

# **El Código de Buenas Prácticas Tributarias de la Administración de la Generalitat de Cataluña y de su sector público.**

Jaume Menéndez Fernández

**Jesús Rodríguez**

**Javier Martín Fernández**

Tribuna 08-09-2020

## **1. Las buenas prácticas tributarias como elemento clave para construir la relación cooperativa entre Administración y contribuyentes: estado de la cuestión en el ordenamiento tributario español**

El acuerdo del Gobierno catalán de 27 de agosto de 2020 ha aprobado el Código de Buenas Prácticas Tributarias de la Administración de la *Generalitat* y de su Sector público (en adelante, CBPTG) y la creación del Comité para el Seguimiento de las Buenas Prácticas Tributarias (en adelante, CSBPT).

Sin duda es una herramienta novedosa en España, tendente a implantar la relación cooperativa, pues va dirigido no a todos los obligados tributarios, como el Código de Buenas Prácticas Tributarias de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, CBPT y AEAT, respectivamente), sino al Sector público de dicha Comunidad Autónoma.

Tal y como es bien conocido y nos recuerda el preámbulo del CBPTG, la construcción de la relación cooperativa en materia tributaria, partiendo de las distintas experiencias estatales, se inicia con una serie de trabajos de colaboración internacional, fundamentalmente impulsados con la Declaración de Seúl de 2006 del Foro de Administración Tributaria (*Forum of Tax Administration*) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, OCDE) y el Seminario de Boston de la Asociación Fiscal Internacional (*International Fiscal Association*) de 2012. Inicialmente se utilizó la expresión “*relaciones reforzadas*”, sustituyéndose, posteriormente, por la de “*relaciones o cumplimiento cooperativo*”. En este sentido, el documento “*Cumplimiento tributario cooperativo, construyendo un mejor marco de control fiscal*” (“*Co-operative tax compliance. Building better tax control frameworks*”) de la OCDE de 2016, la define como “*una relación del contribuyente con la administración tributaria basada en la cooperación y en la confianza mutua entre ambas partes que supone una voluntad de ir más allá del mero cumplimiento de sus obligaciones legales*”.

Incide en todas las fases que escalonan el diseño y aplicación del Sistema tributario, tanto desde el lado de la Administración como de los obligados tributarios y los “*intermediarios fiscales*” (donde se incluyen, entre otros, los asesores fiscales en España) y con el objetivo de primar la cooperación frente a la confrontación, así como reducir la litigiosidad.

De hecho la Unión Europea ha puesto en marcha iniciativas tendentes a fomentar dicha relación cooperativa. En primer lugar y así se recoge en el preámbulo del CBPTG, la Comisión hizo públicas, a finales de 2016, unas orientaciones para un Código del Contribuyente Europeo y cuyo contenido esencial ya está presente en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) y su desarrollo reglamentario. El mismo recopila los principales derechos y obligaciones que regulan las relaciones entre los contribuyentes, entendido el término en un sentido amplio, y las Administraciones tributarias en Europa.

En segundo lugar, la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, modifica la Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero de 2011, por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información (conocida como DAC 6). La misma impone a los intermediarios fiscales –y, en algunos casos, al propio contribuyente- el deber de notificar a la Administración determinados esquemas que presentan ciertas “*señas distintivas*”. Estas últimas reflejan que pueden ser potencialmente considerados como de planificación tributaria agresiva.

Por último, hemos de referirnos al concepto de “*contribuyente certificado*” que formula la propuesta de Directiva presentada por la Comisión Europea para la reforma de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) y que prevé dar similar tratamiento a las operaciones intracomunitarias que a las domésticas. En una primera fase la Comisión quiere limitar el número de transacciones a incluir en el nuevo sistema. Para ello pretende que las Administraciones certifiquen a las organizaciones cumplidoras, de manera que, cuando estas realicen adquisiciones intracomunitarias, se mantenga el sistema actual de exención en origen y gravamen en destino mediante autorrepercusión.

El ordenamiento tributario español no es ajeno a estas técnicas de relación o cumplimiento cooperativo. En primer lugar, cuenta con fundamento en determinados preceptos de nuestra Constitución. Es el caso del art. 103.1, cuando señala que la Administración “*sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho*”. También del art. 105.a), a cuyo tenor, la ley regulará la “*audiencia de los ciudadanos, directamente o a través de las organizaciones y asociaciones reconocidas por la ley, en el procedimiento de elaboración de las disposiciones administrativas que les afecten*”.

