinión acerca del tratamiento fiscal aplicable a ciertas transacciones aun en el contexto de la relación cooperativa. El marco de control fiscal es consecuente con este hecho. Quiere decir que las declaraciones fiscales presentadas son fiables pero, por descontado, cualquier elemento de la declaración puede dar lugar a divergencias de opinión sobre la aplicación de la ley. Por consiguiente, no se puede identificar a priori el quantum de la incertidumbre sobre la deuda tributaria. Se conoce por tanto la cuantía del riesgo fiscal y sólo con la resolución de la incertidumbre se puede llegar a aclarar.

Las medidas de la eficacia de una estrategia de relación cooperativa deben incluir datos acerca de cómo se resuelven los conflictos. Entre ellos los indicadores del tiempo que se tarda en llegar a la conciliación. También se deben incluir datos sobre los resultados de la resolución de conflictos en términos de los montos fiscales generados o en algunos casos, de la reducción de la deuda resultante. Cabe la posibilidad de utilizar

esta información para conocer otros datos sobre la operativa del sistema tributario que tienen valor estratégico. Como mínimo será posible hacer el seguimiento del quantum agregado de la cuestión controvertida para conocer si aumenta o disminuye con el tiempo. Pero se puede ir aún más lejos. Para ello es necesario tipificar rigurosamente las cuestiones que se declaran que generan dudas o dificultades. Ahora bien, sólo será posible constatar qué áreas del sistema tributario están dando lugar a problemas si las cuestiones similares se registran de la misma manera. También será factible saber a cuánto asciende el importe en disputa y, en términos medios, cuánto hace que el problema ha estado afectando al conjunto de las grandes empresas. Este método es utilizado en el Reino Unido para analizar las cuestiones más importantes que se presentan entre sus grandes contribuyentes. Permite conocer qué áreas del sistema tributario están creando dificultades, lo que puede ser importante para los responsables del diseño general del sistema.

**Gráfico 6.2 Problemas que afectan a las Grandes Empresas.**  
Valor total de los montos fiscales en riesgo expresado en millones de Euros



Fuente: FAT – Red de Grandes Empresas

Aplicando los indicadores desarrollados por los países, la medida de hasta qué punto la base tributaria está garantizada, junto con la medida del valor de las posiciones fiscales inciertas, parece conformar un conjunto de medidas que pueden utilizarse para valorar la efectividad, además de la eficiencia, de las estrategias de cumplimiento cooperativo. La validez de las medidas está condicionada por el rigor y la coherencia con la que se puede considerar garantizado el control fiscal y las posibilidades de identificar y cuantificar las posiciones fiscales inciertas. El marco de control fiscal ha de permitir una valoración objetiva del sistema, de manera que asegure la exactitud de la declaración fiscal y la

declaración conexas de posiciones inciertas o contenciosas contenidas en dicha declaración.

## Los beneficios cualitativos para las administraciones tributarias y las empresas

### *Introducción*

Este capítulo se ha focalizado principalmente en medir la contribución que la relación cooperativa puede aportar a la efectividad y la eficiencia general de la estrategia de cumplimiento de una administración tributaria. Sin embargo, algunos de los beneficios que se pueden esperar del cumplimiento cooperativo, y que han sido enumerados en el Capítulo 2, no son cuantitativos sino cualitativos. Las administraciones tributarias constituyen una parte integral del entorno en constante evolución en el que las empresas grandes operan. Ello significa que se precisa un método de gestión del cumplimiento dinámico. Al entablar una relación más consultiva y colaborativa, la administración tributaria puede entender mejor el entorno empresarial. La administración por lo tanto se encuentra mejor situada para identificar riesgos y ayudar a las empresas a mejorar la seguridad jurídica certeza mediante un dialogo abierto y continuado.

El Comunicado publicado tras la cuarta reunión del FAT<sup>6</sup> resume los beneficios de la relación cooperativa entre las administraciones tributarias y los contribuyentes:

*“Una relación cooperativa ofrece beneficios a las administraciones tributarias y los contribuyentes... el contribuyente que actúa de manera transparente puede esperar mayor certeza además de la resolución expeditiva de los conflictos fiscales, con inspecciones menos intrusivas y menor coste asociado con el cumplimiento. Una relación cooperativa entre las administraciones tributarias y los intermediarios fiscales también arrojaría beneficios importantes.”*

El valor de los planteamientos de cumplimiento cooperativo debe quedar demostrado de manera clara en términos cuantitativos. Esta es la responsabilidad compartida de las empresas y las administraciones tributarias. La empresa tiene un argumento contundente a favor de la relación cooperativa: la seguridad jurídica a cambio de la transparencia. Esto armoniza la voluntad de la empresa de pagar la cuantía justa de impuestos de manera puntual y de reducir el riesgo: la clave es la transparencia. Las administraciones tributarias y las empresas quieren más certeza y reducir los riesgos y costes administrativos; el beneficio es para las dos partes. Medir estos beneficios de modo cuantitativo plantea ciertos desafíos que ya han sido mencionados. Sin embargo, las medidas cuantitativas pueden ser reforzadas con indicadores sobre aspectos cualitativos. En particular, es normal esperar que el cumplimiento cooperativo que logra culminar sus objetivos tenga un incidencia positiva sobre la forma en que se percibe la administración tributaria y el proceso de cumplimiento. Es posible obtener evidencia al respecto de varias maneras, entre ellas las encuestas. Las experiencias de los países que han propiciado la recopilación de opiniones acerca de sus programas se comentan a continuación y sirven para ilustrar qué información pueden arrojar. Finalmente, los beneficios cuantitativos para las empresas resultan difíciles de medir directamente pero destacamos que a la luz de las encuestas llevadas a cabo por los países y los comentarios presentados por el entorno empresarial, los beneficios para la empresa son importantes.

En el Reino Unido, se llevó a cabo una evaluación independiente. En 2008 la Agencia Tributaria (HMRC) encargó una evaluación independiente (*Review of Links with Large Business*). La encargada de la evaluación fue una agencia de estudio externa que en la



primavera de 2009 publicó su informe. El objetivo era la evaluación de la experiencia de las grandes empresas en su trato con la HMRC. Las conclusiones de la investigación fueron:

- el personal de la HMRC dedicado a las grandes empresas tenía un conocimiento más profundo del mundo empresarial y su actitud era más profesional y amable – en particular los responsables de las relaciones con el cliente;
- el papel de estos responsables era bien recibido y ha logrado generar cambios, aportando un método de administración tributaria más pragmático;
- el método de gestión basado en riesgos suscitó el apoyo unánime;
- ha mejorado la calidad de ayuda a través de la página web ;
- el Reino Unido se compara favorablemente con otros países en tanto que lugar para hacer negocios.

Sin embargo en aquel momento ciertos aspectos eran mejorables en las siguientes áreas:

- acceso a orientación y asesoría;
- la sensibilidad sobre la empresa en otros departamentos de la HMRC;
- una infraestructura más coordinada dentro de la HMRC;
- desarrollo más profundo de los servicios en línea;
- menos complejidad.

En 2010, la HMRC evaluó su interacción con ciertos clientes como parte del programa con las empresas de alto riesgo - HRCP (*High Risk Corporates Programme*). El Consejo HRCP sigue muy de cerca los casos en una fase post-liquidación y solamente en el caso de que tras un periodo de tiempo se constaten mejoras apreciables en su comportamiento, se extrae a estas empresas del programa. La evidencia que se expone a continuación se refiere a los cambios de conducta documentados como resultado del programa:

- Algunas empresas de alto riesgo han sido extraídas del programa dada la evidencia clara del cambio de comportamiento en términos de la naturaleza y la dimensión de la planificación y evasión fiscal y del grado de apertura y transparencia.
- Varias empresas mostraron evidencias de no haber aplicado planes fiscales o no haber aprovechado los beneficios de los mismos dado que han reconocido que esos planes no eran congruentes con las garantías de comportamiento dadas durante el proceso HRCP.
- En casos HRCP hubo evidencias de que los consejos de administración de las empresas asumían más responsabilidad en material fiscal y en el desarrollo de las relaciones entre la empresa y la HMRC.
- En general, el grado de apertura y de transparencia en material fiscal había mejorado.
- La HMRC reconoce que las influencias ejercidas sobre la conducta de estas empresas son complejas y que hay muchos elementos de la estrategia global, además de la HRCP, que dan lugar a estos cambios.

En Irlanda el planteamiento y los modos de introducción y aplicación del método de cumplimiento cooperativo han resultado ser muy positivos. Por consiguiente, si la administración tributaria de Irlanda fuera a comenzar este proceso de nuevo es muy probable que aplicaría la misma fórmula para hacer partícipes del modelo a los contribuyentes. Hasta la fecha su experiencia ha mostrado que la interacción continuada con las grandes empresas y la Unidad de Grandes Casos ofrece un canal de diálogo constructivo en un entorno de confianza en el que las cuestiones se pueden resolver de manera profesional. La relación cooperativa ha ayudado a la administración tributaria de Irlanda a comprender mejor las necesidades y la conducta de las grandes empresas y a perfeccionar sus estrategias entre ellas, la provisión de servicios dirigidos y adecuados con el fin de, consecuentemente, mejorar el cumplimiento.

En general, los países que han llevado a cabo una evaluación cualitativa de sus programas de relación cooperativa señalan los siguientes beneficios principales:

- Un modo muy eficiente de determinar el perfil o de evaluar el riesgo de un grupo y tener acceso a los altos directivos responsables de la función tributaria.
- No se producen sorpresas para ninguna de las partes.
- Mejor información en tiempo real (es decir entender a las empresas y su actitud relativa a la materia tributaria); información actual sobre los eventos importantes que afectan a los contribuyentes, mejor conocimiento del mundo empresarial.
- Mayor certeza respecto a la proyección de la recaudación tributaria y de la presentación y pago correcto y oportuno de las liquidaciones.
- Resolución más expeditiva de los conflictos por las partes implicadas.
- Una mejor relación y más abierta entre la administración tributaria y el contribuyente.

