

REDIMENSIONAMIENTO DE MARCOS DE CONTROL DE RIESGOS FISCALES EN UN CONTEXTO POST-BEPS (PRIMERA PARTE)^(*)

JOSÉ M. CALDERÓN CARRERO (**)



1 INTRODUCCIÓN

A través de este trabajo tratamos de exponer la transformación del modelo de cumplimiento tributario de las grandes y medianas empresas como consecuencia de, por un lado, los nuevos principios derivados del buen gobierno corporativo en materia fiscal, y, por otro, la función que desempeñan actualmente los marcos de control de riesgos fiscales (*Tax Control Frameworks*, TCF).

La exposición de esta cuestión se realiza con arreglo a la siguiente sistemática.

En primer lugar, se expone el concepto de buen gobierno corporativo en materia tributaria, haciendo referencia a sus principales implicaciones o impactos sobre la función fiscal de las grandes y medianas empresas.

En segundo lugar, abordamos la evolución de la funcionalidad y contenido de los denominados "*tax control frameworks*" o sistemas de control de riesgos fiscales en el contexto actual donde convergen mayores exigencias derivadas del marco de buen gobierno corporativo, un redimensionamiento e intensificación de la transparencia fiscal, regulaciones tributarias más inestables y complejas, y administraciones tributarias dotadas de mecanismos más sofisticados de gestión de riesgos fiscales.

Finalmente, ponemos de relieve cómo la tendencia modernizadora de los sistemas de gestión tributaria hacia el "*upstream tax compliance*" y el propio desarrollo de los programas de cumplimiento tributario redimensionan la funcionalidad de los sistemas de control de riesgos fiscales.

2 EL BUEN GOBIERNO CORPORATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA: DELIMITACIÓN CONCEPTUAL Y PRINCIPALES IMPLICACIONES SOBRE LA FUNCIÓN FISCAL DE LAS GRANDES Y MEDIANAS EMPRESAS

Desde un plano conceptual, el Gobierno Corporativo se viene definiendo como el proceso a través del cual las actividades de las empresas son controladas y supervisadas, determinando el patrón de relaciones entre la dirección de la empresa, el consejo de administración, los accionistas y los *stakeholders*. La tendencia internacional actual integra la función fiscal en el marco del gobierno corporativo por la vía de asignar específicamente la responsabilidad tributaria al "consejo de administración" que debe fijar las directrices generales de política y estrategia fiscal, así como el marco de buena gobernanza sobre los procesos tributarios más relevantes (control de riesgos fiscales, modelo de cumplimiento, mecanismos de supervisión y transparencia, etc.).

Esta tendencia dirigida a integrar la política y estrategia fiscal y la gestión, control y supervisión del riesgo fiscal dentro del ámbito del buen gobierno corporativo, no solo opera al servicio del cumplimiento de finalidades estrictamente corporativas sino también como un instrumento al servicio del cumplimiento tributario constituyendo un mecanismo de control fiscal accesible para las autoridades fiscales; de hecho, el profesor W. Schön (Max Planck Mü-

(*) La segunda parte será publicada en la Revista *Análisis Tributario*, Nº 379, agosto de 2019.

(**) Catedrático de Derecho Financiero y Tributario por la Universidad de A Coruña (España).



nich) ha llegado a afirmar que el buen gobierno corporativo fiscal “*constituye una herramienta de los gobiernos de lucha contra la evasión fiscal corporativa*”. Y en este sentido el marco de buen gobierno corporativo en materia tributaria posee implicaciones de primer orden que hacen que el pago de impuestos y el cumplimiento tributario hayan dejado de considerarse como un mero coste a minimizar (como cualquier otro coste de la actividad) pasando a constituir una función fiscal estratégica, con todo lo que ello conlleva.

Básicamente, **las principales implicaciones derivadas de tal nuevo marco de buen gobierno corporativo en materia fiscal** vendrían a consistir en lo siguiente:

- La política fiscal en el sentido de las decisiones más relevantes y la estrategia fiscal de la empresa pasa a ser responsabilidad del Consejo de Administración, lo cual conlleva la articulación de **mecanismos de control de riesgos fiscales (Tax Control Frameworks)**⁽¹⁾, obligaciones de información y transparencia sobre la política de cumplimiento tributario, así como la adopción al máximo nivel corporativo de las decisiones sobre las operaciones de planificación fiscal que se lleven a cabo. Nótese en este sentido cómo algunas administraciones tributarias (v.gr. la *Australian Tax Office*) han elaborado guías para el consejo de administración y *check-lists* de gobernanza corporativa en relación con la gestión de riesgos fiscales por parte de los grandes contribuyentes, sin que tales auto-evaluaciones vengan dotadas de efectos jurídicos que impacten sobre la relación jurídico-tributaria de tales contribuyentes. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) también elaboró una guía dirigida a las administraciones donde se exponen varios enfoques para valorar el nivel de cumplimiento tributario de los contribuyentes a efectos de desarrollar actividades de gestión y control de riesgos por parte de las autoridades fiscales⁽²⁾; esa guía pone de relieve la existencia de diferentes enfoques administrativos para determinar tal nivel de cumplimiento tributario⁽³⁾, destacándose la relevancia de los marcos de control de riesgos fiscales adoptados por las grandes empresas para dicho efecto.
- El pago de impuestos deja de ser considerado como un coste más, transformándose en una “función fiscal” que posee relevancia estratégica a nivel empresarial.
- Mayor transparencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, lo cual en mu-

