Creative Commons Reconocimiento-NoComercial 4.0 Internacional

RETOS DEL *INTERNATIONAL COMPLIANCE ASSURANCE PROGRAMME* (ICAP) PERMANENTE DE LA OCDE COMO MODELO DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO MULTILATERAL (*)

Aurora Ribes Ribes
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Alicante

Recibido: Septiembre, 2021
Aceptado: Octubre, 2021

https://dx.doi.org/10.47092/CT.22.1.3

RESUMEN

Tras dos ediciones piloto en 2018 y 2019, el *International Compliance Assurance Programme* (ICAP) de la OCDE adquirió en 2021 carácter permanente como programa voluntario de análisis de riesgos fiscales de grupos empresariales con presencia internacional.

Este trabajo aborda el estudio de las dos versiones en pruebas, así como de la configuración y mejoras incorporadas en el ICAP de 2021, a partir de la experiencia acumulada. Se incide especialmente en los aspectos perfectibles del programa y en los resultados obtenidos hasta la fecha, con el propósito de dilucidar si el ICAP constituye verdaderamente un programa de garantía de cumplimiento cooperativo multilateral susceptible de reportar beneficios (seguridad jurídica) tanto al contribuyente como a las Administraciones Tributarias partícipes y, por tanto, un paso decidido hacia el multilateralismo en el marco del *compliance* tributario y la evaluación de riesgos fiscales.

Palabras clave: cumplimiento tributario, *International Compliance Assurance Programme* (ICAP), transparencia, seguridad jurídica, riesgos fiscales, buen gobierno fiscal, cumplimiento cooperativo multilateral.

(*) El presente trabajo se ha desarrollado en el seno del contrato de investigación de la autora con el Instituto de Estudios Fiscales (IEF1-21TPA), sobre "*Compliance* tributario. Los programas de cumplimiento cooperativo en la era post BEPS". Asimismo, su realización se enmarca en el Programa PROMETEO 2020, "El Derecho Financiero y Tributario ante el reto de la innovación científica y tecnológica", concedido a Grupos de Investigación de Excelencia (Resolución de 8 de julio de 2020, PROMETEO/2020/092) financiado por la *Conselleria* de Educación, Investigación, Cultura y Deporte de la Generalitat Valenciana.

CHALLENGES OF THE OECD'S PERMANENT INTERNATIONAL COMPLIANCE ASSURANCE PROGRAM (ICAP) AS A MODEL OF MULTILATERAL COOPERATIVE COMPLIANCE

Aurora Ribes Ribes

ABSTRACT

After two pilot editions in 2018 and 2019, the OECD's International Compliance Assurance Program (ICAP) became permanent in 2021 as a voluntary tax risk assessment program for multinationals with an international presence.

This paper addresses the study of the two versions under test, as well as the configuration and improvements incorporated in the ICAP of 2021, based on the accumulated experience. Special emphasis is placed on the perfectible aspects of the program and the results obtained to date, in order to determine whether ICAP truly constitutes a multilateral cooperative compliance assurance program capable of providing benefits (legal certainty) to both the taxpayer and the participating tax Administrations and, therefore, a decisive step towards multilateralism within the framework of tax compliance and tax risk assessment.

Keywords: tax compliance, International Compliance Assurance Programme (ICAP), transparency, legal certainty, tax risks, tax good governance, multilateral cooperative compliance.

SUMARIO

1. El *International Compliance Assurance Programme* (ICAP): génesis, fundamento y finalidad. 1.1. La relación cooperativa multilateral como origen y fundamento del ICAP. 1.2. Factores motivadores del programa y objetivos a alcanzar. 2. Características y contenido de los dos programas piloto (ICAP e ICAP 2.0). 2.1. Ámbitos subjetivo y objetivo. 2.2. Desarrollo del programa de cumplimiento. 2.2.1. *Reunión inicial y entrega de la documentación*. 2.2.2. *Fases del primer programa piloto: análisis de riesgos y nota de evaluación*. 2.3. Novedades incorporadas a partir de la experiencia acumulada. 2.3.1. *Mejoras introducidas a través del ICAP 2.0*. 2.3.2. *Fases y resultados del segundo programa piloto*. 2.4. Valoración del programa de cumplimiento. Beneficios para los grupos multinacionales y las Administraciones Tributarias participantes. 2.5. ¿Supone el ICAP un avance en términos de cumplimiento cooperativo multilateral? 3. El nuevo programa internacional de garantía de cumplimiento implantado con carácter permanente en 2021: perspectivas de futuro. 3.1. Configuración y cambios acometidos. Juicio crítico. 3.2. Problemas que plantea la aplicación práctica de un programa de cumplimiento tributario cooperativo multilateral e internacional. Propuestas de mejora. 4. Conclusión. Bibliografía.