### **Recuadro 6.2. Los Países Bajos – Supervisión Horizontal**

En el 2007 se envió un cuestionario a los gerentes tributarios y los inspectores fiscales que participaron en el primer programa piloto. Según las dos partes encuestadas, el programa piloto dio lugar a una mejora del clima fiscal en los Países Bajos y a una metodología de trabajo más efectiva y eficiente. Las dos partes señalaron que su relación había mejorado y que operar en tiempo real era ventajoso y permitía la seguridad jurídica más rápida. Las empresas señalaron por su parte que la reducción de la incertidumbre era una ventaja mientras que la administración tributaria menciona que la participación de la alta dirección es positiva. Finalmente las partes discreparon en cuanto al cumplimiento: los funcionarios de la administración tributaria observaron una mejoría pero la empresa no señala ningún cambio respecto a su grado de cumplimiento.

#### **Informe del Comité de Supervisión Horizontal**

En junio de 2012 se publicaron las conclusiones de la evaluación del HM por el Comité Gubernamental Independiente. En cuanto a las ventajas del método HM, el informe del Comité confirma las ventajas para la administración tributaria (mayor transparencia, certeza más rápida y un mejor entendimiento mutuo) que fueron identificadas en 2007. La conclusión general del Informe respecto al segmento de Grandes Empresas reza como sigue:

1. Se puede fomentar el cumplimiento de las normativas si se confía más y se otorga mayor responsabilidad personal al contribuyente. Ellos a la vez deben confiar más en la NTCA. En última instancia el éxito del modelo depende de que ambas partes demuestren que la confianza en ellas depositada está justificada.
2. La NTCA podrá efectuar sus tareas de supervisión de manera más efectiva y eficiente cuando pueda fiarse de las medidas aplicadas para la organización tributaria y control interno, además de las auditorías internas y externas de las muy grandes empresas en particular.
3. Los dos puntos anteriores resultarán en una disminución de la carga de supervisión del contribuyente y de los costes de aplicación incurridos por la NTCA.

El Comité concluye que: en cuanto al segmento de las muy grandes empresas ha quedado de sobra confirmada la verdad de los dos primeros principios o hipótesis: El programa piloto con el segmento de las muy grandes empresas ha demostrado la voluntad de las empresas de participar en el ensayo para dar forma a la confianza en ellas depositada por la NTCA: igualmente asumieron la responsabilidad de cumplir con sus obligaciones en materia tributaria de manera más adecuada. Para concluir, en respuesta a la pregunta acerca de si se han reducido de hecho la carga supervisora y los costes de aplicación: el Comité constató la satisfacción del contribuyente en el segmento de las muy grandes empresas. Aunque faltan datos para corroborar estas afirmaciones, la carga de supervisión percibida sobre el segmento de muy grandes empresas parece ser menor. Ahora bien, la NTCA no ha podido demostrar al Comité que la carga de supervisión de las muy grandes empresas ha sido reducida en sentido absoluto. El Comité presupone que los contribuyentes en este segmento están dispuestos a retirarse de una relación que no les es favorable dado que tienen la opción en virtud del hecho de que esta relación es de voluntad mutua: esto es cosa de dos.

El Comité también opina, basándose en las experiencias positivas señaladas por las partes a los participantes, que es probable que los costes soportados por las Administraciones Tributarias y Aduanas no hayan disminuido hasta la fecha. Esta opinión se fundamenta en el hecho de que en la fase inicial de la supervisión horizontal tendrá que dedicarse mucho tiempo al desarrollo de una relación basada en la confianza: hará falta tiempo para celebrar el acuerdo, adquirir conocimiento del negocio y su cultura, revisar el marco de control fiscal, perfilar correctamente las consultas preliminares y, en particular, para que la Administración Tributaria y Aduanas pueda crear la organización idónea para la supervisión horizontal en este segmento.

### ***Los beneficios principales para una empresa***

Parece ser que los beneficios principales para la empresa son los siguientes:

- **Cumplimiento mejorado:** Los consejos de administración pueden mejorar la calidad de su gobierno corporativo y su conocimiento de las implicaciones de las grandes transacciones, si se consideran adecuadamente y se esfuerzan para reducir los grandes riesgos fiscales. La calidad del gobierno corporativo guarda una relación directa con el nivel de riesgo atribuido a la empresa, si es bajo, medio o elevado. La empresa estará mejor capacitada para hacer frente a sus riesgos fiscales gracias a instrumentos como los ACA (acuerdos anuales de cumplimiento) que se aplican en Australia.
- **Cumplimiento mejorado a través de una relación cooperativa** debida a la mayor transparencia, comprensión y confianza fundada en la mejora del marco de control fiscal.
- **Menores costes de cumplimiento:** Las administraciones tributarias acostumbran a focalizar sus recursos en el cumplimiento entre las grandes empresas, en áreas de alto riesgo, sobre todo si los contribuyentes no actúan de manera transparente, abierta y con actitud cumplidora. Las grandes empresas que aplican buenas prácticas de gobierno corporativo y tienen relaciones cooperativas con la administración tributaria en general son objeto de intervenciones de auditoría menos frecuentes dado que las actividades de inspección y coerción se dirigen hacia las empresas que no se han comprometido respetar los niveles más elevados de cumplimiento.
- Ello contribuye a una mayor certidumbre y a la posibilidad de reducir los costes de cumplimiento. Se prevé que los costes de cumplimiento serán inferiores para las grandes empresas en una relación cooperativa dado que la intensidad del contacto con tales empresas es, en la mayoría de los casos, inferior comparada con los contribuyentes de más alto riesgo.
- Inspecciones fiscal más rápidas, más focalizadas en la mejora de los procesos internos y en el cumplimiento futuro, presentación y liquidación de las declaraciones y menos rectificaciones posteriores a la presentación por inspecciones, gracias al Marco de Control Fiscal y la evaluación conjunta del riesgo fiscal, que pueden reducir los costes administrativos y la carga de cumplimiento.
- Si la administración tributaria saca mayor aprovechamiento del trabajo realizado por otros (por ejemplo los auditores internos y externos), podría reducir el coste para el contribuyente.
- **Mayor certeza:** La mayor certeza respecto a la exposición al riesgo tributario; posiciones fiscales más rápidas y ciertas (teniendo en cuenta los plazos comerciales), mayor control de la posición fiscal que debe llevar a la reducción de las necesidades de reservas para hacer frente a los riesgos fiscales. La mayor certeza derivada de tener posiciones fiscales fiables y cuantificables son el resultado del dialogo entre la administración tributaria y la gran empresa sobre riesgos fiscales en “tiempo real”. Discutir la transacción lo más cerca posible al momento en que se materializa, si no antes, puede reducir la incidencia de déficits fiscales y sanciones administrativas. Para las grandes empresas también hay beneficios importantes porque puede responder a las preocupaciones de la administración tributaria mientras los detalles siguen frescos en la “memoria corporativa”.

- La Responsabilidad Social Corporativa: los modelos de relación cooperativa también ayudan a reforzar la confianza de la comunidad en la equidad de los sistemas tributarios al demostrar que las administraciones tributarias están haciendo frente al incumplimiento de manera efectiva.
- Destacar problemas: La oportunidad de destacar problemas relativos a la legislación tributaria o a su administración. Mayor capacidad de identificar y llevar a la atención del legislativo áreas en las que la legislación no opera de manera satisfactoria o está dando lugar a costes de cumplimiento elevados o inadmisibles.

### Recuadro 6.3. Países Bajos

#### Monitor de Cumplimiento para las Grandes Empresas 2011

Cada año la Agencia Tributaria (NTCA) investiga, a través de una encuesta, las actitudes de los contribuyentes hacia la administración tributaria y el pago de impuestos (Tax Monitor). La opinión de las grandes empresas acerca de la supervisión horizontal fue objeto de examen en 2011. Los resultados en cifras son:

- casi todas las grandes empresas conocen la supervisión horizontal (HM) y señalan que está claro lo que se espera en dicho régimen;
- el 84% de los que respondieron de entre las grandes empresas que tuvieron contacto con el HM mostraron una percepción favorable de la evolución del HM;
- en su mayoría las grandes empresas indican que son muchos los beneficios para la administración tributaria;
- al rededor del 75% indican que también hay beneficios para la empresa;
- las grandes empresas indican que como consecuencia del HM ha habido un aumento de la transparencia mutua, mayor confianza y entendimiento, una posición operativa más actual y en tiempo real, más consultas anticipadas y una posición fiscal de más certidumbre;
- HM ha llevado a un aumento de la calidad del control interno del contribuyente (69%);
- cerca del 33% de las grandes empresas indican que en su opinión el nivel de supervisión decrecerá;
- al rededor del 50% de las grandes empresas no cree que el coste de su intermediario fiscal o los controles internos se hayan reducido.

#### ¿Que espera obtener el contribuyente de la transparencia? – síntesis de las expectativas de un banco<sup>1</sup>:

- una mejor política;
- transparencia acerca de la formulación de políticas en el gobierno;
- mejoras en el proceso de inspección;
- inspecciones menos frecuentes y más focalizadas;
- resolución de conflictos mejor y más acelerada;
- mayor certeza;
- menores provisiones fiscales.

1. Seminario de presentación “*Developing the enhanced relationship in the banking sector*” organizado por la *Agencia delle entrate* (La Administración Tributaria de Italia), en colaboración con la Asociación de la *Banca Italiana* - AIBE (la Asociación Italiana de Bancos Extranjeros) y El Centro de Política y Administración Tributaria de la OCDE los días 10-11 de octubre 2011.

## Notas

1. [http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/tax\\_supervision\\_made\\_to\\_measure\\_tz0151z1fdeng.pdf](http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/tax_supervision_made_to_measure_tz0151z1fdeng.pdf).
2. Existe una diferencia entre medidas e indicadores. Donde las medidas son directas y precisas los indicadores son menos directos y son pautas.
3. OECD (2010), *Evaluating the Effectiveness of Compliance Risk Treatment Strategies*, OECD, Paris, [www.oecd.org/ctp/taxadministration/46274278.pdf](http://www.oecd.org/ctp/taxadministration/46274278.pdf).
4. Entendemos por precisos que están dentro de las tolerancias de exactitud indicadas por la administración tributaria como aceptadas, dado que el principio de proporcionalidad exige que las administraciones tributarias se abstengan de perseguir puntos que no son importantes (materiales). La exactitud en este contexto esta sujeta a la limitación general que el proceso de inspección depende de las comprobaciones de muestreo y un método sistemático, en lugar de la comprobación al 100% de cada transacción lo que no es en absoluto práctico ni económicamente asequible.
5. También otros impuestos a los que las grandes empresas están obligadas, a cuenta (IVA e impuestos sobre nominas).
6. OECD (2008), *El comunicado del Foro sobre la Administración Tributaria de la OCDE en Ciudad del Cabo*, [www.oecd.org/ctp/administration/39886621.pdf](http://www.oecd.org/ctp/administration/39886621.pdf).