chos casos terminará requiriendo un cierto grado de revelación sobre la contribución fiscal de la empresa o del grupo desglosada por áreas geográficas y diferenciada por impuestos, así como a través de la explicación de forma consistente de la aplicación de los distintos incentivos y beneficios fiscales y las razones empresariales (incluyendo las fiscales) que pueden influir en la localización de las inversiones o la actividad empresarial.

- La maximización de los beneficios y del valor de la empresa para los accionistas se hace compatible con la responsabilidad de la empresa frente a los *stakeholders* y a la sociedad en general, lo cual determina que el pago de impuestos se presente y conciba como una contribución de la empresa al desarrollo de la sociedad y al conjunto de actividades públicas que benefician a la sociedad y a sus ciudadanos⁽⁴⁾. Tal posición no

(1) El *Forum on Tax Administration* (OECD) hizo pública en 2016 una guía sobre la configuración de los *Tax Control Frameworks* a los efectos de los programas de cumplimiento cooperativos: *vid.*: OECD(FTA), *Co-Operative Tax Compliance: Building a Better Tax Control Frameworks*, OECD, May 2016.

(2) OECD, *Measures of Tax Compliance Outcomes: A Practical Guide*, OECD, 2014, págs. 60 a 74.

(3) La referida guía OCDE se refiere básicamente a tres sistemas: a) Análisis de la posición del contribuyente con respecto a los cuatro bloques de obligaciones tributarias (registro, presentación en plazo de declaraciones tributarias, correcta determinación de obligaciones fiscales, y pago de impuestos en periodo voluntario); b) Sistemas establecidos por los contribuyentes para asegurar el cumplimiento tributario (procesos y procedimientos, marcos de control de riesgos, participación en programas cooperativos); c) Evaluación de las comunicaciones de las autoridades fiscales con los contribuyentes (enfoque cualitativo que valora el nivel de transparencia, cooperación, resistencia fiscal, etc.). La doctrina también ha puesto de relieve cómo las administraciones adoptan enfoques de valoración de cumplimiento y riesgo tributario muy distintos, más allá de los sistemas enunciados por la OCDE. Así, por ejemplo, la Administración australiana utiliza un sistema de “*risk profiling*” que va más allá del análisis del TCF, y se basa en factores cuantitativos (*the tax and economic performance of the group compared to similar business, the complexity of the group structure, and specific indicators of compliance risk*). Por su parte, la HMRC de Reino Unido toma en consideración dos tipos de riesgos: a) “*inherent risks factors*”: nivel de complejidad y dinamismo organizativo, naturaleza del negocio y el sector; y b) “*behavioral risks*”: enfoque de gobernanza corporativa, estrategia fiscal, resultados o historial de cumplimiento tributario, nivel de transparencia fiscal, enfoque de *tax planning* alineado con las actividades comerciales. *Vid.*: MAJDANSKA/WU, “Using Impact Evaluation to Examine domestic and international cooperative compliance programs”, en *TNI*, March 11, 2019, págs. 1045 y sgtes.

(4) Expresado en palabras del profesor Avi-Yonah: “*Good citizenship includes paying the ‘price of civilisation’, especially since the value of the shares also depends on public goods like education, infrastructure and defense that have to be paid for by tax revenues*” (*vid.* AVI-YONAH, R., “Just Say No: Corporate Taxation and Corporate Social Responsibility”, en *Public Law and Legal Research Paper Series*, Nº 14, April 2014, pág. 33).

implica la renuncia a la planificación fiscal (legítima/legal), pero sí requiere tomar una cierta distancia en relación con los planteamientos de minimización fiscal agresiva o *strategic tax behaviour* ("tax function as profit center") desarrollados durante la década de los años noventa por algunas Empresas Multinacionales (EMN); ahora bien, la maximización del beneficio y del valor del accionista, así como la salvaguardia de la competitividad de la empresa continúan constituyendo un factor dominante que ejerce presión sobre la función fiscal requiriendo en mayor o menor medida la optimización fiscal de los impuestos a pagar por la compañía⁽⁵⁾, y de hecho la articulación de las operaciones empresariales utilizando la fórmula más eficiente fiscalmente, desde el plano corporativo, se ha entendido como la búsqueda de un "objetivo o motivo económico válido" en sí mismo considerado⁽⁶⁾.

Podría afirmarse que, debido a un conjunto diverso de factores, los impuestos y la función fiscal han salido del "espléndido aislamiento" en el que vivían dentro del seno de las grandes empresas y han alcanzado una visibilidad de primer nivel, resultando relevantes para la sociedad y los ciudadanos (dimensión ética/reputacional)⁽⁷⁾, para los accionistas, para inversores y *stakeholders* (dimensión externa empresarial)⁽⁸⁾, y para el Consejo de Administración (dimensión corporativa): *tax is out*⁽⁹⁾.