1. EL *INTERNATIONAL COMPLIANCE ASSURANCE PROGRAMME* (ICAP): GÉNESIS, FUNDAMENTO Y FINALIDAD

1.1. La relación cooperativa multilateral como origen y fundamento del ICAP

El *International Compliance Assurance Programme* o Programa Internacional de Garantía de Cumplimiento (en adelante, ICAP) de la OCDE constituye un sistema voluntario, multilateral y cooperativo de análisis y aseguramiento de riesgos fiscales internacionales, tendente a incrementar la seguridad jurídica y a reducir, por ende, las controversias entre los grupos multinacionales y la Administración Tributaria.

Su fundamento radica en el cumplimiento cooperativo, como nuevo modelo relacional impulsado por la OCDE desde la Declaración de Seúl (1) de 2006, y confirmado posteriormente a través de distintos Informes, como el publicado en 2013 sobre "Co-operative compliance: a framework. From enhanced relationship to cooperative compliance" (2), o el aprobado en 2016 sobre "Co-operative tax compliance: building better tax control frameworks" (3).

(1) OECD (2006): "Final Seoul Declaration". Accesible en: https://www.oecd.org/korea/37417459.pdf [Última consulta: 14-10-2021].

(2) OECD (2013): "Co-operative compliance: a framework. From enhanced relationship to co-operative compliance", Paris.

(3) OECD (2016): "Co-operative tax compliance: building better tax control frameworks", Paris.

Este enfoque (4), basado en la asunción de compromisos recíprocos por ambas partes, fue implantado de manera pionera por Australia, Irlanda, Reino Unido, Holanda y Estados Unidos. Sin embargo, la globalización de la economía evidencia la necesidad de abordar los problemas que plantea la fiscalidad internacional de las empresas multinacionales desde una perspectiva supranacional. La lucha contra la planificación fiscal agresiva obliga a buscar soluciones armónicas mediante la cooperación multilateral y coordinada entre las Administraciones Tributarias y los grupos empresariales con presencia internacional.

Así se refleja también en la Acción 13 del Plan BEPS de la OCDE/G-20, cuyo Informe final, publicado en 2015 sobre documentación en materia de precios de transferencia e informe país por país introduce, por vez primera, la obligación de las multinacionales de presentar información fiscal estandarizada a escala internacional (5).

En consonancia con ello, surge entonces el interés por llevar a cabo un análisis coordinado y multilateral tanto de la información contenida en los Informes país por país, como en la documentación de las operaciones vinculadas, con el fin de lograr beneficios para ambas partes (*win-win situation*): una mayor eficacia y cumplimiento tributario, ya que las Administraciones podrán destinar los recursos disponibles a comprobar a los contribuyentes y operaciones con un perfil de riesgo más alto de incumplimiento; a la par que un mayor grado de seguridad jurídica y un control tributario menos invasivo, desde el prisma de las multinacionales. Todo ello, cabe advertir, redunda además en un beneficio común: la reducción de eventuales conflictos fiscales internacionales.

De este modo asistimos, en el *Forum on Tax Administration* (6) –creado en 2002 en el seno de la OCDE y al hilo de cuya tercera reunión se emitió la citada Declaración de Seúl–, al nacimiento en 2018 del denominado ICAP que, imbuido por la filosofía del cumplimiento cooperativo [transparencia a cambio de certeza jurídica (7)], persigue alcanzar los objetivos indicados a través de la colaboración voluntaria entre multinacionales y Administraciones Tributarias de distintos países.

(4) Véase, ampliamente: Soto Bernabeu, L. (2020): *Los programas de cumplimiento voluntario como estímulo a la regularización tributaria*, Tirant lo Blanch.