En este sentido, debe resaltarse que, en 2015, entraron en vigor reformas legales que colocan a España en la vanguardia del buen gobierno corporativo (en adelante, BGC) de las organizaciones. Es decir, el conjunto de reglas, recomendaciones, instituciones, procedimientos y criterios para la toma de decisiones relativas a las relaciones entre los accionistas públicos, el órgano de gobierno, la estructura directiva y los grupos de interés (*stakeholders*) de todos los sujetos. Su objetivo es asegurar su sostenibilidad a largo plazo y se orienta a la creación de valor, teniendo en cuenta dichas relaciones, el impacto de sus actuaciones en la sociedad en general y el marco ético (*minimum ethicum*) en el que se desarrollan. Sin duda, el mantenimiento de una práctica tributaria correcta constituye parte del mismo. Ello permite a la Administración mantener una relación más fluida con ellas, basada en la confianza y en la cooperación.

La primera de estas reformas es la de la LGT, operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, que ha incorporado en su art. 92.1 el principio de cumplimiento cooperativo. Pese a que únicamente lo enuncia, pone de manifiesto la voluntad del legislador de avanzar en este sentido.

Respecto de la segunda, se ha incluido, en el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante, TR-LSC) y como gran novedad, el riesgo tributario como un componente más del sistema de gestión del riesgo en las sociedades cotizadas. Para ello se incrementa la responsabilidad de los miembros del consejo de administración, que no podrán, en ningún caso, alegar su ignorancia en esta materia.

Conectado con lo anterior, hemos de poner de manifiesto que las Directrices de la OCDE sobre BGC de las empresas públicas (2015), las sujetan, en materia de buenas prácticas, a las mismas exigencias que a las cotizadas. De este modo recomiendan, de un lado, que el ejercicio del derecho de propiedad se establezca en una única entidad propietaria que ejerza como organismo de coordinación (como el holding del grupo de empresas públicas). De otro, que los órganos equivalentes de la comisión de auditoría y del consejo de administración, han de supervisar la eficacia de los sistemas de gestión de riesgos fiscales y detentar las facultades indelegables en el sentido de determinar la estrategia, determinar la política de control y gestión de riesgos y aprobar las operaciones e inversiones que presenten especial riesgo fiscal.

Por último, la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, de modificación del Código Penal, ha venido a incidir en el régimen de responsabilidad penal de las personas jurídicas frente a determinados delitos, entre los que se encuentran los cometidos contra la Hacienda Pública. Ahora bien, la entidad queda exenta de responsabilidad si cuenta con un sistema de prevención, detección, vigilancia y control de riesgos penales (en terminología anglosajona, *compliance*).

Sin duda, la relación cooperativa y las buenas prácticas tributarias, como integrantes del BGC de las organizaciones, han venido para quedarse. Por tanto y tal y como reconoce el preámbulo del CBPTG, *“la Administración de la Generalidad y las entidades que conforman su sector público no pueden ser ajenas a esta nueva cultura tributaria”*.

Las líneas que siguen tratan de acercarse al contenido del CBPTG desde las distintas visiones que ofrecen las actividades profesionales de los autores y con el firme convencimiento de que se trata de una iniciativa que debe ser bienvenida.

## **2. Análisis del Código**

### **2.1. Objeto**

La naturaleza pública de los destinatarios del CBPTG y el hecho de que la actividad que tienen encomendada gire en torno al interés general conllevan, necesariamente, una especial observancia de la normativa tributaria, así como un cumplimiento esmerado de las obligaciones establecidas.

Con esta finalidad y por una parte, establece una serie de principios y buenas prácticas de BGC en los departamentos de la Administración de la *Generalitat* de Cataluña (en adelante, AG) y las entidades que conforman su Sector público institucional (en adelante, SPAG). Todos ellos garantizan una gestión preventiva y eficiente de la actividad desarrollada en este ámbito.

Por otra, ofrece un conjunto de servicios para poder llevar a cabo esa política de cumplimiento cooperativo de forma eficaz. En definitiva, no se trata de enumerar únicamente principios, sino garantizar que se van a aplicar de forma efectiva.