El tránsito hacia este nuevo modelo de buen gobierno corporativo en materia de cumplimiento tributario está lejos de haber culminado, no obstante, todo indica que las nuevas exigencias del mismo poseen implicaciones de cierto alcance para el conjunto de las partes implicadas en la gestión fiscal y las "relaciones jurídico-tributarias" (empresas/contribuyentes/obligados tributarios, administraciones e intermediarios fiscales). La aplicación del buen gobierno corporativo al ámbito fiscal entraña la necesidad de adoptar nuevos criterios de gestión de la función fiscal, de manera que cada compañía o empresa esté en posición de ofrecer una justificación coherente de su enfoque sobre cuestiones fiscales claves o estratégicas como los mecanismos de optimización de impuestos.

Estas nuevas exigencias de buen gobierno corporativo en materia tributaria que, por el momento, se proyectan fundamentalmente sobre los "grandes y medianos contribuyentes" constituyen una pieza más de un movimiento más amplio dirigido a articular un cambio de paradigma fiscal a nivel global (BEPS), que altera el sistema de fiscalidad internacional y demanda

un nuevo modelo de cumplimiento tributario (y planificación fiscal), concebido en gran medida para lograr un mayor control sobre la estrategia y la contribución fiscal de los grandes contribuyentes.

- (5) Destacados autores como J. Owens han reconocido que la minimización del pago de impuestos constituye uno de los objetivos de los directores fiscales de las compañías que deben "producir" un "tipo fiscal efectivo competitivo"; matiza este autor, sin embargo, que tal tipo fiscal efectivo competitivo debe ser estable y sostenible, y en tal sentido postula posiciones de asunción de menor riesgo fiscal y un mayor nivel de colaboración con las administraciones tributarias (cita tomada de HYMAN, K., "Paying a fair share of tax and aggressive tax planning—A tale of two myths", en *eJournal of Tax Research*, vol. 12, N° 2, 2014, pág. 412).
- (6) FREEDMAN, J./LOOMER, G./VELLA, J., "Moving Beyond Avoidance?" Tax Risk and the Relationship between Large Business and HMRC", en *Beyond Boundaries: Developing approaches to tax avoidance and tax risk management*, Oxford University Centre for Business Taxation, 2008, págs. 81 y 90.
- (7) Algunos autores han puesto de relieve el limitado impacto reputacional a medio plazo de las prácticas fiscales de las EMN sobre la cotización de sus acciones e incluso sobre la propia evolución de su negocio, considerando cómo la reputación de una empresa es "multifaceted", aunque se reconoce que determinados sectores como el *retail* puede estar más afectado por reacciones negativas de los consumidores frente a escándalos fiscales de las empresas. Vid.: BROOKS/HILLENBRAND/MONEY, *What Stakeholders Expect from Corporations When It Comes to Paying Tax: Corporate Reputation and Optimal Tax Planning*, Henley Business School, March 2015.
- (8) Vid.: SARFO, "Investors Applying Tax Transparency Pressure", en *TNI*, March 11, 2019, págs. 135 y sgtes.; y PRI, *Engagement Guidance on Corporate Tax Responsibility (Why and how to engage with your investee companies)*, 2018.
- (9) En efecto, el desarrollo del buen gobierno corporativo en materia tributaria constituye una de las principales manifestaciones de la transformación del marco del cumplimiento tributario desde la perspectiva de los grandes y medianos contribuyentes. Tal transformación del marco tributario resulta de una serie de circunstancias que convergen en el tiempo: a) la fiscalidad se ha convertido en una cuestión mediática en la era de la comunicación en tiempo real; b) el cambio de la concepción de los impuestos pasando de constituir un coste y un elemento distorsionador de la economía y limitador del derecho de propiedad, a ponerse en valor a su función social y a la necesidad de que todos los sujetos contribuyan al sistema fiscal en la forma en que les corresponda (*fair share of tax contributions*); c) el desarrollo de medidas de nueva generación frente al fraude, la elusión y la planificación fiscal agresiva, incluyendo medidas de "transparencia fiscal" que provienen de diferentes ámbitos (tributario, financiero-contable, gobierno corporativo); d) la tendencia a "estigmatizar" a los contribuyentes que cometen incumplimientos graves de la normativa tributaria o que llevan a cabo esquemas de planificación fiscal agresiva; e) la criminalización de los incumplimientos graves de la normativa tributaria; f) la dimensión reputacional asociada a incumplimientos tributarios, controversias de alto voltaje con las administraciones tributarias y la implementación de estructuras de planificación fiscal agresiva. Este cambio de "paradigma fiscal" determina que las grandes y medianas empresas deban desarrollar una nueva gobernanza fiscal (política fiscal, responsabilidad fiscal, procesos de control de riesgos, etc.), lo cual incluye la implicación de los consejos de administración en la definición de la estrategia fiscal y el enfoque de *tax planning* (vid., en parecidos términos: GUTMANN, D., "Tax-A Reputation and Board Room Issue", en *Bloomberg Tax*, April 26, 2019).