(5) En la práctica, la Acción 13 se tradujo en la obligación de las matrices de los grupos multinacionales de presentar el Informe país por país [*Country by country report* (CbC)], comprensivo de indicadores generales agregados de las entidades del grupo en cada jurisdicción (ingresos con partes vinculadas y con terceros, beneficios obtenidos, impuestos devengados y pagados en cada jurisdicción, activos y empleados por jurisdicción, etc.), así como la identificación y descripción de las actividades que realizan estas entidades.

(6) El *Forum on Tax Administration* (FTA) tiene como fin incrementar la eficacia y equidad de la Administración pública, mejorando los servicios prestados a los contribuyentes y reduciendo los costes derivados del cumplimiento de las obligaciones tributarias. Su objetivo es establecer un espacio en el que las Administraciones puedan identificar, debatir e influir en las tendencias mundiales relevantes en materia de fiscalidad, así como desarrollar mecanismos para mejorar el funcionamiento de las Administraciones Tributarias.

(7) Según la OCDE, el cumplimiento cooperativo implica «transparencia a cambio de certeza». OECD (2013): "Co-operative compliance (…)". *Ob. cit.*: 2.

Dicho programa, desarrollado en fase piloto en 2018 (ICAP) y 2019 (ICAP 2.0), se ha consolidado como sistema permanente en 2021 –a raíz de sus notables resultados–, motivo por el cual deviene imprescindible analizar su funcionamiento, concretar si de verdad estamos ante un sistema de cumplimiento cooperativo multilateral y proponer posibles mejoras en aras a su ulterior perfeccionamiento.

1.2. Factores motivadores del programa y objetivos a alcanzar

El diseño del ICAP pivota sobre seis pilares basilares (8) que representan, al mismo tiempo, las claves para el desarrollo y éxito del sistema de evaluación y aseguramiento de riesgos fiscales, a saber:

a) Acceso a una mejor y más estandarizada información para el análisis de riesgos de las operaciones vinculadas.

   A resultas de la obligación derivada de la Acción 13 del Plan BEPS –ya incorporada al ordenamiento español a través de la normativa del Impuesto sobre Sociedades (Modelo 231)– y de la aprobación del *Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of CbC Reports* (CbC MCAA) (9), las Administraciones Tributarias disponen en la actualidad de una mayor información para evaluar los riesgos de incumplimiento, a partir de la documentación sobre precios de transferencia y los informes país por país.

   El ICAP pretende posibilitar, partiendo del acceso a dicha documentación estandarizada por parte de las distintas Administraciones, que estas puedan clasificar a los grupos nacionales en función de su riesgo de incumplimiento fiscal, focalizando sus comprobaciones en aquellos contribuyentes que presenten un nivel de riesgo más elevado. Se aprecia, de este modo, que los grupos que operen con transparencia (10) y acrediten un riesgo bajo adquirirán un mayor grado de "garantía" tributaria; al tiempo que la Administración ganará en eficiencia, al centrarse solamente en los casos que entrañen un mayor riesgo y asegurar, a la postre, un índice más alto de cumplimiento tributario.

(8) OECD (2018): "International Compliance Assurance Programme. Pilot Handbook", Paris: 8 y 9.

(9) Suscrito en Enero de 2016 y disponible en: https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/cbc-mcaa.pdf [Última consulta: 14-10-2021].

(10) Desde el *Forum on Tax Administration* se habla de una era de transparencia incrementada («an era of increased transparency»), como consecuencia de la combinación del *CbC MCAA* y del *Common Reporting Standard* (CRS) –Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras–, en la que surgen nuevas oportunidades para utilizar el ingente flujo de información en aras a construir relaciones abiertas y cooperativas entre los contribuyentes y las Administraciones Tributarias.

b) Establecimiento de un marco adecuado de cumplimiento para los grupos multinacionales.

El *Forum on Tax Administration* (FTA) ha identificado y puesto en marcha las mejores prácticas en la esfera del cumplimiento cooperativo, inspecciones conjuntas, marcos de control fiscal y gestión diferenciada del riesgo. En consecuencia, las Administraciones se encuentran actualmente en una situación óptima para acometer un análisis de riesgos de forma común y multilateral.

c) Avances en la colaboración internacional.

Cabe destacar, en particular, la oportunidad de interacción conjunta y multilateral entre Administraciones Tributarias de la OCDE que brinda el *Forum on Tax Administration* (FTA), así como la posibilidad de interactuar con las grandes empresas, a través de los numerosos foros que apoyan este tipo de iniciativas, tales como el *Joint International Taskforce on Shared Intelligence and Collaboration* (JITSIC) o el *Large Business International Programme* (LBIP).

d) Revisión de los cauces de resolución de conflictos tributarios.