## Bibliografía

- Committee Horizontal Monitoring (Administración Tributaria y Aduanera, 2012), *Tax Supervision – Made to Measure, Flexible when Possible, Strict when Necessary*, Committee Horizontal Monitoring Tax and Customs Administration, The Hague.
- OECD (2008), *El comunicado del Foro sobre la Administración Tributaria de la OCDE en Ciudad del Cabo*, [www.oecd.org/ctp/administration/39886621.pdf](http://www.oecd.org/ctp/administration/39886621.pdf).
- OECD (2010) *Evaluating the Effectiveness of Compliance Risk Treatment Strategies*, OECD, Paris, [www.oecd.org/ctp/taxadministration/46274278.pdf](http://www.oecd.org/ctp/taxadministration/46274278.pdf).

## *Capítulo 7*

### *Conclusiones, recomendaciones y pasos futuros*

#### **Las conclusiones clave**

Las conclusiones principales del presente informe son:

- El concepto original de la relación basada en la cooperación y confianza establecida en el Estudio de 2008 ha demostrado tener valor. El número de países que tienen un programa fundado en el concepto se ha incrementado sustancialmente desde 2008: de los 26 países que han contribuido a este informe, 24 han establecido algún tipo de programa de relación cooperativa. Algunos países han señalado que han recaudado ingresos fiscales adicionales sustanciales a la resolución del legado de contenciosos pendientes con los grandes contribuyentes que han entablado relaciones de relación cooperativa.
- El término “cumplimiento cooperativo” describe el concepto con mayor exactitud que la denominación original “relación cooperativa” y evita interpretaciones equívocas.
- El cumplimiento cooperativo es totalmente congruente con las estrategias modernas de gestión de riesgos de incumplimiento. Desde la publicación del Estudio de 2008 algunos comentaristas han expresado su preocupación acerca de si es compatible este método de relación cooperativa con el principio de igualdad ante la ley. Esto es posiblemente debido al uso del término “relación cooperativa”. Esta inquietud se ha estudiado de manera directa y la conclusión es que no existe conflicto alguno con el principio de igualdad ante la ley.
- De manera independiente, se han manifestado preocupaciones relativas al mayor énfasis que se está dando al respeto del espíritu de la ley. Este informe concluye que una relación de cumplimiento cooperativo no elimina por completo los conflictos entre las administraciones tributarias y los contribuyentes acerca de la aplicación de la normativa a un conjunto de hechos concretos. Sin embargo, en la práctica la frecuencia de estos conflictos será menor y su resolución más acelerada.
- Los pilares de la relación de cumplimiento cooperativo tal como están descritos en el Estudio de 2008, siguen vigentes pero en la actualidad hay elementos adicionales considerados esenciales. En particular, ha quedado claro la importancia del Marco de Control Fiscal (MCF).
- La relación se basa en la evaluación explícita y objetiva de la capacidad y la voluntad del contribuyente de garantizar la apertura y transparencia (el MCF). Gracias a ello, la relación se basa en la confianza justificada y en la evidencia empírica. Adicionalmente proporciona una base sobre la que es posible desarrollar una medida de la contribución hecha por la relación cooperativa a garantizar la base tributaria.

## Recomendaciones

Todavía queda margen para desarrollar en más profundidad y reforzar el concepto del cumplimiento cooperativo. Las administraciones tributarias quedan invitadas a considerar lo siguiente:

- Dada la importancia central de los Marcos de Control Fiscal, hace falta más estudio y discusión acerca de cómo mejor evaluar estos marcos y de qué orientación adicional se puede ofrecer a las empresas acerca de lo que esperan de ellas las administraciones tributarias.
- El buen gobierno efectivo del proceso de toma de decisión dentro de las administraciones tributarias es imprescindible si se quiere hacer frente al riesgo de apego asociado al enfoque de cumplimiento cooperativo. Si no lo han hecho aún, las administraciones tributarias deben reflexionar sobre los principios de buen gobierno expuestos en el capítulo cinco y los procedimientos para garantizar que las decisiones respecto a los grandes contribuyentes no sean tomadas por una sola persona.
- Son necesarias más medidas de la efectividad del enfoque de cumplimiento cooperativo para poder integrarlo dentro de la estrategia global de cumplimiento. Las medidas que se apoyan exclusivamente en las inspecciones son insuficientes. Será necesario que las administraciones tributarias pongan mayor énfasis en definir una cesta de medidas focalizadas en los resultados y no en la productividad. A escala táctica, operativa y de actividad, es preciso instaurar medidas para orientar las actividades hacia las acciones más efectivas en términos de resultados.
- Las medidas de cumplimiento cooperativo tendrán que focalizarse en la porción de la base imponible que queda garantizada como correcta como resultado de la existencia de una relación de cooperación. También hay margen para que las administraciones tributarias puedan hacer un mejor uso de los datos sobre conflictos con el fin de informar el pensamiento estratégico y la formulación de políticas.
- Las administraciones tributarias deben aplicar medidas reforzadas para validar la justificación del concepto de cumplimiento cooperativo y lograr que la contribución que aporta a los resultados generales de cumplimiento sea más transparente para los grupos de interesados clave.

## Perspectivas

A medida que aumenta el número de países y de empresas que adoptan enfoques de cumplimiento cooperativo se profundiza el conocimiento colectivo y la experiencia acerca de los marcos de control fiscal. Estos maduran, y es esencial seguir compartiendo esa experiencia y las mejoras consecuentes del concepto de cumplimiento cooperativo, no sólo entre las administraciones tributarias sino también con la comunidad empresarial.

Lo que es igualmente importante es mantener nuestra atención centrada en las oportunidades para el cumplimiento cooperativo a escala multilateral en un mundo cada vez más globalizado en el que cada vez más países están adoptando enfoques de cumplimiento cooperativo. El aumento de la transparencia, la declaración de información



y la certeza anticipada son asuntos de vital importancia tanto para las administraciones tributarias como para las multinacionales.

Finalmente, el presente estudio ha establecido que muchas administraciones tributarias están inmersas en el proceso de desarrollo de indicadores para evaluar la eficiencia y la efectividad de sus estrategias de cumplimiento en general y del cumplimiento cooperativo en particular. Las administraciones tributarias se beneficiarán de la transmisión de mejores prácticas y experiencias en este ámbito en particular.

## Anexo A

### Reseña de páginas web e hipervínculos a la información pública adicional acerca de la relación de cumplimiento cooperativo

País	Páginas web y enlaces
Australia	<p><a href="http://www.ato.gov.au/">www.ato.gov.au/</a></p> <p>Las grandes empresas y el cumplimiento con las obligaciones fiscales <a href="http://www.ato.gov.au/content/33802.htm">www.ato.gov.au/content/33802.htm</a></p> <p>Acuerdos Anuales de Cumplimiento <a href="http://www.ato.gov.au/content/00167346.htm">www.ato.gov.au/content/00167346.htm</a></p> <p>Programa para los altos responsables de la gerencia de relaciones– Discurso de inauguración ofrecido por el Director General en ocasión de la Convención de la Corporate Tax Association en Melbourne, junio 15 2009 <a href="http://www.ato.gov.au/corporate/content.aspx?doc=/content/00197255.htm">www.ato.gov.au/corporate/content.aspx?doc=/content/00197255.htm</a></p> <p>Large Business Advisory Group <a href="http://www.ato.gov.au/businesses/content.aspx?doc=/content/00172756.htm&amp;pc=001/003/112/002/004&amp;mnu=0&amp;mfp=&amp;st=&amp;cy=">www.ato.gov.au/businesses/content.aspx?doc=/content/00172756.htm&amp;pc=001/003/112/002/004&amp;mnu=0&amp;mfp=&amp;st=&amp;cy=</a></p> <p>Large Business Advisory Group charter <a href="http://www.ato.gov.au/businesses/content.aspx?doc=/content/00190470.htm&amp;pc=001/003/112/002/004&amp;mnu=0&amp;mfp=&amp;st=&amp;cy=">www.ato.gov.au/businesses/content.aspx?doc=/content/00190470.htm&amp;pc=001/003/112/002/004&amp;mnu=0&amp;mfp=&amp;st=&amp;cy=</a></p> <p>Programa sobre Cumplimiento de la ATO 2011-12 <a href="http://www.ato.gov.au/corporate/content.aspx?doc=/content/00284023.htm&amp;pc=001/005/008/009/002&amp;mnu=0&amp;mfp=&amp;st=">www.ato.gov.au/corporate/content.aspx?doc=/content/00284023.htm&amp;pc=001/005/008/009/002&amp;mnu=0&amp;mfp=&amp;st=</a></p> <p>Posiciones Fiscales Declarables <a href="http://group1.www.ato.gov.au/businesses/content.aspx?menuid=0&amp;doc=/content/00302809.htm&amp;page=1&amp;H1">http://group1.www.ato.gov.au/businesses/content.aspx?menuid=0&amp;doc=/content/00302809.htm&amp;page=1&amp;H1</a></p> <p>Marco de Diferenciación de Riesgos <a href="http://www.ato.gov.au/content/00246010.htm">www.ato.gov.au/content/00246010.htm</a></p> <p>La efectividad del cumplimiento <a href="http://www.ato.gov.au/content/00149070.htm">www.ato.gov.au/content/00149070.htm</a></p> <p>Guía para la gestión de riesgos y el gobierno de los impuestos a los bienes y servicios <a href="http://www.ato.gov.au/content/00256428.htm">www.ato.gov.au/content/00256428.htm</a></p> <p>Condición 13 de las normas de Cotización ASX <a href="http://www.asxgroup.com.au/media/PDFs/Chapter01.pdf">www.asxgroup.com.au/media/PDFs/Chapter01.pdf</a></p> <p>Principios y recomendaciones sobre el gobierno corporativo 210 con modificaciones emitidas por el Comité de Gobierno corporativo de AXS véase Principio7 <a href="http://www.asxgroup.com.au/media/PDFs/cg_principles_recommendations_with_2010_amendments.pdf">www.asxgroup.com.au/media/PDFs/cg_principles_recommendations_with_2010_amendments.pdf</a></p> <p>Código de resolución de conflictos fiscales <a href="http://www.ato.gov.au/content/8249.htm">www.ato.gov.au/content/8249.htm</a></p>
Alemania	<p>Método cooperativo para las inspecciones fiscales en Baja Sajonia <a href="http://www.ofd.niedersachsen.de/portal/live.php?navigation_id=17549&amp;article_id=67842&amp;psmand=110">www.ofd.niedersachsen.de/portal/live.php?navigation_id=17549&amp;article_id=67842&amp;psmand=110</a></p>