3 EL MARCO DE CONTROL DE RIESGOS FISCALES Y SU FUNCIONALIDAD EN EL ACTUAL CONTEXTO DE CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO

3.1. La Funcionalidad del Marco de Control de Riesgos Fiscales

A nuestro juicio, la funcionalidad del marco de control de riesgos fiscales ha ido evolucionando a lo largo del tiempo, pasando de constituir una parte de los sistemas internos de control de riesgos a poseer una dimensión estratégica y reputacional, que afecta al propio modelo de relaciones con las autoridades fiscales e incluso a la estrategia y modelo fiscal de la empresa. Esta evolución de la funcionalidad del marco de control de riesgos fiscales (*tax control framework o TCF*) tiene que ver, en particular, con un cambio de paradigma fiscal que está desencadenando una revolución silenciosa del modelo de cumplimiento tributario aplicable a las grandes y medianas empresas que, en este nuevo contexto, afrontan nuevos retos relacionados con tal "*tax compliance*" como consecuencia de un conjunto de circunstancias que afectan a los sistemas de gestión tributaria, al modelo de control fiscal y los propios estándares normativos y de cumplimiento tributario, a saber⁽¹⁰⁾: sistemas tributarios más complejos, mayores exigencias de transparencia fiscal (y reducción de "*blind spots*"), digitalización del cumplimiento tributario⁽¹¹⁾, y el desarrollo y uso intensivo (y digital) de mecanismos y técnicas avanzadas (digitales: *data analytics, big data, artificial intelligence*)⁽¹²⁾ de aseguramiento del cumplimiento tributario⁽¹³⁾ y de gestión de riesgos fiscales por parte de las administraciones tributarias que determinan una segmentación de los propios contribuyentes⁽¹⁴⁾.

Entre las principales funcionalidades asignadas al marco de control de riesgos fiscales cabría destacar las siguientes:

- Mecanismo que viene formando parte del marco del control interno de las grandes empresas (*ICF, Internal Control Framework*), con el objetivo de evaluar los diferentes procesos empresariales, el grado de control del negocio sobre los mismos, y la forma de conectar de forma crítica tales procesos y operaciones con las obligaciones fiscales, de forma que todo ello pueda ser objeto de control interno y externo que garantice la calidad de la información y de los procesos⁽¹⁵⁾. Una de las consecuencias derivadas de la integración del "*tax control framework*" (TCF) en el "*internal control framework*" (ICF) afecta a la propia modelización del marco de control de riesgos fiscales, en el sentido de que se

considera que cada organización empresarial, dependiendo de un conjunto de circunstancias (tamaño, complejidad operativa o del negocio, estructura empresarial, sector, etc.), puede diseñar su propio sistema interno de control de riesgos sin que exista un modelo dotado de un contenido mínimo. Resulta muy frecuente y plenamente admitido a nivel internacional que el TCF forme parte de un ICF, y que este se configure a partir de un "estándar internacional" como el COSO, tal y como, por ejemplo, ha admitido la Administración Tributaria de Países Bajos⁽¹⁶⁾.

- (10) MAJDANSKA/LINDENBERG/SCHOUERI, "Tax Compliance in the Spotlight—The Challenges for Tax Administrations and Taxpayers", en *BIT*, November 2017, págs. 630 y sgtes.
- (11) En relación con el proceso de "*digitalization of tax compliance*" vid.: BAL, A., "VAT Trends in Europe: Digitalization and Real-Time Filing", en *TNI*, February 18, 2019, págs. 717 y sgtes.; BAL, "Indirect Tax Compliance: Process of Automatization or Process Transformation?", en *TNI*, April 15 2019, págs. 255 y sgtes.; y SHEHAB/RUGGLES, "AI is Ready—Your tax Professionals May Not Be", en *Bloomberg BNA*, 28 DTR 12, 02.12.2019.
- (12) Como han puesto de relieve algunos expertos, la digitalización de la gestión tributaria posee importantes efectos para los contribuyentes e intermediarios fiscales: "*Tax specialists will move more into auditing of pre-filled returns and assisting information providers with their increased burden of reporting. The types of tax advice they offer will also change, with greater demand for compliance process advisory work, as well as helping clients with business models to suit for the ever-more-digital economy*" (ICAEW, *Digitalisation of tax: international perspective*, 2019 edition, pág. 4).
- (13) Véase el informe OCDE (2014) *Tax Compliance by Design (Achieving improved SME Tax Compliance by adopting a System perspective)*, que recoge varios mecanismos (no cooperativos) ya implementados por varios países (Dinamarca, Suecia, Australia) que pivotan sobre la interconexión electrónica entre los sistemas de las pequeñas y medianas empresas (PYME), las entidades financieras y las administraciones tributarias, en aras de asegurar el cumplimiento tributario por parte de tales pequeñas y medianas empresas; tales sistemas no solo permiten asegurar el control *downstream* sino también facilitar y favorecer la cumplimentación de las obligaciones tributarias *upstream*.
- (14) Las técnicas de segmentación de contribuyentes en función de criterios más o menos objetivos que atienden a su nivel de riesgo fiscal están generalizándose, cuando menos, entre los países con administraciones más avanzadas (las 55 administraciones parte del FTA OCDE, y las de algunos países emergentes). Este desarrollo de las herramientas administrativas de gestión de riesgos fiscales, que tiende a intensificarse con la digitalización administrativa, altera de forma significativa el marco de cumplimiento tributario y el propio papel de las inspecciones tributarias tradicionales, ya que el control se realiza en tiempo real y mucho más focalizado sobre los riesgos detectados con técnicas digitales de análisis de datos; lógicamente, ello impacta sobre la estrategia fiscal de las empresas que deben considerar cuál constituye el modelo fiscal y relacional más adecuado en este nuevo escenario. Vid.: OECD, *Tax Administration 2017 (Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies)*, September 2017; y OECD, *The Changing Tax Compliance and the Role of Audit*, OECD, 2017.
- (15) VISSER, en *Tax Control Framework (From focus on risks to being in control)*, Netherlands Tax and Customs Administration, TCF Working Group, March 2008, pág. 3.
- (16) *Tax Control Framework (From focus on risks to being in control)*, Netherlands Tax and Customs Administration, TCF Working Group, March 2008, apartado 6 (COSO).