La Acción 14 del Plan BEPS, concebida como mínimo estándar –al igual que la Acción 13–, pretende dotar de mayor eficacia a los procedimientos amistosos, minimizando los riesgos de incertidumbre y de doble imposición. Una fórmula para ello es, sin duda, evitar que se generen disputas innecesarias, realizando con carácter previo una evaluación de los posibles riesgos y tratando de llegar a un acuerdo sobre el tratamiento de las transacciones económicas internacionales más complejas. El ICAP serviría de instrumento para prevenir conflictos, soslayando la necesidad de tener que llegar a la vía amistosa, o bien aumentando su grado de éxito.

e) Incremento de la seguridad jurídica para los grupos multinacionales.

Dado que los problemas a los que se enfrentan las grandes empresas en los distintos países en los que operan suelen ser comunes, el ICAP aparece como una vía que otorga seguridad jurídica internacional a los grupos que colaboren, sean transparentes y presenten un nivel medio o bajo de riesgo fiscal. Dicha seguridad jurídica se traduce en términos de garantía sobre sus posiciones tributarias en las diversas jurisdicciones, permitiendo a tales empresas reducir los costes de cumplimiento, e influyendo positivamente de manera simultánea en el comportamiento de tales multinacionales.

f) Uso del contexto multilateral para ofrecer mayores garantías a las Administraciones Tributarias.

El creciente volumen de información disponible para detectar y reaccionar ante riesgos de incumplimiento fiscal se torna todavía más valioso, si cabe, como motor de programas multilaterales de evaluación de riesgos, en la medida en que estos otorgan garantías adicionales a las Administraciones Tributarias al posibilitar la adopción de decisiones conjuntas y, por tanto, más sólidas –tras la consulta inter-administrativa–, en comparación con las decisiones unilaterales.

2. CARACTERÍSTICAS Y CONTENIDO DE LOS DOS PROGRAMAS PILOTO (ICAP E ICAP 2.0)

2.1. Ámbitos subjetivo y objetivo

El ICAP fue presentado como programa en pruebas en Washington en enero de 2018. Su desarrollo se apoya en el denominado "ICAP Pilot Handbook 2018" (11), que establece las directrices básicas de funcionamiento de esta primera versión del programa, en la que participaron ocho Administraciones Tributarias de países miembros del *Forum on Tax Administration* (FTA) de la OCDE: Australia, Canadá, España, Italia, Japón, Reino Unido, Holanda y Estados Unidos.

La participación en el programa es voluntaria, tanto para las Administraciones como para las empresas multinacionales. Siendo el objetivo realizar una evaluación de los riesgos fiscales de estos grupos cuya sede principal radica en uno de los Estados participantes, se comprende su interés por participar activamente en el ICAP y no limitarse a ser meros espectadores de los múltiples cambios que se están produciendo en el panorama internacional y que comportan una gran inseguridad jurídica en términos fiscales.

Cada una de las Administraciones participantes seleccionó a una multinacional con sede principal en su territorio, de entre las que voluntariamente decidieron involucrarse en el proyecto. Dada la ausencia de previsión alguna en el Manual de 2018 sobre este punto, el contacto fue más o menos formal, dependiendo de cada jurisdicción. En el caso español, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) contempló solamente la opción de trabajar con grupos multinacionales adscritos al Código de Buenas Prácticas Tributarias (CBPT) aprobado en 2010.

De este modo, con fecha 13 de junio de 2017, con ocasión de la reunión del Pleno del Foro de Grandes Empresas, la AEAT dio a conocer esta iniciativa internacional e informó de que se había invitado a participar en ella a seis grandes empresas adheridas al CBPT (12). Una vez examinada la información de los grupos multinacionales que aceptaron la invitación (13), se eligió a un candidato, comunicándose dicha selección al resto de Administraciones implicadas, al objeto de que estas manifestaran su interés o no en participar en el proceso de análisis de riesgos de este contribuyente. Conviene advertir, por un lado, que la participación en el programa por parte de las respectivas Administraciones debe estar prevista en su legislación interna. Ello explica que algunas no pudieran implicarse en el ICAP, al excluir su normativa cualquier evaluación o calificación de riesgos fiscales de los contribuyentes al margen de las actuaciones inspectoras, o que

(11) Tras la elaboración de varias versiones preliminares, en junio de 2017 el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE concluyó el *ICAP Operating Manual*, que constituye la base del *ICAP Pilot Handbook* publicado el 23 de enero de 2018 y a través del cual se "regula" el programa piloto.