País	Páginas web y enlaces
<b>EEUU</b>	<p>El anuncio por el Internal Revenue Manual de CAP como programa permanente</p> <p>El documento titulado “CAP Permanency in a Nutshell”</p> <p>Preguntas más frecuentes (FAQs)</p> <p>La solicitud CAP</p> <p>El MOU para CAP</p> <p><a href="http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Compliance-Assurance-Process">www.irs.gov/Businesses/Corporations/Compliance-Assurance-Process</a></p>
<b>Eslovenia</b>	<p>Invitación pública a los grandes contribuyentes a informar a la administración tributaria de su deseo de participar en el proyecto piloto de Supervisión Horizontal (Mayo 2010)</p> <p><a href="http://www.durs.gov.si/si/medijsko_sredisce/novica/article//5631/627ecf389690505be03aec56189f67ff/">www.durs.gov.si/si/medijsko_sredisce/novica/article//5631/627ecf389690505be03aec56189f67ff/</a></p> <p>Artículo de la IOTA: Experiencias en la aplicación del proyecto piloto sobre Supervisión Horizontal en Eslovenia (Darija Šinkovec)</p> <p><a href="http://www.iota-tax.org/images/stories/library-files2/1401_vl.pdf">www.iota-tax.org/images/stories/library-files2/1401_vl.pdf</a></p> <p>Informe anual de la Administración Tributaria 2011 (versión en Esloveno), paginas 5, 19,</p> <p><a href="http://www.durs.gov.si/fileadmin/durs.gov.si/pageuploads/Davcni_uradi_in_uradne_ure/Letna_poro_ila_o_delu_DURS/Porocilo_o_delu_v_letu_2011.pdf">www.durs.gov.si/fileadmin/durs.gov.si/pageuploads/Davcni_uradi_in_uradne_ure/Letna_poro_ila_o_delu_DURS/Porocilo_o_delu_v_letu_2011.pdf</a></p> <p>Informe anual de la Administración Tributaria 2010 (versión Inglesa), paginas 5, 24,</p> <p><a href="http://www.durs.gov.si/fileadmin/durs.gov.si/pageuploads/Davcni_uradi_in_uradne_ure/Letna_poro_ila_o_delu_DURS/Porocilo_o_delu_v_letu_2010_-_ang.pdf">www.durs.gov.si/fileadmin/durs.gov.si/pageuploads/Davcni_uradi_in_uradne_ure/Letna_poro_ila_o_delu_DURS/Porocilo_o_delu_v_letu_2010_-_ang.pdf</a></p>
<b>España</b>	<p>Traducción oficiosa de mejores prácticas tributarias</p> <p><a href="http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/CBPT_english.pdf">www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/CBPT_english.pdf</a></p> <p>Información sobre el Foro y el Código</p> <p><a href="http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Foro_Grandes_Empresas/Foro_Grandes_Empresas.shtml">www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Foro_Grandes_Empresas/Foro_Grandes_Empresas.shtml</a></p>
<b>Irlanda</b>	<p><a href="http://www.revenue.ie">www.revenue.ie</a></p> <p>Documento “Cumplimiento Fiscal el método cooperativa”</p> <p><a href="http://www.revenue.ie/en/business/running/large-businesses.html">www.revenue.ie/en/business/running/large-businesses.html</a></p>
<b>Italia</b>	<p>Requisitos documentales para los precios de transferencia: traducción oficiosa del dictamen emitido por el Director General de la Administración tributaria Italiana con fecha el 29 de septiembre de 2010 (ref.2010/137654 29.09.2010)</p> <p><a href="http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/wcm/connect/407e6800444f85af891ceb536ed3dbc9/ItalyCommissionerDecision_29_09_2010_transfer_pricing.pdf?MOD=AJPERES&amp;CACHEID=407e6800444f85af891ceb536ed3dbc9">www.agenziaentrate.gov.it/wps/wcm/connect/407e6800444f85af891ceb536ed3dbc9/ItalyCommissionerDecision_29_09_2010_transfer_pricing.pdf?MOD=AJPERES&amp;CACHEID=407e6800444f85af891ceb536ed3dbc9</a></p> <p>Régimen internacional de relinga fiscal: Primer boletín de las actividades para el periodo 2004-2009</p> <p><a href="http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/wcm/connect/a091c080426dddc1860a9fc065cef0e8/Bollettino_URI+2010_ENGLISH_+21+4+10.pdf?MOD=AJPERES&amp;CACHEID=a091c080426dddc1860a9fc065cef0e8">www.agenziaentrate.gov.it/wps/wcm/connect/a091c080426dddc1860a9fc065cef0e8/Bollettino_URI+2010_ENGLISH_+21+4+10.pdf?MOD=AJPERES&amp;CACHEID=a091c080426dddc1860a9fc065cef0e8</a></p>
<b>Nueva Zelanda</b>	<p>Helping you get it right – Inland Revenue’s compliance focus 2009–10 (vease pagina 18)-</p> <p><a href="http://www.ird.govt.nz/aboutir/reports/compliance-focus/compliance-focus-2009-10/">www.ird.govt.nz/aboutir/reports/compliance-focus/compliance-focus-2009-10/</a></p> <p>Helping you get it right – Inland Revenue’s compliance focus 2010–11 ( vease página 25)</p> <p><a href="http://www.ird.govt.nz/aboutir/reports/compliance-focus/compliance-focus-2010-11/">www.ird.govt.nz/aboutir/reports/compliance-focus/compliance-focus-2010-11/</a></p> <p>Helping you get it right – Inland Revenue’s compliance focus 2011–12 (vease pagina 20)</p> <p><a href="http://www.ird.govt.nz/taxagents/compliance/focus/current-focus-index.html">www.ird.govt.nz/taxagents/compliance/focus/current-focus-index.html</a></p>

País	Páginas web y enlaces
<b>Países Bajos</b>	<p>Supervisión Horizontal de las Administraciones Fiscales y Aduanas, la Supervisión Fiscal, hecha a medida, flexible en lo posible, estricta en lo necesario.  <a href="http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/tax_supervision_made_to_measure_tz0151z1fdeng.pdf">http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/tax_supervision_made_to_measure_tz0151z1fdeng.pdf</a></p> <p>Guía “Guía de Supervisión Horizontal en el segmento de las empresas medianas a muy grandes” (la publicación de la versión actualizada está prevista en 2013) Acuerdos de cumplimiento Individual tipo.  <a href="http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/individual_compliance_agreementincl_customs_dv4111z3edeng.pdf">http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/individual_compliance_agreementincl_customs_dv4111z3edeng.pdf</a></p> <p>Memorándum sobre Marcos de Control Fiscal  <a href="http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/tax_control_framework_dv4011z1pleng.pdf">http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/tax_control_framework_dv4011z1pleng.pdf</a></p> <p>Folleto “Thinking differently, behaving differently and working differently”  <a href="http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/thinking_differently_behaving_differently_working_differently_dv4001z1pleng.pdf">http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/thinking_differently_behaving_differently_working_differently_dv4001z1pleng.pdf</a></p>
<b>Reino Unido</b>	<p><a href="http://www.hmrc.gov.Uk/large-businesses/strategy.htm">www.hmrc.gov.Uk/large-businesses/strategy.htm</a></p> <p><a href="http://www.hmrc.gov.Uk/manuals/tcrmanual/index.htm">www.hmrc.gov.Uk/manuals/tcrmanual/index.htm</a></p> <p><a href="http://www.hmrc.gov.UK/practitioners/lss.pdf">www.hmrc.gov.UK/practitioners/lss.pdf</a></p>
<b>Suecia</b>	<p>Información escueta en Sueco  <a href="http://www.skatteverket.se/download/18.71004e4c133e23bf6db800017298/24801.pdf">www.skatteverket.se/download/18.71004e4c133e23bf6db800017298/24801.pdf</a></p>
<b>Suiza</b>	<p>“Código de Conducta para las Administraciones Tributarias, Contribuyentes e Intermediarios Fiscales”:  <a href="http://www.estv.admin.ch/dokumentation/00078/00733/index.html?lang=en">www.estv.admin.ch/dokumentation/00078/00733/index.html?lang=en</a></p>

## Anexo B

### **Resumen del informe: ‘La supervisión fiscal – hecha a medida. Flexible en lo posible, estricta en lo necesario’**

Las tareas encomendadas al Comité fueron: 1) la evaluación de la supervisión horizontal efectuada por la Administración Tributaria y de Aduanas, 2) Identificar cualquier cuello de botella y vulnerabilidades del método y 3) presentar propuestas para su futura evolución. La creciente presión regulatoria resulta en una carga administrativa más onerosa y costes de aplicación más elevados. Una reducción de la presión sería la mejor opción para mantenerlos bajo control. El gobierno está implantando mejoras de eficiencia y efectividad – por ejemplo mediante la supervisión horizontal – con la perspectiva de limitar la carga indirecta.

#### *Ajustes a la gestión de los riesgos asociados con el cumplimiento. Estrategia*

En el año 2005, con la instrucción de la supervisión horizontal, la Administración Tributaria y Aduanera efectuó un cambio estratégico en su filosofía de supervisión. El nuevo método se fundamenta en el la noción de que el cumplimiento de la normativa puede ser fomentado al depositar más confianza en el contribuyente y atribuirles más responsabilidad personal. La Administración Tributaria y Aduanera está dispuesta a invertir en esta relación basada en la confianza al celebrar acuerdos bajo los cuales la Administración Tributaria y Aduanera y el contribuyente establecen las condiciones de trabajo. Esta relación se fundamenta y la “confianza” “transparencia” y “entendimiento mutuo”. Dicha relación de confianza se eleva al nivel de “confianza justificada” aprovechando la organización administrativa y el control interno del contribuyente, acompañado de las inspecciones internas y auditorías contables.