- El desarrollo de los sistemas de control de riesgos de las grandes empresas ha estado muy conectado con la intensificación de las exigencias internacionales de buen gobierno corporativo, tras los escándalos protagonizados por algunas corporaciones (v.g., Enron, Worldcom, Parmalat, entre otras). La *US Sarbanes-Oxley Act* (SOx), de 30 de julio de 2002 (Pub. L. N° 107-204), en gran medida desencadenó un proceso en tal sentido instaurando la obligación de articulación de ICF para las entidades cotizadas en Estados Unidos de Norteamérica (EE.UU.), a efectos de recuperar la confianza de la sociedad y los inversores en la integridad de los estados financieros de las entidades cotizadas⁽¹⁷⁾. De acuerdo con este nuevo marco de gobierno corporativo los consejos de administración deben realizar una declaración anual en relación con la validación del sistema de control interno de riesgos (“*in control statement*”)⁽¹⁸⁾, lo cual requiere la implementación y supervisión efectiva del correcto funcionamiento del ICF, sustanciada de forma dominante a nivel internacional a partir del “estándar COSO”⁽¹⁹⁾ (o CobiT)⁽²⁰⁾. La OCDE, en el marco del modelo de cumplimiento cooperativo, hizo público en el año 2016 un informe que codifica de forma sistemática los bloques y elementos estructurales que debe contener un TCF (vid.: *infra*), configurando así un “estándar flexible” que da cabida a diferentes modelos de control de riesgos fiscales.
- El elemento tributario ha ido ganando relevancia en los marcos de control interno de riesgos empresariales, hasta terminar alcanzando un cierto nivel de autonomía. Tal intensificación de la relevancia del control de riesgos fiscales ha evolucionado de forma sincrónica al propio cambio de paradigma fiscal. Los primeros factores que determinaron una mayor ponderación de los riesgos fiscales en los ICF obedecieron a la mayor atención prestada por los reguladores financieros a este aspecto; puede citarse a este respecto la FIN 48 americana sobre “*Accounting for Uncertainty in income taxes*” (*interpretation of FASB-statement 109 Accounting for Income Taxes*)⁽²¹⁾, y la IFRS-NIC N° 12 (“*Accounting for taxes*” o “impuesto sobre las ganancias”), desarrollada por la IFRIC-CINIIF N° 23 (“Incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto sobre las ganancias”)⁽²²⁾, aunque el nivel de transparencia fiscal de las corporaciones cotizadas en EE.UU. no parece equiparable al estándar europeo posiblemente como consecuencia

del menor desarrollo de determinados aspectos del marco de gobierno corporativo⁽²³⁾ pese a la creciente demanda de información sobre estrategia fiscal por parte de los *stakeholders*⁽²⁴⁾.