(12) González Martínez, E. y Manrique López, E. (2019): "Programa internacional de cumplimiento cooperativo (ICAP): desarrollo y evolución", en M. Santana Lorenzo y C. García Novoa (dirs.), *Practicum Compliance Tributario 2020*, Thomson Reuters: 667.

(13) Téngase en cuenta que en algunos países la legislación interna exige que las filiales autoricen a su sociedad matriz para poder actuar en el marco del ICAP.

se adhirieran tan solo como observadoras a fin de calibrar su futura participación en función del desarrollo y resultados obtenidos por el programa.

Y, por otro lado, que las Administraciones participantes en el programa pueden rechazar tomar parte en la evaluación de riesgos de un determinado contribuyente por diversos motivos: disponibilidad de recursos limitados para participar en el programa, escasa presencia del grupo multinacional en su territorio, calificación de las filiales como de riesgo medio o alto, no adscripción a los programas de cumplimiento cooperativo desarrollados por cada país, etc.

Nótese, además, que cada país participante en el ICAP cuenta con su propio ordenamiento jurídico, así como con sus particulares criterios internos y cauces de gestión y control de riesgos fiscales, de lo que se colige que el resultado derivado del último de los criterios mencionados puede ser no coincidente, pudiendo ser calificado un mismo grupo empresarial como de perfil bajo en una jurisdicción y de alto riesgo en otra (14).

En concreto, en esta primera edición del ICAP participaron siete grupos empresariales (15), cuya denominación no ha sido revelada. Las entidades fueron informadas, en el mismo sentido, de cuáles serían las jurisdicciones que formarían parte de dicho proceso de evaluación en su caso concreto, por lo que con carácter previo a la presentación del programa ambas partes conocían qué grupos multinacionales y qué Administraciones iban a tomar parte en cada uno de los casos. Por lo que concierne a España, la AEAT actuó como Administración coordinadora en un supuesto y como partícipe en dos más. Por su parte, la multinacional española seleccionada fue evaluada, además de por la AEAT, que asumió el rol de Administración líder en dicho análisis de riesgos, por otras cuatro Administraciones Tributarias de diferentes jurisdicciones.

La definición del ámbito subjetivo sobre el que se proyecta el ICAP se completa con la determinación, en cada jurisdicción, de las entidades del grupo afectadas. En este punto, estimamos que ha de existir una correlación con el alcance del Informe país por país, por lo que deberían englobarse en el programa todas las entidades del grupo multinacional que consolidan contablemente por integración global o proporcional, pero no aquellas que tienen la consideración de negocios conjuntos a efectos mercantiles (16).

Centrándonos ya en el ámbito objetivo del ICAP, los riesgos objeto de análisis indicados en el Manual de 2018 eran los relativos a operaciones vinculadas y establecimientos permanentes. De hecho, el proceso de evaluación se circunscribió en la práctica a estos concretos riesgos, sin perjuicio de que en el propio Manual se apuntara la posibilidad de cubrir en un futuro un elenco más amplio de riesgos internacionales y transfronterizos, previo acuerdo entre la multinacional y las Administraciones participantes, tales como los instrumentos financieros híbridos, las reestructuraciones, la adecuada aplicación de

(14) Miñano Fernández, G. y Manero Ruiz, A. (2019): "Buenas prácticas tributarias en las empresas", en M. Santana Lorenzo y C. García Novoa (dirs.), *Practicum* (…). *Ob. cit.*: 149.

(15) Heidecke, B. y Slagter, L. (2018): "The International Compliance Assurance Programme and Joint Audits: a new epoch of transfer pricing tax audits?", en *International Transfer Pricing Journal*, vol. 25, n.º 3, sección 3.1.

(16) Miñano Fernández, G. y Manero Ruiz, A. (2019): "Buenas (…)". *Ob. cit.*: 150.

la retención, el traslado de beneficios, el aseguramiento o la utilización de entidades interpuestas para beneficiarse de los convenios de doble imposición.