En su aplicación resulta esencial el seguimiento de las directrices y criterios que determine tanto la Secretaría de Hacienda, en su calidad de órgano competente en materia de coordinación de la política fiscal corporativa (en adelante, SH), como la Dirección General de Tributos y Juego (en adelante, DGTJ). En este sentido, la SH debe difundir el contenido de las consideraciones y conclusiones sobre las consultas que se le formulen, para el conocimiento general de los destinatarios del CBPTG.

## **2.2. Ámbito de aplicación subjetivo**

El CBPTG es de aplicación a los departamentos de la AG y las entidades que conforman el SPAG. Dentro de estas últimas se incluyen las que cuenten con personalidad jurídica propia y diferenciada, mayoritariamente participadas por la AG, directa o indirectamente, y en concreto:

- a) Entidades autónomas de carácter administrativo.
- b) Entidades autónomas de carácter comercial, industrial o financiero.
- c) Entidades de Derecho público sometidas a Derecho privado.
- d) Sociedades mercantiles.
- e) Consorcios.
- f) Fundaciones.

Se entiende que la participación es mayoritaria cuando la AG participa, directa o indirectamente, en más de un 50 por 100 de su capital o dispone de la mayoría de derechos de voto o tiene la capacidad de nombrar y de destituir a la mayoría de los miembros de sus órganos de gobierno. También forman parte del SPAG las fundaciones y los consorcios que, a pesar de no estar participados mayoritariamente por la AG, le están adscritos de acuerdo con la normativa vigente de régimen jurídico del Sector público.

Los altos cargos del AG, los cargos de mando, los miembros de los órganos de gobierno y el personal directivo del SPAG deben garantizar la difusión del contenido del CBPTG entre el personal que desarrolle funciones o tareas en el ámbito de la actividad tributaria o vinculadas, y promover y evaluar su grado de cumplimiento.

El CBPTG abarca los procedimientos y las actuaciones que se lleven a cabo en el ámbito de los tributos estatales, autonómicos y locales y, en especial, en cuanto a:

- a) Los procedimientos de aplicación de los tributos, sancionador y de revisión.
- b) Las obligaciones formales, de información y consulta.
- c) Cualquier cuestión relativa a la fiscalidad corporativa en el sentido más amplio posible.

Tal y como puede comprobarse el CBPTG se aplica a un conjunto muy heterogéneo de entidades, lo cual hace que su tratamiento tributario sea también diverso, con independencia de que el sujeto activo de la imposición sea el Estado, la *Generalitat* o los Entes Locales. Por ejemplo y en el ámbito estatal encontramos, de un lado, sujetos exentos del Impuesto sobre Sociedades (la AG) o no (los integrantes del SPAG). De otro y en el IVA, la complejidad de la regulación de los Entes públicos, hace que su aplicación sea una fuente continua de litigiosidad con la AEAT.

### **2.3. Principios que tienen que regir las actuaciones en materia tributaria**

Las relaciones jurídicas entre la AG y el SPAG con cualquier Administración tributaria y las actuaciones materiales que se deriven de las mismas han regirse por una serie de principios, que, si bien no son novedosos, se insertan en el marco de las iniciativas internacionales y europeas sobre la relación cooperativa plasmadas en la introducción:

#### a) Legalidad.

La adecuación de la actividad en materia tributaria a las disposiciones contenidas en las normas que configuran el Estatuto de Autonomía de Cataluña, las leyes y las disposiciones de rango reglamentario, constituye, con carácter general, la garantía básica y esencial de un comportamiento ético tributario.

#### b) Integridad.

La actividad en materia tributaria tiene que adecuarse, objetivamente, a los intereses generales y se regirá, en todo caso, por los principios de honestidad y de responsabilidad en la gestión pública.

#### c) Colaboración con las Administraciones tributarias.

Los destinatarios del CBPTG deben promover el establecimiento de relaciones fluidas de colaboración con las Administraciones tributarias, con respeto y adecuación a los principios de buena fe y confianza legítima.

#### d) Transparencia.

El BGC requiere unos procedimientos de gestión transparentes en el marco del cumplimiento de las obligaciones tributarias. Por tanto, los destinatarios del CBPTG deben impulsar, adoptar y aplicar medidas de transparencia, de conformidad con las directrices y criterios que determine la SH.