#### *Segmentación*

La Administración Tributaria y Aduanera ha optado por un diseño de Supervisión Horizontal basado en la segmentación en categorías de Muy Grandes Empresas, Empresas Medianas y Pequeñas y Medianas Empresas. Las muy grandes empresas están por su propia naturaleza regidas por las exigencias de gobierno corporativo más estrictas (tales como SOX, el Código de Gobierno corporativo de los Países Bajos y de la Autoridad de Supervisión de Información de Mercados Financieros). Las muy grandes empresas que cumplan los requisitos cumplen con los criterios para la conclusión de un acuerdo individual con la Administración Tributaria y Aduanera que establece las disposiciones de la relación de supervisión.

El amplio colectivo de Pequeñas y Medianas empresas se encuentra en el otro extremo del espectro. Una estructura supervisora estatutaria de la índole anteriormente descrita no existe para este grupo: por consiguiente, la queja de un número importante de contribuyentes en esta categoría es que los acuerdos individuales no son una opción. No obstante, las pequeñas y medianas empresas pueden beneficiarse de las ventajas ofrecidas por la supervisión horizontal si participan en un acuerdo celebrado con un proveedor de

servicios financieros. En este caso serán necesarias medidas para lograr la “confianza justificada” que contrarresta la falta de garantías de fiabilidad que las grandes empresas pueden suministrar con facilidad. Estas medidas tendrán que ser aplicadas a lo largo de toda la cadena de la Administración Tributaria y aduanera, desde el proveedor de servicios financieros al contribuyente (cliente o empresa)

La gestión de las empresas medianas está causando ciertas dificultades a la Administración Tributaria y Aduanera, en particular: en primera instancia los costes de la gestión de la cuenta individual requieren mucha capacidad y, en segundo lugar, esta categoría de empresas tiene que realizar grandes esfuerzos para desarrollar marcos de control fiscal idóneos.

Para la empresa mediana, obligada a cumplir las mismas normas que el segmento de las muy grandes empresas, esto implica incurrir en un nivel de costes que hace que la supervisión horizontal deje, posiblemente, de ser una opción atractiva. Sin embargo, la alternativa, aplicar el mismo método a parte del segmento de medianas empresas que se aplica al segmento de las PYMES, también plantea desventajas. La Administración Tributaria y Aduanera en la actualidad (2012) desea encontrar una solución práctica para esta “lucha” con la fusión del rango superior del segmento de medianas empresas con el segmento de muy grandes empresas de manera que el tramo inferior quede al amparo de los acuerdos de proveedor de servicios que rige el segmento PYMES. No obstante esta decisión, como es lógico, tendrá que justificarse adecuadamente. Los contribuyentes y los proveedores de servicios financieros solo tendrán la voluntad de invertir en relaciones sostenibles sustentadas en la confianza de manera que refuercen el cumplimiento cuando los motivos que justifican la decisión sean claros y reconocibles.

#### *Las conclusiones para los segmentos de muy grandes y medianas empresas.*

Para el segmento de muy grandes empresas se han incorporado suficientes garantías de fiabilidad. Sin embargo, el Comité ha concluido que este no es el caso para el segmento de medianas empresas: el marco de control fiscal, el modelo “al modo de la cebolla” y otras medidas de control interno actualmente no ofrece las garantías adecuadas. De modo que no es posible afirmar actualmente que la Administración Tributaria y Aduanera respeta los principios rectorios de la supervisión horizontal en cuanto al segmento de medianas empresas. Es más, la Administración Tributaria y Aduanera no puede demostrar que la carga y los costes asociados al cumplimiento se hayan reducido para el contribuyente o para la Administración Tributaria y Aduanera.

#### *Conclusiones para el segmento de las pequeñas y medianas empresas*

Como se ha afirmado anteriormente, la relación de confianza con el segmento PYMES no se desarrolla directamente con el contribuyente sino con su proveedor de servicios financieros. Es imprescindible que los proveedores de servicios financieros tengan organizados sus procesos de manera que el resultado sea que sus clientes presenten declaraciones aceptables. A consecuencia de ello, la supervisión horizontal en las PYMES difiere fundamentalmente de la modalidad supervisora que lleva la misma denominación, y que se aplica a los segmentos de muy grandes y medianas empresas. La Administración Tributaria y Aduanera puede depender aún menos de los marcos de control fiscal en este segmento: por este motivo es necesario recurrir a medidas compensatorias. La Administración Tributaria y Aduanera ha aplicado esta compensación por modo de meta-supervisión de los sistemas de garantía de calidad de los proveedores

de servicios financieros. Esta meta-supervisión debe ampliarse a las verificaciones realistas por modo de la inspección de declaraciones elegidas por muestreo aleatorio.

El grupo, muy heterogéneo, de proveedores de servicios financieros utiliza una amplia variedad de modalidades de garantía de calidad, tales como procedimientos disciplinarios y auditorías (documentales) internas. El sistema de garantía de calidad usado por el proveedor de servicios financieros determina el grado de confianza justificable que deposita la Administración Tributaria y Aduanera en el proveedor. Por ejemplo, cae por su propio peso que la Administración Tributaria y Aduanera depositará más confianza en un proveedor de servicios financieros autorizado por la Autoridad de los Mercados Financieros de los Países Bajos y que opere bajo su supervisión que en otros proveedores de servicios que no se rigen por esta forma de supervisión estatutaria. El enfoque de diversidad aplicado por la Administración Tributaria y Aduanera no ha quedado claro y por consiguiente la supervisión horizontal no es transparente para las partes que colaboran con ella. El personal de la Administración Tributaria y Aduanera se enfrenta al mismo problema: algunos opinan que tienen que trabajar apoyándose en un mensaje que no les resulta lo suficientemente claro. El Comité no está convencido de que se vaya a reducir la carga administrativa del contribuyente – de hecho, el Comité está persuadido que esto es poco probable. Ello se debe a que los proveedores de servicios financieros solo pueden respaldar la aceptabilidad de las declaraciones fiscales si realizan más tareas que en el pasado. Es más, los proveedores de servicios financieros deben respetar de manera más estricta el método de Auditoría de la Administración Tributaria y Aduanera, que es más riguroso en cuanto a materialidad y de muestreo, que los métodos habitualmente aplicados por otras partes, como los interventores. Es evidente que los proveedores de servicios financieros cobrarán más a sus clientes por prestarles estos servicios adicionales. El Comité hubiese acogido con agrado una mayor rendición de cuentas respecto a los costes y beneficios asociados a la introducción de la supervisión horizontal en las PYMES.

No obstante, lo anterior no implica que la decisión de la Administración Tributaria y Aduanera de introducir la supervisión horizontal fuese incorrecta, aunque sí implica que los principios que rigen el sector son diferentes de los que fueron adoptados originalmente para la supervisión horizontal en el segmento de las muy grandes empresas. En este segmento se puede observar una relación triangular en la que la Administración Tributaria y Aduanera, los proveedores de servicios financieros y los contribuyentes (que son clientes del proveedor de servicios financieros) se interesan por la supervisión horizontal por motivos que no siempre están claros. La Administración Tributaria y Aduanera, si desea tener éxito con las PYMES, tendrá que realizar inversiones cuidadosamente sopesadas, continuadas y sustanciales en la aplicación de la supervisión horizontal en este segmento – un segmento con una estructura muy diferente. Es más, esto sería muy conveniente debido a que está claro para el Comité que el segmento de las PYMES potencialmente aportaría a la Administración Tributaria y Aduanera los mayores ahorros potenciales –y sin duda alguna en términos de ganancias en eficiencia- ya que hay alrededor de 600.000 contribuyentes en este segmento. –

### *La posición de la supervisión horizontal en el bagaje de la Administración Tributaria y Aduanera*

Tras el proyecto piloto, muy satisfactorio, realizado con las muy grandes empresas, la Administración Tributaria y Aduanera procedió con un despliegue (demasiado) rápido de la supervisión horizontal y, en la opinión del Comité, el personal de la Administración

Tributaria y Aduanera no tuvo la oportunidad de mantener el ritmo del proceso. Aunque un grupo sí mostró una actitud positiva hacia la supervisión horizontal, hay otro que no ha evolucionado al mismo ritmo que la supervisión horizontal. A menudo se tiene la sensación de que la Administración Tributaria y Aduanera ha cesado de dedicar atención o tiempo a las otras modalidades (verticales) de supervisión. Por este motivo, es vital que la dirección invierta en los procesos de cambio de cultura necesarios para efectuar cambios importantes de índole política y que gestione estos cambios de cultura adecuadamente. En la opinión del Comité esto se está haciendo demasiado tarde y de manera insuficiente.

Es comprensible que la dirección de la Administración Tributaria y Aduanera haya promovido la supervisión horizontal en términos muy favorables. Otro planteamiento hubiere resultado en fracaso o en una aplicación problemática. El resultado es que ha persistido durante demasiado tiempo, a nivel interno y externo, la sensación de que la supervisión horizontal era el único instrumento de supervisión del futuro. En los últimos años, la Administración Tributaria y Aduanera ha corregido esta impresión posicionando la supervisión horizontal explícitamente, como componente de su planteamiento de supervisión, en su estrategia de ‘Gestión de riesgos de incumplimiento’. El Comité opina que ha sido un paso inteligente. La finalidad de la estrategia es incidir en la conducta de los ciudadanos y las empresas de manera que el personal y los recursos disponibles puedan ser utilizados para lograr el cumplimiento óptimo: *flexible en lo posible, estricta en lo necesario*. La Administración Tributaria y Aduanera tiene a su disposición un amplio bagaje de instrumentos para lograr este objetivo, entre ellos la prestación de servicios, la supervisión vertical, investigación – y la supervisión horizontal.

### *De elección intuitiva a un modelo de gestión racional*

La introducción por la Administración Tributaria y Aduanera de la supervisión horizontal y su desarrollo continuado se apoyó principalmente en consideraciones intuitivas. En el momento de su introducción no se había desarrollado más que una lista concisa enumerando los principios. En primera instancia el concepto de Supervisión Horizontal fue desarrollado en más profundidad durante su aplicación y su introducción fue incremental. La supervisión horizontal fue desplegada posteriormente para englobar segmentos completos sin añadir a la intuición inicial las indicaciones adecuadas a modo de estrategia política apoyada en una justificación racional. En términos generales el Comité opina que Administración Tributaria y Aduanera ha persistido con la supervisión horizontal durante demasiado tiempo y no ha dedicado la energía ni el esfuerzo suficiente a desarrollar un método de gestión basado en la gestión de información adecuada. El Comité constata que en el momento de la aplicación de la supervisión horizontal no existía justificación conceptual, que no se había llevado a cabo ningún estudio comparativo ni tampoco se habían formulado indicadores explícitos de desempeño o factores de éxito críticos. Por consiguiente, hasta la fecha ha faltado un mecanismo de gestión adecuado. Solo se elaboró en abril de 2012 la justificación del concepto para el segmento de las PYMES (no muy convincente en la opinión del Comité).