- (17) Vid.: GREEN, S. “A Look at the Causes, Impact and Future of the Sarbanes-Oxley Act”, en *Journal of International Business and Law*, vol. 3, Issue 1, 2004.
- (18) La tendencia internacional dirigida a exigir a las grandes empresas la elaboración de informes anuales sobre buen gobierno corporativo en materia tributaria que evidencien buenas prácticas y control de sus riesgos fiscales (*tax responsibility statement*) evidencia la relevancia interna y externa del TCF, en línea con los sistemas de control de riesgos financieros que se exigen a las entidades cotizadas (SOX 404 Report, “*in control statement*”, basado en la metodología COSO, *Integrated Internal Control Framework*). Vid.: VAN DER ENDEN/DE GROOT, “Two Missing Links: A Move towards an Auditing Standard Specifically for the Tax Control Framework”, en *BIT*, September 2015, págs. 503 y sgtes.
- (19) *Committee of Sponsoring Organisation of the Treadway Commission: “A voluntary private sector organisation dedicated to improving the quality of financial reporting through business ethics, effective internal control and corporate governance”*. Vid. COSO, *The Updated COSO Internal Framework*, Second Edition, 2013; y EY, *Transitioning to the 2013 COSO Framework for External Financial Reporting Purposes*, March 2014.
- (20) Vid.: COLON/SWAGERMAN, “Enhanced relationship preparedness in a Dutch multinational context: A tax control framework”, en *Journal of Accounting and taxation*, vol.7 (1), January 2015. Se han desarrollado modelos de TCF sobre la base de COSO & CobiT, como el *Tax Management Maturity Model*, PwC, 2013.
- (21) Vid.: OZELLI/RUSSELL, “Tax Transparency and Its Implications for MNEs”, en *58 Tax Management Memorandum* 119, 3 de junio de 2017.
- (22) La IFRIC 23 ha sido adoptada a nivel europeo a través del Reglamento UE N° 2018/1595, de 23 de octubre de 2018. El *UK Financing Reporting Council* publica anualmente un informe sobre la calidad de la información financiera de las empresas cotizadas en el índice FTSE 350, de suerte que en los últimos informes ha destacado cómo la mayoría de estas aportan una información financiera poco desagregada y específica sobre su provisión de riesgos fiscales (falta de cuantificación, identificación de riesgos, falta de transparencia en el cálculo del ETR, etc.), y en tal sentido se anuncia un mayor control y exigencia sobre la calidad de la información fiscal en los estados financieros. Vid. SUKHRAJ, “UK Regulator Finds Tax Reporting Among 350 Companies ‘Bland’”, en *Bloomberg Tax*, October 21, 2016.
- (23) HERZFELD, M., “Accounting Disclosures Post-TCJA”, en *TNI*, November 26, 2018, págs. 862 y sgtes. Véase el último *Draft del FASB USA, Income Taxes* (Topic 740), *Disclosure Framework—Changes to the Disclosure Requirements for Income Taxes*, 25 May 2019, que limita el alcance de la información fiscal a revelar en los estados financieros, sin necesidad de informar sobre impuestos devengados/pagados país por país. Ello contrasta con las crecientes demandas de mayor información fiscal por parte de los analistas financieros, inversores y sociedad civil en general (HERZFELD, M., “Tax Transparency in Firms and Starts”, en *TNI*, April 15, 2019, págs. 233 y sgtes.).
- (24) SARFO, N., “Multinational Tax Accountability 2.0”, en *TNI*, July 2, 2018, pág. 1 y sgtes.; y SARFO, “Investors Applying Tax Transparency Pressure”, *op. cit.*, págs. 1035 y sgtes. Cabe observar también cómo, en los últimos tiempos el *Dow Jones Sustainability Index* (DJSI) ha incluido la dimensión fiscal entre sus parámetros de análisis de la política de buen gobierno corporativo; de hecho, la incorporación de la estrategia fiscal al DJSI determinó la exclusión de tal índice de alguna EMN americana (*Starbucks*). Vid.: BIRD/DAVIS-NOZEMAK, “Tax Avoidance as a Sustainability Problem”, en *J.Bus.Ethics*, 2018, págs. 151 y sgtes. Algunas organi- (...)



- El papel o función dominante asignada a los sistemas de control de riesgos fiscales sigue siendo el aseguramiento desde un punto de vista organizativo que las entidades o corporaciones tienen bajo control el cumplimiento tributario a través de un conjunto de procedimientos⁽²⁵⁾. De esta forma, el TCF opera a través de una serie de procedimientos internos que garantizan, por ejemplo, que una operación de venta de bienes o servicios está correctamente contabilizada y declarada a los efectos de todos los impuestos concernidos, presentándose en tiempo y forma tales declaraciones a partir de datos fiables que son revisados internamente. Lógicamente, tal funcionalidad no se cumple en casos donde el TCF opera como mecanismo de “cosmetic or paper compliance”⁽²⁶⁾. Tal funcionalidad está asociada al marco de buen gobierno corporativo y, por tanto, opera fundamentalmente con una finalidad y efectos *ad intra* (y no *ad extra*: como mecanismo de transparencia fiscal asociado a un modelo de relaciones con la Administración Tributaria).
- La funcionalidad del TCF, integrado o no en un ICF, está evolucionando sin perder su finalidad principal (al servicio del buen gobierno corporativo), de manera que ahora puede ser utilizado de forma que contribuya a cumplir otros objetivos más relacionados con la función fiscal de las grandes y medianas empresas. Así, por un lado, un TCF permite a estas empresas lograr una más rápida adaptación al nuevo modelo de control tributario que están desarrollando las administraciones tributarias modernas, que está superando el tradicional “modelo de comprobaciones retroactivas” (*hide & seek ex post factum*) a modelos de control fiscal focalizados en riesgos detectados a través de herramientas digitales que operan en tiempo real (*control fiscal contemporáneo y focalizado*)⁽²⁷⁾; este nuevo modelo de control fiscal contemporáneo y focalizado en riesgos (*upstream tax compliance model & better audits*)⁽²⁸⁾ requiere que la función fiscal de las empresas afectadas desarrollen sincrónicamente un modelo de gestión y control fiscal que opere con datos fiables y de calidad (integridad), así como que las principales posiciones fiscales adoptadas en las declaraciones estén técnicamente soportadas⁽²⁹⁾. Por otro lado, la OCDE, particularmente a partir de 2013, introdujo el mecanismo del TCF en el contexto de los programas de cumplimiento cooperativo, como instrumento a través del cual los