#### e) Eficiencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Los destinatarios del CBPTG deben garantizar, mediante los recursos necesarios, el cumplimiento, de forma correcta y adecuada, de las obligaciones tributarias que les sean de aplicación, con el menor coste posible, en base a la mejora continua de procesos, la incorporación de tecnologías de la información y el incremento del grado de capacitación y formación del personal encargado de su cumplimiento.

### **2.4. Pautas de conducta a aplicar en la gestión tributaria**

Atendiendo los principios que deben regir las relaciones de la AG y el SPAG con las Administraciones tributarias y, con carácter general, las actuaciones en materia de política fiscal corporativa, las pautas de conducta a seguir para adoptar decisiones y llevar a cabo actuaciones en el ámbito de la gestión de tributos son las siguientes:

#### a) Adecuada fundamentación jurídica.

Los destinatarios del CBPTG deben adoptar las medidas y las prevenciones necesarias para asegurar un cumplimiento normativo adecuado, así como la aplicación de criterios doctrinales y jurisprudenciales.

En el caso de cuestiones o problemáticas tributarias de especial complejidad o relevancia, los destinatarios tienen que examinar, valorar y analizar, desde una perspectiva técnica y jurídica, y si es necesario con el apoyo de la SH, las diversas soluciones jurídicas que se puedan plantear para una mejor resolución.

b) Uniformidad de criterios.

Tal y como ya conocemos y con el objetivo de garantizar la aplicación de criterios homogéneos en la AG y el SPAG, es necesario observar y respetar los de tipo interpretativo o directrices de la SH y de la DGRJ.

c) Colaboración con las Administraciones tributarias.

Las relaciones de la AG y el SPAG con las Administraciones tributarias deben ser, en todo caso, colaborativas y promover canales de comunicación para abordar las problemáticas y particularidades propias del Sector público.

A tal efecto, hay que garantizar el suministro adecuado y completo de la información que pueda ser requerida, así como la realización de las actuaciones con el cuidado y diligencia debida en el marco de los procedimientos tributarios iniciados y tramitados por las Administraciones tributarias.

En el supuesto de discrepancias entre estas últimas y la AG o el SPAG, en torno a la aplicación de criterios interpretativos, es necesario analizar el contexto fáctico y los fundamentos jurídicos de la cuestión que genera o suscita el debate, y, en su caso, impulsar las actuaciones necesarias para reducir la litigiosidad con la búsqueda de soluciones acordadas, salvo que concurran razones y fundamentos suficientes para la defensa jurídica de la posición planteada mediante la interposición de reclamaciones o acciones ante los órganos administrativos o jurisdiccionales correspondientes.

d) Eficiencia y diligencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Los destinatarios del CBPTG han de adoptar las medidas necesarias para cumplir las obligaciones tributarias, tanto materiales como formales, con la diligencia debida, garantizando la veracidad e integridad de la información suministrada a las Administraciones tributarias, así como asegurar una asignación de recursos materiales y personales suficientes, de acuerdo con el criterio de eficiencia y sostenibilidad de los recursos públicos. En este sentido, es necesario:

- Incorporar indicadores de seguimiento de gestión, con la finalidad de maximizar la eficiencia, y reducir los costes, directos e indirectos, asociados al cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- Adoptar las prevenciones necesarias para que las actuaciones materiales a realizar en el marco de los procedimientos tributarios se lleven a cabo de forma simplificada y ágil, y, en cualquier caso, dentro de los plazos máximos y con los requisitos formales exigidos por la normativa aplicable.

e) Criterio de prudencia.

Las decisiones deben adoptarse de acuerdo con el criterio de prudencia con el objetivo de minimizar los riesgos tributarios.

En las actuaciones que susciten dudas sobre cuál es el tratamiento fiscal que corresponde otorgar a una determinada situación, se debe consultar a la DGTJ que, mediante el apoyo de la SH, ha de formular las consideraciones oportunas y la conclusión que considere más adecuada.

Los destinatarios de CBPTG comunicarán a la DGTJ las consultas que pretendan formular ante cualquier Administración tributaria, para que este órgano efectúe, con carácter previo, las consideraciones oportunas y coordine el envío de la consulta.