### *La medición del efecto*

El informe del Comité comprende un examen exhaustivo de la efectividad y la eficiencia. El Comité expresó su sorpresa al descubrir la pobreza de datos relevantes a disposición de la Administración Tributaria y Aduanera para medir el desarrollo y el efecto de la supervisión horizontal. En varias ocasiones resultó imposible obtener información política evidente, cuantitativa y cualitativa, o bien obtenerla a partir de



información de gestión periódica. Este problema surge porque la Administración Tributaria y Aduanera lleva demasiado tiempo navegando sin brújula racional y dejándose llevar por la intuición.

La *eficiencia* sólo puede ser revisada en base a la correlación entre la capacidad disponible, los recursos financieros y las actividades ejecutadas en el marco de la supervisión horizontal y los resultados obtenidos (gestión de productividad). Sin embargo, es necesario evaluar si los esfuerzos realizados por la Administración Tributaria y Aduanera en cuanto a la Supervisión Horizontal han sido o no *efectivos* (gestión de resultados) y si están dando lugar a mejoras de cumplimiento con las normas fiscales. Sin lugar a dudas, en estos tiempos en los que la misma carga de trabajo ha de realizarse con menos personal y recursos, la Administración Tributaria y Aduanera se ve obligada a tomar decisiones racionales.

La manera de evaluar la efectividad de la supervisión no está clara y la rentabilidad no es transparente: es necesario desarrollar indicadores clave. Expresado de otra manera, la supervisión horizontal no recibe el apoyo suficiente por otros sistemas que podrían ayudar en el proceso de toma de decisión sobre cuál es la modalidad de supervisión más idónea y la medición de los efectos y la eficiencia de la opción seleccionada. Es más, esta falta de conocimiento de los efectos de la supervisión horizontal lleva a incertidumbre acerca de su impacto sobre la observancia de las normas fiscales y, como consecuencia, sobre los ingresos tributarios.

### *Legitimidad*

La cuestión de legitimidad es, sobre todo, un problema de transparencia de la práctica en la aplicación por parte de la Administración Tributaria y Aduanera. En la opinión del Comité, no es necesaria la integración de la supervisión horizontal en la legislación. La introducción de legislación pormenorizada en esta fase resultaría en desventajas no compensadas por las ventajas. Sin embargo, esa transparencia podría ir aún más lejos con la aplicación proactiva de medidas que aclararían la función del inspector fiscal a la hora de tomar decisiones, es decir, o bien como órgano administrativo que llega a una decisión acerca de una declaración o bien como parte de una relación de colaboración que aplica la supervisión horizontal. Los contribuyentes, proveedores de servicios financieros y otras partes deben conocer en qué capacidad actúa un funcionario de la Administración Tributaria y Aduanera.

### *Internacional*

La denominada *relación cooperativa* ha generado mucho interés a escala de la OCDE y a nivel de la Unión Europea. Las autoridades tributarias de todo el mundo buscan modelos de supervisión efectivos y eficientes basándose en la creación de una relación con los contribuyentes fundada en la confianza y la cooperación. Las empresas más grandes en la comunidad internacional consideran que el surgimiento de la relación cooperativa es una evolución positiva. En la opinión del Comité, los Países Bajos están desempeñando un papel pionero en el desarrollo de la relación cooperativa. Es más, el Comité ha constatado que el ritmo de desarrollo de la relación cooperativa en otros Estados es más lento que en los Países Bajos. Hasta la fecha el desarrollo de la relación cooperativa en otros Estado se ha visto limitado a las muy grandes empresas: los Países Bajos son el único Estado que ha introducido el concepto para las PYMES.

### *Reducción de costes / incremento de la carga*

No cabe duda de que la Administración Tributaria y Aduanera deseaba colmar las expectativas cualitativas y cuantitativas de la supervisión horizontal del momento en el que fue introducida. Para ello, se precisa conocer en términos generales los costes y los beneficios que ha aportado a los contribuyentes partícipes de la supervisión horizontal, directa o indirectamente a través de su proveedor de servicios financieros. Para gestionar sus operaciones, la Administración Tributaria y Aduanera debe conocer los costes asociados a un acuerdo de cumplimiento y el mantenimiento de una relación de Supervisión Horizontal. Ante la ausencia actual de esta información existe el riesgo que un contribuyente pueda interpretar que la supervisión horizontal es principalmente una forma de desplazar los costes de aplicación desde el gobierno –en la forma de carga adicional de supervisión o cumplimiento– al contribuyente o a su proveedor de servicios financieros. De esta manera, la supervisión horizontal constituye en efecto la transferencia de la carga dentro de la cadena. Así mismo, el personal de la Administración Tributaria y Aduanera expresa el temor de que, aunque las ventajas de la supervisión horizontal *se materializarán*, la presión ejercida por las finanzas del gobierno atenuarán la intensificación necesaria de la supervisión (planificada) de los contribuyentes que no participan en el programa de Supervisión Horizontal, en particular los contribuyentes ficticios. Por consiguiente, el volumen de fraude podría, en resumen, incrementar. El Comité recomienda que la Administración Tributaria y Aduanera demuestre de manera convincente que las ganancias en eficiencia a partir de la mejora de las relaciones con el contribuyente serán transformadas en una mayor capacidad que podrá desplegarse fácilmente con el fin de reforzar la supervisión según sea necesario. Adicionalmente, será preciso contrarrestar la pérdida de conocimiento de alto nivel de la Administración Tributaria y Aduanera y al mismo tiempo recordar que las competencias exigidas para la supervisión horizontal difieren de las la supervisión vertical.

El Comité ha llamado la atención sobre el hecho de que la supervisión horizontal fue introducida en una época en la que las condiciones económicas eran más favorables que el momento presente. Es discutible que podemos seguir suponiendo que el método basado en la confianza y la estrategia de cumplimiento fundada en condiciones relativamente favorables surtirán el mismo efecto durante una época de enfriamiento económico. Tampoco se puede pasar por alto que todas las administraciones tributarias nacionales, entre ellas la Administración Tributaria y Aduanera holandesa, se enfrentan a objetivos difíciles y reducciones de costes. Un cambio cultural importante, como la introducción de la supervisión horizontal, no se promueve cuando ese cambio coincide con la reestructuración a gran escala que muchos miembros del personal sienten que no tiene un efecto positivo en su vida personal.

### *La conclusión final*

La Administración Tributaria y Aduanera merece un reconocimiento por haber logrado despeñar un papel pionero al apreciar oportunamente la necesidad de efectuar un cambio fundamental en su filosofía de supervisión. Se está produciendo una transición similar en la supervisión fuera de los Países Bajos, aunque a una escala más limitada. El ejemplo holandés está atrayendo mucho interés y su acogida es favorable. Esencialmente, el informe del Comité aprueba el concepto de “Supervisión Horizontal” y recomienda su continuo desarrollo. Sin embargo, también afirma que en ciertas áreas la aplicación es mejorable en cuanto a la subsanación de cuellos de botella o las vulnerabilidades que ha identificado. El Comité confía en que su informe sea de ayuda en la materialización de dichas mejoras y que haya aportado el impulso adicional al concepto de la Supervisión Horizontal.

## **Anexo C**

### **Mapas mentales de la relación cooperativa**

Este anexo presenta gráficos que reflejan las características del contexto general de cumplimiento que probablemente fomentarían una relación de enfrentamiento entre las administraciones tributarias y las grandes empresas y que condiciones aconsejarían fomentar una relación de cooperación.

Véase: [www.oecd.org/site/ctpfta/mindmaps.pdf](http://www.oecd.org/site/ctpfta/mindmaps.pdf)

## Anexo D

### La congruencia entre los conceptos de Control Interno y Control Fiscal

#### Recuadro D.1 Control de Riesgos por los contribuyentes mediante un Marco de Control Fiscal

En cumplimiento de las exigencias normativas, y a demanda de los accionistas, las empresas modernas vienen obligadas a crear Marcos de Control Interno<sup>1</sup> (denominados en inglés *Internal Control Frameworks* o *ICF*). Dichos marcos permiten a la empresa garantizar que alcanzan sus objetivos operativos, financieros y de cumplimiento además de asegurar la adecuada gestión de riesgos.

##### Especificar los objetivos de organización

**Evaluación del Riesgo** - Toda organización se enfrenta a riesgos internos y externos que pueden impactar sobre la consecución de sus objetivos. La evaluación de riesgos identifica los riesgos relevantes para la consecución de los objetivos y determina la forma en que la organización puede gestionarlos.

**Entorno de Control** - Este componente se refiere a la cultura de gestión de riesgo dentro de la organización. Las cuestiones relevantes son: ¿son las personas integradas en la organización conscientes de la importancia de la gestión de riesgos?, ¿entienden el perfil de riesgo de la organización? ¿Establecen el tono los altos directivos y el Consejo de administración? ¿Los valores de la organización abarcan el conocimiento y la mitigación de riesgos, la integridad y la competencia del personal?, ¿Es la gestión de riesgos parte integral de la filosofía y el *modus operandi* de la Dirección? y ¿cómo se delega la autoridad y responsabilidad?

**Actividades de Control** - Se refieren al sistema de control interno de la organización, entre ellas las políticas y procedimientos que conforman el proceso de autorización, los niveles de autorización, la seguridad de los activos y la segregación de funciones., etc.

**Información y Comunicación** - este componente se refiere a los sistemas de información y comunicación de la empresa, incluida la generación de informes de operaciones y financieros.

**Supervisión** - Este componente a menudo se confunde con el componente “actividades de control”. Mientras las actividades de control definen el sistema de control interno de la organización, el componente de supervisión se centra en la vigilancia de estos sistemas, por ejemplo la supervisión directa y la evaluación.