contribuyentes evidenciaban su posición de cumplimiento de buena fe de las obligaciones tributarias; así, en el marco de programas de cumplimiento cooperativo el TCF sirve para evidenciar que el contribuyente está en una posición de cumplimentar correctamente sus declaraciones tributarias, esto es, en tiempo y forma y de acuerdo con los objetivos estratégicos y perfil de riesgo del contribuyente. En este contexto, la articulación de un TCF opera como evidencia de que el contribuyente está adoptando una posición estructural de bajo riesgo fiscal respecto de un nivel de cumplimiento tributario básico que sirve para generar confianza desde la perspectiva de las administraciones tributarias (uno de los pilares del modelo de cumplimiento cooperativo)⁽³⁰⁾. Es decir, el TCF constituye en este ámbito una suerte de “test de acidez” o “piedra de toque” (*litmus test*) para determinar el perfil de riesgo fiscal de un contribuyente, tanto desde una perspectiva pública como privada, dado que refleja el nivel de consistencia de su cumplimiento tributario, al tiempo que revela determinados aspectos de su

(...)

zaciones privadas como el PRI (Principles for Responsible Investment), han elaborado guías para inversores sobre criterios de responsabilidad fiscal corporativa a efectos de valorar la estrategia y prácticas de las entidades en las que invierten y demandar cambios en casos donde se considere que tales prácticas no superan un determinado umbral de responsabilidad fiscal (PRI, *Engagement Guidance on Corporate tax Responsibility*, 2017). Tales principios del PRI han recibido el apoyo de la ONU. Vid.: FREYMEYER, C., *Trending Toward Transparency*, FACT Coalition, April 2019. Nótese que la tendencia actual relativa al “sustainable investing” requiere el desarrollo de métricas que permitan realizar valoraciones más consistentes sobre el nivel de cumplimiento de las empresas con respecto a los criterios medioambientales, sociales y económicos que determinan tal sostenibilidad. Y en relación con la “sostenibilidad fiscal” se están desarrollando estándares de transparencia fiscal (como los que está desarrollando el PRI) que deben cumplir las empresas a efectos de verificar tal elemento (vid.: HERZFELD, M., “Tax Transparency in Fits and Starts”, en *TNI*, April 15, 2019, págs. 233 y sgtes).

- (25) *Tax Control Framework (From focus on risks to being in control)*, Netherlands Tax and Customs Administration, TCF Working Group, March 2008, apartado 4.
- (26) Vid.: VAN DER HEL/VAN DIJK/SIGLE, “Managing compliance risks of large taxpayers: A review of the underlying assumptions of cooperative compliance”, en *eJournal of Tax Research*, December 2015, Vol.13, N° 3, págs. 760 y sgtes.
- (27) Vid.: EY, *Running the Numbers: How Data Analytics Is Transforming Tax Administrations*, EY, 2016.
- (28) Vid.: OECD, *Measures of Tax Compliance Outcomes, 2014*, y *OECD, Tax Compliance by Design*, 2014.
- (29) Este mayor énfasis en la planificación de las actuaciones de control tributario a partir de técnicas de perfilamiento de riesgos se recoge a lo largo y ancho de las directrices del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de la AEAT de 11 de enero de 2019 (BOE del 17 de enero de 2019).
- (30) Vid.: OECD, *Measures of Tax Compliance Outcomes, 2014*, págs. 68 y 69.

estrategia y política fiscal⁽³¹⁾. En tercer lugar, se ha destacado cómo en el actual contexto donde existe un alto nivel de cuestionamiento público sobre el nivel de contribución tributaria de los grandes contribuyentes (*fair share of tax paid*), la implantación de un sistema de control de riesgos fiscales posee una funcionalidad dual relacionada con el buen gobierno corporativo, ya que permite al “consejo de administración” defender una posición de responsabilidad fiscal tanto frente a los *stakeholders*, constituyendo por tanto un mecanismo de gestión del riesgo operativo y *reputacional*⁽³²⁾.