En el supuesto de que la AG o alguna entidad del SPAG se plantee el desarrollo de nuevas actividades, operaciones o transacciones patrimoniales que, por sus características y de acuerdo con el protocolo correspondiente, tengan la consideración de especial trascendencia tributaria, es necesario consultar, con carácter previo, a la SH para que haga una evaluación previa de las implicaciones que se puedan derivar. Ello requiere, como es lógico, un análisis previo de los riesgos por parte de los destinatarios del CBPTG.

#### f) Actividades de prevención de riesgos y

Con carácter general, se deben emplear prácticas tributarias que conduzcan a la reducción de los riesgos significativos y la prevención e identificación de las conductas susceptibles de generarlos.

A efectos de asegurar la correcta gestión de los tributos y la detección y mitigación de los potenciales riesgos, hay que seguir una política interna de su gestión, así como aplicar las medidas o actividades previstas en el protocolo correspondiente del modelo de política fiscal corporativa (manual de cumplimiento tributario) de la forma siguiente:

- Cuando se identifiquen nuevos eventos que motiven un potencial riesgo fiscal, o se alerte de la existencia una posible contingencia, se informará a la unidad competente de la SH para obtener el apoyo y asesoramiento, técnico y jurídico, en la adopción y aplicación de las correspondientes medidas de atenuación.
- Ante el inicio de nuevas actividades, variaciones en la situación del obligado o modificaciones normativas, es necesario adoptar medidas de anticipación y prevención con el objeto de analizar los eventuales impactos, garantizando una gestión eficiente de las consecuencias tributarias asociadas.
- Cuando se constaten situaciones de incumplimiento, total o parcial, de las obligaciones tributarias, se procederá, de manera inmediata, a la regularización correspondiente de forma voluntaria.

Los destinatarios del CBPTG deben estar informados periódicamente de los riesgos y de las incidencias fiscales relevantes que les afecten o puedan afectarles a nivel corporativo, con el fin de facilitar la adopción y la aplicación de las medidas correctoras correspondientes.

Asimismo y con el fin de disponer de una visión de conjunto de la AG y del SPAG, los órganos o unidades competentes deben reportar periódicamente a la SH, en el plazo y a través de los canales que se establezcan, la información relativa a los aspectos que se consideren indispensables para el *reporting* tributario corporativo del Sector público catalán.

Esta información ha de ser analizada y evaluada por la SH con el objetivo de identificar las oportunidades de mejora en la gestión y en la aplicación de los tributos, así como para elaborar planes de actuación homogéneos ante potenciales contingencias.

#### g) Capacitación técnica.

Es necesario facilitar la capacitación técnica y jurídica del personal que tenga encomendadas funciones y tareas en el ámbito tributario, mediante la asistencia a los cursos de formación que organice la Dirección General de Planificación y Estudios Fiscales.

De igual modo, los destinatarios del CBPTG pueden colaborar con dicha Dirección General en la planificación anual de los programas formativos, mediante la comunicación de la detección de necesidades de su personal.

h) Asistencia y apoyo en la aplicación del CBPTG.

Con el fin de garantizar la aplicación efectiva de los principios y conductas que contiene el CBPTG, sus destinatarios han de facilitar el apoyo técnico y jurídico necesario a su personal.

A tal efecto, este último debe poder acceder a los servicios que contenga el Catálogo de servicios de asistencia y apoyo en materia de política fiscal corporativa. Estos servicios comprenden, de forma especial, la realización de actividades formativas y de capacitación, la implantación de un sistema de alertas en novedades tributarias, así como otros destinados a la resolución de dudas y consultas respecto a la coordinación en las relaciones con las Administraciones tributarias.

## **2.5. Efectos, modificación, seguimiento y evaluación**

El CBPTG, pese a que se aprueba como instrumento con vocación de permanencia, tiene un carácter dinámico y, por tanto, está sujeto a eventuales revisiones, actualizaciones o modificaciones, con el objetivo de dar respuesta a la realidad de sus destinatarios, así como al contexto normativo, jurisprudencial y doctrinal de cada momento.

El CSBPT, adscrito al Departamento de la Vicepresidencia y de Economía y Hacienda, es el órgano colegiado interdepartamental que tiene atribuida la función de ejercer el seguimiento, el control del grado de cumplimiento del CBPTG y, en su caso, acordar las propuestas de modificación que se estimen necesarias, teniendo en consideración la evolución de su aplicación. Está compuesto por:

- a) La presidencia, que corresponde a la persona titular de la SH.
- b) Un/a vocal en representación de cada uno de los departamentos de la *Administración de la Generalitat*.
- c) Una persona en representación de la Dirección General del Patrimonio.
- d) Una persona en representación del Gabinete Jurídico.
- e) Una persona en representación de la Intervención General.