La efectividad de un ICF comienza por los valores éticos y morales de la gestión de una organización y por la manera en que la Dirección vela por el respeto de esos valores en las operaciones cotidianas. Los valores morales y éticos de la gestión a veces se denominan “controles blandos”. La incorporación de estos valores en los procedimientos, en cambio, se denomina “controles duros”. Esta nota abarca los controles duros tal como se aplican en el comercio y los sistemas de contabilidad electrónicos.

Cuando esta instaurado un CIF, el contribuyente lleva a cabo su propio “análisis de riesgo” de todas las funciones de control y supervisión y estará en situación de poder presentar una declaración en la que afirma tener todo “bajo control”, el consejo de dirección afirma que tiene el control de los procesos que se desarrollan en su empresa.

La supervisión de los controles duros debe realizarse para garantizar que el control interno funciona de modo efectivo. En el mundo empresarial la supervisión puede referirse a la supervisión interna (específica) y al control externo (cuentas anuales o impuestos).

##### Marco de control Fiscal

Si el contribuyente tiene todos los riesgos “bajo control” debe estar en situación de detectar, documentar y notificar cualquier riesgo fiscal relevante a la administración tributaria, siempre que los requisitos fiscales específicos

### **Recuadro D.1 Control de Riesgos por los contribuyentes mediante un Marco de Control Fiscal (cont.)**

están incorporados en el ICF. A veces esos requisitos fiscales específicos se conocen como MCF “ Marco de Control Fiscal”, que se centra en el control interno de los procesos fiscales.

El contribuyente debe suministrar a la administración tributaria una descripción de los principales riesgos fiscales relativos a la empresa y el diseño y efectividad de los sistemas de gestión y control de riesgos fiscales más importantes correspondientes al ejercicio en cuestión.

Si el contribuyente está en condiciones de detectar y notificar los riesgos a la administración tributaria, el papel de la administración puede pivotar a evaluar el sistema de supervisión del contribuyente en lugar de realizar una auditoría intrusiva clásica. Adicionalmente, en varios países están vigentes códigos y normativas que hacen hincapié en el control interno y que requieren de las empresas la supervisión continua de sus riesgos.<sup>2</sup>

#### **Riesgos significativos: Materialidad**

La dirección debe supervisar los riesgos significativos y en caso de anomalía o de existencia de cuestiones debatibles, deben notificarse a la administración tributaria oportunamente, de manera que los riesgos pueden ser abordados de forma proactiva en lugar de reactiva. El concepto de la materialidad se usa por los auditores como sinónimo de riesgos significativos.

El concepto de la materialidad a menudo se analiza en el marco de la información financiera, en el contexto de la preparación y presentación de los estados financieros. En términos generales dichos marcos explican que:

Las anomalías, incluidas las omisiones, se consideran “materiales” si podría esperarse en términos razonables que éstas, individual o colectivamente, podrían tener impacto sobre las decisiones económicas de los usuarios tomadas en base a estos estados financieros;

Los dictámenes sobre la materialidad se basan en las circunstancias y resultan afectados por la dimensión o la naturaleza de la anomalía o por una combinación de ambas; y

Los dictámenes que son materiales para los usuarios de los estados financieros se basan en la consideración de las necesidades de información financiera común de los usuarios como colectivo. El posible impacto de las anomalías para un usuario en particular cuyas necesidades pueden ser muy dispares no se toma en consideración.<sup>3</sup>

La materialidad varía por país y por impuesto. Las administraciones tributarias tienen que considerar qué nivel de transparencia relativo a los riesgos es en su criterio material y por tanto significativo. Esto podría incluir discusiones entre el contribuyente y la administración tributaria acerca de qué riesgos son materiales.

1. [www.coso.org](http://www.coso.org).

2. Por ejemplo la ley “Sarbanes-Oxley 2002”, de Estados Unidos, obliga a las empresas cotizadas establecer controles internos.

3. International Federation of Accountants, ISA 320, [www.ifac.org](http://www.ifac.org)

## Anexo E

### Información general sobre el *Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission (COSO)*

El Marco de Control Interno COSO<sup>1</sup> abajo representado, es el marco más utilizado en todo el mundo. El COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) es una iniciativa conjunta de cinco organizaciones del sector privado<sup>2</sup> y está dedicada a liderar el campo con el desarrollo de marcos y orientaciones sobre la gestión de riesgos empresariales, control interno y disuasión del fraude.

Este marco reconoce el Cumplimiento con las obligaciones Tributarias entre las Actividades Administrativas de una empresa. En COSO el cumplimiento sirve tres propósitos:

- a. Procesar, preparar y presentar correctamente los documentos tributarios relevantes de manera oportuna.
- b. Reducir las cargas fiscales al mínimo legal
- c. Documentar el efecto de todas las transacciones fiscales o eventos económicos de manera exhaustiva y precisa.

### Notas

1. COSO (1992) Internal Control - Integrated Framework, [www.coso.org/documents/VolumeI-ExecutiveSummary.pdf](http://www.coso.org/documents/VolumeI-ExecutiveSummary.pdf)
2. Cinco de las grandes asociaciones profesionales con sede en los Estados Unidos: *the American Accounting Association (AAA)*, *the American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)*, *Financial Executives International (FEI)*, *The Institute of Internal Auditors (IIA)*, y el *National Association of Accountants* (ahora *the Institute of Management Accountants [IMA]*)

## **Anexo F**

### **Un resumen de las lecciones aprendidas**

#### **Las experiencias de los países: Dificultades encontradas, soluciones y lecciones aprendidas**

En el capítulo dos enumeramos los países que han desarrollado y puesto en marcha un modelo de cumplimiento cooperativo. Entre ellos han generado un acervo de conocimiento considerable y las lecciones aprendidas serán de gran valor para los países actualmente en las fases iniciales de desarrollo de una estrategia de la relación cooperativa. Por este motivo hemos pretendido en este documento plasmar las dificultades encontradas por los países, las soluciones que han desarrollado y las lecciones que han aprendido con la esperanza que sirva a otros para superar los obstáculos que les presentan en el desarrollo y puesta en práctica de su propio método.

#### **Las competencias del personal**

La puesta en práctica de modelos de relación cooperativa debe contemplarse como programa de cambio. Un modelo de relación cooperativa es un planteamiento dirigido por relaciones que conlleva extraordinarias exigencias para el personal dedicado a las grandes empresas. Es preciso que conozcan en detalle a los “clientes” y que estén dotados de los conocimientos expertos técnicos. La transición de un contexto adversativo a un entorno de cooperación puede ser problemática y requiere un cambio de cultura por ambas partes. Es por ello necesario que las personas implicadas estén dotadas de las competencias y experiencia que les permita comprender el mundo empresarial y una mentalidad decisiva y pro empresarial. Es preciso que conozcan el negocio, que sean capaces de comprender la materia fiscal y financiera, que tengan buenas competencias interpersonales, como una actitud positiva orientada a la resolución de problemas. Deben tener buenas dotes de comunicación y una actitud de diálogo abierto y capacidad para mantener conversaciones difíciles. Estas son competencias esenciales. El Reino Unido ha respondido a esta situación con una inversión considerable en competencias, entre ellas el desarrollo y despliegue de un “modelo operativo común” con el fin de garantizar la coherencia y la mejor formación, de manera que el personal obtenga las competencias necesarias para operar con efectividad con las grandes empresas. La formación ofrecida en los Países Bajos en competencias blandas es obligatoria para todos los funcionarios que trabajan en el área de cumplimiento.

#### **Programa de cambio: Análisis**

Los Países Bajos recomiendan adoptar un planteamiento estudiado, empezar por las empresas e industrias menos complicadas y resolver los problemas de procedimiento primero. El modo adoptado por Australia es similar, y son selectivos a la hora de identificar con qué contribuyentes quieren trabajar. En una situación ideal cualquier programa piloto debe comenzar con las entidades con un perfil de riesgo sencillo, de manera que el programa piloto pueda analizar y resolver los problemas de procedimiento

que puedan presentarse. Un modelo de esta naturaleza, conforme se desenvuelve el programa, permite hacer frente con mayor facilidad a los casos más complejos. Irlanda ha intentado analizar con más detalle qué tipo de servicios necesitan los contribuyentes en realidad. Se evidenció que se está dedicando una parte de los recursos a la asistencia en áreas que podrían ser resueltas a nivel interno por el propio contribuyente.

En Noruega uno de los motivos principales de la no participación de una empresa en el proyecto es la “falta de recursos internos”. Nueva Zelanda aprendió en retrospectiva que las empresas incluidas no eran en realidad aptas para un método de esta índole. Ambos países recomendaron que desde el inicio se tenga una clara descripción del contribuyente candidato para trabajar en un programa de relación cooperativa.

### **Dar los primeros pasos: La confianza genera confianza**

En los Países Bajos uno de los principales pilares de su modelo de relación cooperativa es “la confianza justificada”. Los beneficios del programa solo se cosechan si entre el contribuyente y la administración tributaria existe confianza mutua. Sin embargo, las administraciones tributarias deben considerar la conveniencia de dar el primer paso porque “la confianza genera confianza”. Es preciso un grado de confianza por ambas partes además de la voluntad de resolver los asuntos atrasados de modo adecuado para que el enfoque sea productivo. Las administraciones tributarias deben confiar tanto en sus propios profesionales como en las empresas. Debe igualmente considerar que conviene aprovechar el trabajo ya realizado por otros, es decir el contable de la empresa o el departamento de contabilidad.