Debe subrayarse que la correcta evaluación de riesgos del grupo exigirá la comprensión de la cadena de valor global del mismo, así como su política fiscal en las distintas jurisdicciones en las que opera, por lo que lejos de circunscribirse a las transacciones realizadas en el territorio de los Estados participantes, podrá extenderse también a las operaciones con jurisdicciones no implicadas.

En cuanto a los períodos impositivos susceptibles de análisis, el Manual de 2018 aludía a los iniciados a partir del 1 de enero de 2016, coincidiendo, por consiguiente, con el plazo de la empresa para presentar el Informe país por país. Así las cosas, con carácter general (17), en el caso de grupos multinacionales cuyo período impositivo coincide con el año natural, los períodos cubiertos por el programa fueron los iniciados el 1 de enero de 2016 y el 1 de enero de 2017.

En este orden de ideas, cabe resaltar que en relación con la seguridad jurídica que el programa pretende ofrecer –como principal ventaja desde el prisma de los contribuyentes–, tanto el Manual como las notas de evaluación emitidas por algunas Administraciones participantes se refieren no solo a los períodos objeto de examen, sino también a los dos períodos impositivos inmediatos siguientes, lo que sin duda debe aplaudirse toda vez que contribuye a incrementar la certeza de las multinacionales sobre sus posiciones fiscales en dichas jurisdicciones.

Como es lógico, tal garantía se condiciona a que en los dos períodos subsiguientes se mantengan las operaciones que han sido examinadas y que no se produzca ninguna modificación sustancial en la estructura de los distintos negocios. Asimismo, en la hipótesis de acaecer o ser previsible que ocurra cualquier cambio en sus jurisdicciones susceptible de afectar a los riesgos objeto de evaluación, tal circunstancia deberá comunicarse a las Administraciones Tributarias participantes, que decidirán sobre la conveniencia o no de recabar más información, así como sobre el procedimiento a seguir a la vista de dichos cambios sobrevenidos.

2.2. Desarrollo del programa de cumplimiento

2.2.1. *Reunión inicial y entrega de la documentación*

El proceso de evaluación de riesgos comienza en la fecha en que el grupo multinacional entrega el paquete inicial de documentación (ICAP *documentation package*). En la primera versión del ICAP, en 2018, la forma de remisión de dicha documentación por parte de la multinacional se dejó abierta, pudiendo esta entregarla a la Administración coordinadora (la del país en el que radica la matriz del grupo), que a su vez se encargaría

(17) Como excepción, el período cubierto se circunscribió a 2016 en el caso de varios grupos multinacionales cuyo período impositivo coincidía con el ejercicio natural, pero que aportaron la documentación inicial y celebraron las reuniones primigenias del programa a principios de 2018, fecha en la que no disponían todavía de la documentación correspondiente al ejercicio 2017. González Martínez, E. y Manrique López, E. (2019): "Programa (…)". *Ob. cit.*: 670.

de enviarla al resto de Administraciones evaluadoras, o bien remitirla directamente a todas las Administraciones implicadas.

El contenido de la información que la empresa ha de facilitar a través de este paquete de documentación inicial se definió en el Anexo I del Manual, incluyendo básicamente:

- Documentación sobre precios de transferencia del grupo (*CbC Reports*, *Master and Local Files* de las jurisdicciones cuyas Administraciones participan en el ICAP). Al hilo de la exposición del Informe país por país algunos contribuyentes presentaron, por iniciativa propia, una autoevaluación de riesgos (*CbC Report self-assessment*) basada en el *OECD Handbook on Effective Tax Risk Assessment*.
- Estrategia y política fiscal del grupo.
- Resumen del funcionamiento del *Tax Control Framework & IT Tax Reporting Systems*.
- Estados financieros consolidados auditados del grupo y de las diferentes entidades integrantes.
- Información sobre "posiciones fiscales inciertas" relacionadas con riesgos objeto del ICAP.
- Descripción de la cadena global de valor del grupo, con indicación de su conexión con cada una de las jurisdicciones cubiertas por el ICAP.
- Descripción del modelo de financiación del grupo.
- Operaciones de reestructuración, inversión o desinversión efectuada en los tres últimos años o que esté previsto realizar a corto plazo.
- Explicación o conciliación de las diferencias entre el resultado contable y la base imponible, con especial referencia a las divergencias relacionadas con los riesgos cubiertos por el ICAP.
- Documentación atinente al riesgo de establecimientos permanentes.