El cargo de secretario/a, sin derecho a voto, corresponde a la persona titular del órgano competente en materia de política fiscal corporativa adscrito a la Dirección General competente en materia de tributos.

Las personas titulares de las vocalías deben de tener rango orgánico mínimo de Director/a General o asimilado a efectos retributivos y son nombrados por el Vicepresidente/a y Consejero/a de Economía y Hacienda a propuesta de los departamentos correspondientes. Tales propuestas deben incluir una vocalía suplente, que tiene que tener idéntico rango orgánico que las personas titulares.

Los miembros del CSBPT pueden proponer la asistencia a las sesiones, con voz pero sin voto, de otras personas con vinculación a la AG o al SPAG, por razón de su calificación técnica y profesional, con el objetivo de dar soporte a los puntos del orden del día.



Corresponden al CSBPT las siguientes funciones:

- a) Efectuar el seguimiento de la aplicación del CBPTG.
- b) Proponer modificaciones del CBPTG para adecuarlo a los nuevos requerimientos fácticos, normativos, jurisprudenciales o doctrinales.
- c) Responder a las consultas sobre las dudas relativas a la aplicación del CBPTG que le puedan ser formuladas, previo informe de la SH.
- d) Cualquier otra función que se considere, previa propuesta de la SH.

El Departamento de la Vicepresidencia y de Economía y Hacienda dará el apoyo técnico y material necesario al CSBPT para el desarrollo de sus funciones.

Se reunirá al menos una vez al año y ejercerá sus funciones con carácter indefinido. Sus miembros no perciben retribución alguna por el ejercicio de sus cargos. Se rige por las previsiones del Acuerdo de creación y, en su defecto, por la normativa aplicable a los órganos colegiados de la AG.

### **3. La aplicación del Código**

El CBPTG perfecciona la normativa tributaria en la recíproca relación de cooperación entre las Administraciones tributarias y sus destinatarios. Presenta la gran virtud de que, en este caso, dicho destinatario es un Sector público, que procede a imponérselo a sí mismo, en un ejercicio de autorregulación inédito, por lo que conocemos, en el panorama comparado.

Ahora bien y tal y como hemos expuesto en la letra f) del apartado 2.4 anterior, su aplicación práctica requiere la implantación de un manual de buenas prácticas tributarias (*tax compliance*) y con dos tipos de medidas.

Las primeras, de carácter más general y que podemos englobar bajo la denominación de “*gestión del riesgo tributario*”. Las segundas, tendentes a evitarlo o minimizarlo en situaciones particulares, ya sea en relación con la aplicación del Sistema tributario o con determinadas de sus figuras en especial.

En esta línea y tal y como recoge el preámbulo del CBPTG, la Asociación Española de Normalización (UNE), a través del Subcomité Técnico CTN 307 SC2 “*Compliance tributario*”, ha redactado la norma UNE 19602 como un estándar para ayudar a las organizaciones a prevenir y gestionar los riesgos tributarios, por lo que se podrá certificar la aplicación del manual que proponemos, aunque puede cumplirse la norma sin su existencia.

La norma UNE 19602 tiene una doble finalidad. De un lado, da pautas para implantar un sistema de cumplimiento y, en caso de producirse riesgos, facilita la creación de mecanismos de detección y corrección, así como pautas de aprendizaje para evitarlos en el futuro.

De otro, la certificación de acuerdo con la norma UNE 19602, puede ser un elemento de prueba para demostrar, ante la Administración o los Tribunales, la voluntad de los destinatarios del CBPTG de cumplir con sus obligaciones (ejemplo: expedientes sancionadores).

En todo sistema de gestión de riesgos tributarios resulta esencial la figura del órgano de *compliance* tributario, que se define en la norma UNE 19602 como aquel “*dotado de poderes autónomos de iniciativa y control, al que se le confía la responsabilidad de supervisar el funcionamiento y eficacia del sistema de gestión de compliance tributario*”. Sin embargo, esta figura se suele denominar, también y en los Códigos de adhesión voluntaria de las Administraciones, como responsable de buenas prácticas tributarias (en adelante, RBPT), cuando es individual.