- La OCDE no considera que el TCF constituya en sí mismo un “sistema de tax compliance” que opere como “escudo” frente a una eventual imposición de sanciones tributarias en casos donde la administración detectara un incumplimiento de obligaciones tributarias por parte de un contribuyente, sino que se concibe fundamentalmente como un indicador de que la empresa ha puesto en marcha procesos y procedimientos de gobernanza dirigidos a controlar su posición fiscal y el cumplimiento tributario básico⁽³³⁾; ciertamente, la existencia de un TCF, una vez verificado por la administración, constituye un elemento que evidencia una determinada posición de cumplimiento tributario por parte del contribuyente que puede impactar sobre los sistemas administrativos de gestión de riesgos a efectos de reducir el ámbito o alcance de las comprobaciones tributarias de los contribuyentes que poseen un TCF fiable y adoptan una posición transparente y cooperativa en materia fiscal⁽³⁴⁾. Por tanto, la OCDE parece operar con un concepto de TCF muy vinculado e instrumental a la relación cooperativa con respecto a grandes contribuyentes; el TCF instrumenta la transparencia sobre el nivel de control del cumplimiento tributario básico y la revelación (*tax disclosure*) de riesgos de posiciones fiscales inciertas o problemáticas de la empresa, incluyendo los “riesgos BEPS”⁽³⁵⁾. Las administraciones tributarias de países miembros de la OCDE (y el FTA) siguen este enfoque OCDE del TCF, de manera que el hecho de que el contribuyente haya articulado un TCF (cuyo funcionamiento efectivo es verificado por la administración a través de los correspondientes procedimientos de *testing & assessing*) no altera el estatus jurídico del mismo, ni determina una exención de responsabilidad por incumplimiento tributario en el caso de que se detectaran conductas

constitutivas de una infracción tributaria en el marco de un procedimiento de comprobación. En efecto, el hecho de que una determinada corporación haya implantado un TCF, por muy robusto y fiable que sea y con independencia de su validación o certificación por terceros independientes, en modo alguno determina desde un punto de vista administrativo que tal contribuyente haya alcanzado un estatus de “*justified trust*”, toda vez que una de las principales funciones estructurales de las administraciones tributarias pasa precisamente por la verificación, supervisión y control del cumplimiento tributario. A su vez, los TCF, como veremos más adelante, no solo deben ser objeto de *testing & assessing* por parte de las autoridades fiscales, sino que, además, no operan de forma tal que revelen las posiciones fiscales del contribuyente donde existen diferencias interpretativas con respecto a la posición mantenida por la administración⁽³⁶⁾.

(31) VAN DER ENDEN/DE GROOT, “Two Missing Links: A Move towards an Auditing Standard Specifically for the Tax Control Framework”, en *BIT*, September 2015, págs. 503 y sgtes.

(32) ARAKI, “Tax and Corporate Governance”, en *TNI*, January 15, 2018, págs. 245 y sgtes.

(33) La OCDE considera que existen cuatro bloques de obligaciones tributarias a los efectos del cumplimiento tributario básico: registro, presentación en plazo de declaraciones tributarias, correcta determinación de obligaciones fiscales, y pago de impuestos en periodo voluntario.

(34) Vid.: OECD, *Measures of Tax Compliance Outcomes*, 2014, y OECD, *Tax Compliance by Design*, 2014., págs. 68 y 69; y OECD, *Co-operative Tax Compliance. Building Better Tax Control Frameworks*, OECD, 2016, pág. 7.

(35) OECD, *Co-operative Tax Compliance. Building Better Tax Control Frameworks*, OECD, 2016, págs. 10 a 12. En relación con los “riesgos BEPS”, cabe destacar que el CBPT, en el marco del Informe de Transparencia Fiscal anual, requiere la revelación del nivel de congruencia de las prácticas fiscales de las empresas con los estándares BEPS. Respecto de las implicaciones generales de BEPS puede verse nuestros trabajos: CALDERÓN, José Manuel. “Reunión de Ministros de Finanzas del G20 y Gobernadores de Bancos Centrales: Implicancias de Política Fiscal”. EN: *Revista Análisis Tributario*, N° 350, marzo de 2017, AELE, págs. 13 a 16. CALDERÓN, José Manuel y MARTÍN, Adolfo. “Directiva de la Unión Europea contra prácticas de elusión fiscal que inciden en el mercado interior: ¿El principio del final de un Impuesto sobre Sociedades nacional o una pieza más de descoordinación en el nuevo orden post-BEPS? (Primera parte)”. EN: *Revista Análisis Tributario*, N° 357, octubre de 2017, AELE, págs. 30 a 39. CALDERÓN, José Manuel y MARTÍN, Adolfo. “Directiva de la Unión Europea contra prácticas de elusión fiscal que inciden en el mercado interior: ¿El principio del final de un Impuesto sobre Sociedades nacional o una pieza más de descoordinación en el nuevo orden post-BEPS? (Segunda parte)”. EN: *Revista Análisis Tributario*, N° 358, noviembre de 2017, AELE, págs. 24 a 36. CALDERÓN, José Manuel. “Las nuevas directrices OCDE de Precios de Transferencia de 2017 adaptadas a BEPS”. EN: *Revista Análisis Tributario*, N° 356, setiembre de 2017, AELE, págs. 12 a 16

(36) Vid.: OECD, *Measures of Tax Compliance Outcomes*, 2014, y OECD, *Tax Compliance by Design*, 2014., págs. 68 y 69; y OECD, *Co-operative Tax Compliance. Building Better Tax Control Frameworks*, OECD, 2016, pág. 7.