Dos importantes precisiones se imponen en este punto. La primera estriba en clarificar que la participación en el ICAP comporta, en muchas ocasiones, la necesidad de proporcionar más información de aquella que los grupos están obligados a aportar según la normativa en vigor. Se exige, pues, una mayor transparencia, de ahí que la participación en el ICAP sea voluntaria.

La segunda puntualización consiste en subrayar el carácter confidencial de la información facilitada, cuyo uso para fines exclusivamente tributarios se prevé en la normativa de cada Estado, como ocurre con el artículo 95 LGT.

Transcurridas aproximadamente seis semanas, tiempo en el que las Administraciones Tributarias pueden estudiar la documentación presentada, tenía lugar la llamada "reunión de lanzamiento", que reunía a todas las Administraciones evaluadoras en la sede de dirección del grupo multinacional objeto de examen. Desde la perspectiva de la empresa, se trata de una oportunidad para explicar el contenido de la documentación inicial previamente remitida, así como para formular ante las autoridades tributarias todas aquellas cuestiones que considere controvertidas y que afecten a las jurisdicciones

participantes. Las Administraciones involucradas pueden preguntar, asimismo, sobre aquellos aspectos de más difícil comprensión e incluso solicitar documentación adicional (por ejemplo, un desglose más detallado de *CbC Report*, los balances de comprobación del grupo, etc.) si lo estiman pertinente. Con posterioridad podían celebrarse reuniones *ad hoc* para abordar cuestiones que afectaran específicamente a una jurisdicción, así como un encuentro entre Administraciones para valorar de forma conjunta la primera reunión de inicio del programa y fomentar, de esta manera, el enfoque multilateral y coordinado.

2.2.2. *Fases del primer programa piloto: análisis de riesgos y nota de evaluación*

De conformidad con el *ICAP Pilot Handbook 2018*, el proceso de evaluación de riesgos fiscales se estructuraba en dos fases: el Nivel 1, concebido como fase de análisis general (*high level* o macro); y el Nivel 2, entendido como un análisis de riesgos en profundidad (*more in-depth risk assessment*).

Durante la primera fase, Nivel 1, las Administraciones intervinientes efectuaron de forma independiente su examen sobre los potenciales riesgos de las operaciones vinculadas y de los establecimientos permanentes del grupo multinacional. Para dicho análisis el Manual fijaba un plazo aproximado de ocho semanas, susceptible de prorrogarse por idéntico tiempo en el supuesto de haber solicitado información adicional.

A lo largo de esta primera etapa se estableció un diálogo fluido entre las Administraciones y las empresas, mediante la formulación de preguntas y aclaración de cuantas cuestiones fueron precisas (18), siendo la confianza mutua y la transparencia los elementos clave que presidieron todo el proceso. En sintonía con ello, toda la información y documentación disponible, así como las respuestas y aclaraciones efectuadas, se pusieron a disposición de todas las Administraciones Tributarias participantes en el programa.

El Manual de 2018 contemplaba dos posibles formas de concluir el Nivel 1, según que la Administración determinara la ausencia de riesgo o bien un perfil de riesgo bajo por parte del grupo, en cuyo caso el proceso de análisis se entendería finalizado, a falta de la emisión de la nota de evaluación; o que no pudiera determinarse tal circunstancia en relación con algunas de las posiciones fiscales analizadas, lo que comportaría necesariamente la continuación del procedimiento a través del Nivel 2. En este último caso, el marco temporal previsto era de cinco meses, con posibilidad de ampliarlo tres semanas más y, a imagen y semejanza del Nivel 1, el objetivo era mantener los contactos necesarios entre Administraciones y empresa para realizar un análisis de mayor calado, resolviendo dudas y cuestiones concretas en relación con posibles riesgos fiscales, en aras a finalizar adecuadamente el proceso de evaluación.

(18) Dichos requerimientos específicos fueron gestionados de forma diversa según cada jurisdicción, de modo que algunas los canalizaron por correo electrónico, complementado con una eventual conferencia telefónica para esclarecer cuestiones adicionales; y otras, debido a su estricta legislación interna, debieron observar el cauce oficial de intercambio de información, lo que se tradujo en una indeseable demora del procedimiento. Miñano Fernández, G. y Manero Ruiz, A. (2019): "Buenas (…)". *Ob. cit.*: 153.