Sus tareas son las siguientes:

a) Impulsar y supervisar, de manera continua, la implementación y eficacia del sistema de gestión de cumplimiento tributario en los distintos ámbitos de la organización.

El cumplimiento tributario hace referencia a las obligaciones derivadas de la relación jurídico-tributaria. Por esta última y de conformidad con el art. 17 de la LGT, se entiende el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos (gestión, inspección y recaudación).

De la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario (cliente o empresa) y para la Administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento.

Son obligaciones tributarias materiales las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias. Por su parte, las formales, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros.

Dentro de las formales, presentan una especial relevancia las contables. Y es que la contabilidad resulta esencial en la aplicación de los tributos. Así, por ejemplo y en el Impuesto sobre Sociedades, la base imponible parte del resultado contable al que se aplican los ajustes previstos en su normativa reguladora.

b) Proporcionar apoyo formativo continuo a los miembros relevantes de la organización para garantizar que todos ellos son formados con regularidad en el cumplimiento tributario.

c) Promover la inclusión de las responsabilidades de dicho cumplimiento en las descripciones de puestos de trabajo y en los procesos de gestión del desempeño de los miembros de la organización.

d) Definir los procedimientos del sistema de gestión y el sistema de información y documentación de cumplimiento.

e) Adoptar e implementar un canal de denuncias como los procesos para gestionar la información procedente del mismo u otros mecanismos que pueda establecer el manual de buenas prácticas tributarias y establecer un régimen disciplinario para los incumplimientos.

f) Establecer indicadores de desempeño de cumplimiento, medirlos y analizar las desviaciones entre los resultados esperados y los reales.

g) Analizar el desempeño para identificar la necesidad de acciones correctivas.

h) Identificar y gestionar los riesgos tributarios, incluso los relacionados con los socios de negocio.

Tales riesgos deben incluir la comisión de delitos contra la Hacienda Pública; de una infracción tributaria, que da lugar a la exigencia de la cuota, intereses de demora y sanciones; de generación de una deuda tributaria inesperada, al realizar operaciones que, aunque no sean objeto de sanción, den lugar a la liquidación de una cuota tributaria no prevista, más sus correspondientes intereses y de la asunción de una deuda tributaria de un tercero, como consecuencia de los supuestos de responsabilidad y sucesión en las deudas previstos legalmente.

- i) Revisar el sistema de gestión a intervalos planificados.
- j) Proporcionar a los empleados acceso a los recursos de cumplimiento.
- k) Informar al órgano de gobierno y a la alta dirección, si existe, sobre los resultados derivados de la aplicación del sistema de gestión.
- l) Las relaciones con las Administraciones tributarias en el desarrollo de las tareas anteriores.

Para todo ello, el RBPT debe reunir conocimientos especializados en Derecho Tributario, contabilidad y cumplimiento tributario, así como en cuestiones administrativas, civiles, mercantiles, laborales y penales con relevancia en las tres primeras materias. Además, conocer las tecnologías necesarias para la tramitación electrónica y las aplicaciones informáticas utilizadas para el cumplimiento tributario y la llevanza de la contabilidad.

Por tanto, la aplicación efectiva de un sistema de gestión de *compliance* tributario requiere que cada uno de los destinatarios del CBPTG cuenten con un RBPT, siendo el de la AG el coordinador de todos ellos. Los primeros rendirán cuentas a su respectivo órgano de gobierno y al segundo. Por su parte, este último al CSBPT.

El control periódico ha de estar en manos de un comité de auditoría, presidido por el RBPT de la AG y por un RBPT en representación de cada uno de los tipos de entidades del SPAG. La misión de este comité es doble. De un lado, hacer un seguimiento continuado de todos ellos. De otro, elaborar el *reporting* previsto en el CBPTG y que conocemos. Este debe identificar:

- a) Materialización de riesgos tributarios.
- b) No conformidades y acciones correctivas implantadas.
- c) Fallos en el cumplimiento de los requisitos, susceptibles de constituir riesgos tributarios.
- d) Debilidades o posibilidades de mejora.
- e) Denuncias.
- f) La necesidad de cambios en las políticas, procedimientos o controles.
- g) Cambios necesarios.
- h) Reconocimiento de comportamientos ejemplares relacionados con la política de cumplimiento y el resto del sistema de gestión.