### **Manejar las percepciones**

Uno de los desafíos más significantes a los que hay que hacer frente son las percepciones. Con demasiada facilidad puede surgir la percepción externa (en los medios) e interna de que las empresas que son parte del programa reciben un trato más favorable que sus pares o las empresas más pequeñas. El clima económico y social actual ha generado un grado mucho más elevado de escrutinio público y mediático además de una profunda desconfianza hacia las grandes empresas, y esto se ha extendido al modo en que gestionan sus obligaciones fiscales. Al abordar este problema los países deben aportar más claridad interna y externa en torno a su enfoque y objetivos. Suecia asegura que cualquier comunicación externa o pronunciamiento público hecho por las administraciones tributarias acerca de su posición referente un asunto concreto debe respetar las normas de objetividad, imparcialidad y proporcionalidad al involucrar al departamento jurídico. El departamento jurídico debe conocer y estar conforme con el propósito y la finalidad del concepto de relación cooperativa. Desde 2007, el Reino Unido ha publicado su estrategia sobre litigios y conciliación - *Litigation & Settlement Strategy* – que expone claramente cómo se llega a las decisiones relativas a la resolución de conflictos. Adicionalmente, el Reino Unido está estudiando medidas para reforzar el mensaje en torno a su método y cómo comunicar externa e internamente, que el planteamiento es coherente, consecuente e imparcial. El Reino Unido ha instaurado disposiciones de buen gobierno reforzadas para gestionar los conflictos fiscales significantes, con el fin de aportar mayor transparencia, facilitar el escrutinio público y la rendición de cuentas. Dada la necesidad de manejar las percepciones no hay que subestimar la importancia de la comunicación, tanto externa como interna. Se debe considerar hacer partícipes a todos los grupos interesados desde un momento muy temprano. Sobre todo, es esencial la comunicación amplia y la participación del personal



para asegurar su aceptación. Australia aprendió que el compromiso del personal y su apoyo en el desarrollo de la relación cooperativa son un elemento importante en el proceso de aplicación. En Irlanda, las inquietudes internas fueron disipadas mediante talleres en los que se explicó la estrategia, incluido cómo funcionaría en la práctica y los beneficios potenciales para la Administración Tributaria. Al principio, las grandes empresas en Nueva Zelanda no vieron las ventajas de entablar el contrato de relación cooperativa (ACA) con la Administración Tributaria (IR) a la luz de la buena relación y calidad de servicio existentes. Además, establecer tal ACA no les aportaba ninguna concesión legal. La comunicación de la IR se focalizaba en una selección de grandes empresas y sobre todo en reuniones con el Consejo de Administración. Sin embargo, después de participar en conferencias sobre el material fiscal y sesiones acerca de los ACA (a finales 2010) la IR, a comienzos de 2011, estableció un diálogo con el Grupo de Grandes Contribuyentes (que representa muchas de las más grandes empresas de New Zealand), y el grado de comprensión de los beneficios del programa piloto ACA se incrementó sustancialmente, en particular sobre el acuerdo ACA formalizado entre el Director General de la IR y el Consejo de Administración del contribuyente.

La participación de la alta dirección de ambas partes ha resultado un punto importante en varios países. Se debe considerar la plena participación a nivel del Consejo de Administración tanto de la administración tributaria como de la empresa (establece el tono desde el nivel más alto). El nombramiento de un responsable de la gestión de relaciones cotidianas con el cliente es una estrategia que ha dado resultados positivos para varios países. Esta persona puede forjar una relación sólida con el contribuyente y establecer un conocimiento profundo del negocio y del entorno en el que opera. Los cambios de personal clave pueden tener un impacto considerable sobre la cooperación. Esto puede crear tensión para algunos de los compromisos. Los impactos se pueden mitigar si hay claridad respecto a la importancia de la continuidad del personal y si se implica a la otra parte en el traspaso de las responsabilidades. Algunos cambios de personal son inevitables e incluso son saludables desde la perspectiva del buen gobierno. Es cuestión de lograr el punto de equilibrio.

## **Cooperación con las empresas: Expectativas**

La gestión de las expectativas puede ser difícil. Por tanto, en este ámbito la buena comunicación es esencial. Al comprometerse a esta modalidad de acuerdo es importante trasladar un mensaje claro respecto a las condiciones de participación, el calendario y las funciones y responsabilidades. Según la experiencia de Australia, conseguir poner los asuntos atrasados al día, es decir trabajar en “tiempo real”, puede presentar desafíos considerables y puede precisar una inversión inicial importante. En el caso de Sudáfrica, se constató que las partes tienen un claro entendimiento de los beneficios que este compromiso aporta a las dos partes. Las definiciones por ejemplo de la transparencia y la cooperación son necesarias para asegurar se han entendido bien los requisitos y para aportar consistencia y uniformidad de comprensión a todo el programa. Los Estados Unidos han aprendido que esto es muy importante para evitar errores de entendimiento. Por ejemplo, el programa CAP exige al contribuyente transparencia y cooperación. El programa piloto plurianual informó a la agencia IRS que las definiciones de transparencia y de cooperación son necesarias para los equipos IRS y para los Contribuyentes con el fin de garantizar un claro entendimiento de los requisitos y para aportar consistencia y uniformidad a todo el programa. Adicionalmente, la IRS definió los requisitos que debe cumplir el contribuyente para declarar de forma exhaustiva y correcta las transacciones comerciales completadas<sup>1</sup>. Otro ejemplo es el requisito de un claro entendimiento del

umbral de la materialidad y cómo estos conceptos se utilizan en el programa CAP. La IRS ha explicado que los umbrales de materialidad son aplicados de modo diferente en el CAP a diferencia de en la comprobación tradicional post-presentación de la declaración. En aras de la claridad, la IRS también proporciona un ejemplo de ello.<sup>2</sup>

La evaluación y el resumen de los beneficios de un acuerdo individual debe también deben ser considerados, si se está dando resultado, y quizás una descripción de las circunstancias en las que la administración tributaria se ve obligada a rescindir una relación. En julio de 2010 unos diputados en el Parlamento Holandés plantearon una pregunta respecto a un contribuyente que deliberadamente eludió sus impuestos. La respuesta dada por el ministro de hacienda Holandés fue la siguiente:

*“Los acuerdos de cumplimiento no se rescinden cuando la actitud del contribuyente es completamente transparente y presenta al inspector fiscal las cuestiones de relevancia con la antelación debida. Tampoco se rescinden los acuerdos de cumplimiento en caso de que el contribuyente y el inspector no logren un acuerdo respecto a las consecuencias de un conjunto de hechos específico: en última instancia, los conflictos de esta índole pueden ser sustanciados antes los tribunales. Sin embargo, se desvanece la base del acuerdo de cumplimiento en el momento en que el contribuyente emplea estructuras de planificación fiscal agresiva y no es completamente transparente al respecto. Se confía en que los contribuyentes que han celebrado tales acuerdos de cumplimiento se abstengan de constantemente buscar los límites de la legislación tributaria relevante.”<sup>3</sup>*

La interacción continuada entre las grandes empresas y las administraciones tributarias ofrece un canal para el diálogo constructivo. Por consiguiente, el compromiso debe ser con la gran empresa y no solamente con su asesor fiscal. El resultado del dialogo será un mejor entendimiento de las necesidades y la conducta de la gran empresa. La relación cooperativa ha ayudado a Irlanda a mejor comprender las necesidades y la conducta de las grandes empresas y a profundizar en el perfeccionamiento de sus estrategias, entre ellas la prestación de servicios dirigidos idóneos y mejorar el cumplimiento.

## **La función del intermediario fiscal**

Los intermediarios fiscales desempeñan una función muy importante en los asuntos fiscales de las empresas y conforman, por lo tanto, otro grupo al que es vital implicar desde una etapa temprana. Si están habituados a una relación de contradicción es posible que convencerles de que este nuevo método realmente responde a los intereses de sus clientes y a los suyos propios requiera un cierto tiempo. Es por este motivo por lo que probablemente sería sensato comenzar a trabajar con un grupo reducido de intermediarios dispuestos a colaborar con la administración tributaria en un proyecto piloto. La introducción de la relación cooperativa precisa un cierto “cambio” de mentalidad y o actitud cultural por parte de los asesores, ya trabajen en las empresas, ya sean propiamente intermediarios fiscales, y por supuesto ni que decir tiene que las implicaciones son considerables también para la mentalidad de los funcionarios de la administración tributaria.

## Notas

1. Véase el Memorándum de Entendimiento en [www.irs.gov/Businesses/Corporations/CAP-Memorandum-of-Understanding](http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/CAP-Memorandum-of-Understanding).
2. [www.irs.gov/Businesses/Corporations/Compliance-Assurance-Process-\(CAP\)---Frequently-Asked-Questions-\(FAQs\)](http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Compliance-Assurance-Process-(CAP)---Frequently-Asked-Questions-(FAQs)), preguntas 31.
3. Traducción extraída del informe del Comité de Supervisión Horizontal de la Administración Tributaria y Aduanera “Supervisión Fiscal – Hecha a la Medida (“Tax supervision – Made to measure”)), párrafo 3.4.4.2, p. 39.



## **ORGANIZACIÓN DE COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICO**

La OCDE constituye un foro único en su género, donde los gobiernos trabajan conjuntamente para afrontar los retos económicos, sociales y medioambientales que plantea la globalización. La OCDE está a la vanguardia de los esfuerzos emprendidos para ayudar a los gobiernos a entender y responder a los cambios y preocupaciones del mundo actual, como el gobierno corporativo, la economía de la información y los retos que genera el envejecimiento de la población. La Organización ofrece a los gobiernos un marco en el que pueden comparar sus experiencias políticas, buscar respuestas a problemas comunes, identificar buenas prácticas y trabajar en la coordinación de políticas nacionales e internacionales.

Los países miembros de la OCDE son: Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Chile, Corea, Dinamarca, Eslovenia, España, Estados Unidos de América, Estonia, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, Irlanda, Islandia, Israel, Italia, Japón, Luxemburgo, México, Noruega, Nueva Zelanda, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, República Eslovaca, Suecia, Suiza y Turquía. La Unión Europea participa en el trabajo de la OCDE.

Las publicaciones de la OCDE aseguran una amplia difusión de los trabajos de la Organización. Estos incluyen los resultados de la compilación de estadísticas, los trabajos de investigación sobre temas económicos, sociales y medioambientales, así como las convenciones, directrices y los modelos desarrollados por los países miembros.



# La relación cooperativa: Un marco de referencia

## DE LA RELACIÓN COOPERATIVA AL CUMPLIMIENTO COOPERATIVO

### Índice

Prefacio

Resumen ejecutivo

Capítulo 1. Introducción

Capítulo 2. La situación actual

Capítulo 3. El cumplimiento cooperativo : las cuestiones clave

Capítulo 4. La importancia del Marco de Control Fiscal

Capítulo 5. El gobierno interno de los programas de cumplimiento cooperativo dentro de las administraciones tributarias

Capítulo 6. La evaluación del valor de la relación de cumplimiento cooperativo

Capítulo 7. Conclusiones, recomendaciones y pasos futuros

**[www.oecd.org/tax/fta](http://www.oecd.org/tax/fta)**

Consulte esta publicación en línea: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es>.

Este trabajo está publicado en OECD iLibrary, plataforma que reúne todos los libros, publicaciones periódicas y bases de datos de la OCDE.

Visite [www.oecd-ilibrary.org](http://www.oecd-ilibrary.org) para más información.