#### 4. Conclusiones

Como ya hemos señalado, constituye una innovación significativa que una Administración apruebe un CBPTG para su Sector público. Desde esta perspectiva, la Generalitat se sitúa en la vanguardia de las Administraciones en cuanto a cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias.

Lo anterior provoca, a nuestro juicio, un efecto inducido sobre el sector privado muy relevante. En primer lugar, constituye un potente estímulo para que las empresas sigan el camino iniciado por el Sector público catalán, dotándose de instrumentos que garanticen un mejor funcionamiento de su función fiscal, mitigando los riesgos.

En segundo lugar, constituye un elemento adicional de legitimación del sistema tributario de Cataluña, en la medida en que el Sector público que lo gestiona manifiesta, expresamente, su voluntad decidida de cumplir sus propias obligaciones con el mayor nivel de exigencia.

Finalmente y con carácter más amplio, constituye un elemento que contribuye a mejorar la conciencia fiscal de la ciudadanía en su conjunto.

Dicho lo anterior y como hemos señalado en las páginas precedentes, el CBPTG requiere de un desarrollo que estamos seguros que se producirá en los próximos meses. Es necesario que, tanto a nivel global como en cada una de las entidades integradas en la AG y el SPAG, se elaboren manuales concretos o, si se prefiere, de sistemas de gestión del riesgo, que puedan ser certificados conforme a la norma UNE 19602. Cada una de ellas, debe elaborar un mapa de riesgos, donde se identifiquen y se evalúen estos últimos, estableciendo, asimismo, las medidas necesarias para mitigarlos. Tales sistemas deben ser gestionados por un RBPT, así como ser evaluados periódicamente.

De la misma manera, sería recomendable, de un lado, que las entidades sometidas al CBPTG se adhirieran al CBPT por propia credibilidad con el modelo de política fiscal corporativa instaurado por la *Generalitat*, así como en defensa de los principios del modelo de relación cooperativa. Es curioso ver como en el Sector público estatal no existen dichas adhesiones como, por ejemplo, de la Sociedad Estatal de Participaciones Industriales. Difícilmente se puede pedir a los contribuyentes que lo hagan cuando quien lo inspira no predica con el ejemplo.

De otro lado, que la SH publicara, anualmente, la “*contribución fiscal*” del grupo empresarial de la *Generalitat*, como ya lo hacen las grandes compañías. Sin duda, es una medida de transparencia y de reputabilidad.

Merece la pena destacar, para finalizar, el relevante papel que el CBPTG atribuye a la formación y muy en línea con las exigencias de la tan citada norma UNE 19602. Así, como ya vimos, se contempla la necesidad de capacitación técnica del personal al servicio del Sector público que intervenga en las cuestiones tributarias. Dicha capacitación se encomienda a la Dirección General de Planificación y Estudios Fiscales, órgano que puede y debe constituirse en un referente a nivel estatal, en lo que a la formación en materia de buenas prácticas tributarias se refiere.

Especialización que, una vez conseguida, podría ser utilizada para difundir esta nueva cultura hacia el sector privado.

Por tanto, sería procedente que los RBPT se certificaran. En este sentido, *Compliance Certifica*, entidad certificadora, ha obtenido, de la Entidad Nacional de Acreditación (ENAC), la primera acreditación para la certificación de personas, conforme a la norma UNE-EN ISO/IEC 17024, *Evaluación de Conformidad. Requisitos generales para los organismos que realizan certificación de personas*, en un esquema desarrollado por la misma y consensuado por un comité de expertos de primer nivel. En particular, se trata de las categorías de asesor fiscal y responsable de buenas prácticas tributarias.

La certificación aporta garantía, transparencia y fiabilidad. La definición de un esquema, que describe las competencias requeridas para realizar determinadas tareas, permite concretar el perfil profesional y, por ello, les facilitará la demostración frente a la entidad donde prestan sus servicios y las Administraciones tributarias, de su capacidad para desarrollarlas.

Para finalizar, destacar, una vez más, que el CBPTG es una iniciativa pionera, necesitada de desarrollo posterior, pero que constituye uno de los mejores ejemplos de la voluntad de hacer efectivo el principio de buena Administración.