Conviene advertir que, no siendo obligatoria la tramitación de la fase de análisis de riesgos en el Nivel 2, la decisión de ahondar en dicha evaluación permaneciendo en el Nivel 1, o de dar paso formalmente al Nivel 2, constituía una decisión discrecional y consensuada entre las Administraciones implicadas, que en la práctica no respondió al grado de profundidad del análisis realizado –pues en la mayoría de los casos fue amplio y pormenorizado ya en el Nivel 1 (19)– , motivo por el cual, como señalaremos en líneas posteriores, en el ICAP 2.0 se optó por eliminar la distinción entre estos dos niveles.

Concluida la fase de análisis de riesgos, el último estadio del proceso consiste en la emisión tanto de las notas de evaluación (*outcome letters*) como de la nota de finalización (*completion letter*). Las primeras competen a cada una de las Administraciones intervinientes y su finalidad es dar a conocer los resultados del análisis efectuado. Por su parte, la Administración coordinadora será la encargada de emitir la nota de finalización y remitirla, acompañada de las respectivas notas de evaluación de cada jurisdicción, informando de este modo sobre la terminación del procedimiento.

La OCDE guarda silencio sobre la forma o diseño que deban revestir las notas de evaluación, de lo que se deduce que su elaboración habrá de atender a la normativa de cada Estado. Con todo, en aras a lograr una cierta homogeneidad respecto al fondo de la citada carta, el Manual del ICAP establece un contenido mínimo, a saber: enumeración de los riesgos objeto de examen; descripción de las actuaciones llevadas a cabo respecto a la evaluación de riesgos, así como las conclusiones (calificación del perfil de riesgo) y recomendaciones efectuadas; medidas que, en su caso, el grupo se haya comprometido a adoptar como consecuencia de la evaluación realizada, con vistas a reducir los riesgos puestos de relieve en el desarrollo del programa; así como condiciones relativas a la garantía otorgada, como puede ser el deber de comunicar cualquier cambio futuro que pueda afectar a los riesgos analizados.

No obstante ello, cabe resaltar que habrá casos en los que el análisis de riesgos no conduzca a una evaluación favorable, debido a que una o varias de las Administraciones involucradas consideren que el contribuyente no es de bajo riesgo. A juzgar por las escasas y genéricas previsiones que el Manual (párrafo 38) contiene a este respecto, cabe colegir que el tratamiento de dichos riesgos no asegurados se llevará a cabo con arreglo a los programas de cumplimiento internos de cada jurisdicción. Este extremo nos lleva a plantearnos cuál sería, en tal hipótesis, la ventaja que obtendría el grupo multinacional que voluntariamente se ha sometido al procedimiento de evaluación, actuando de manera cooperativa, abierta y transparente con una pluralidad de Administraciones Tributarias y que, sin embargo, resulta cuestionado en relación con algunas de sus operaciones o prácticas fiscales. Desde la óptica de la OCDE, los beneficios del ICAP en este supuesto consistirían en el *feedback* que recibe el contribuyente, concretado en una serie de actuaciones y recomendaciones alojadas en la nota de evaluación acerca de los pasos a seguir para lograr un mayor nivel de cumplimiento y, en definitiva, un incremento de la seguridad jurídica en una fase temprana; así como en un mayor y mejor conocimiento del grupo y de sus actividades por parte de las Administraciones en cuyo territorio opera

(19) González Martínez, E. y Manrique López, E. (2019): "Programa (…)". *Ob. cit.*: 671.

aquel, que debería facilitar y propiciar un acercamiento en términos de ulterior cumplimiento tributario.

A mayor abundamiento, se contempla la posibilidad de que la entidad o grupo, a la vista del contenido de la nota de evaluación, presente una declaración complementaria. Por su parte, en relación con los riesgos no asegurados, las Administraciones podrán decidir llevar a cabo una comprobación unilateral, realizar inspecciones simultáneas, conjuntas (*Joint Audits*), someterlos a *APA* bilaterales o multilaterales, etc.

Por último, en el supuesto de que la calificación concedida por las Administraciones implicadas respecto a un determinado riesgo en una o en varias operaciones difiera, se prevé expresamente que el proceso pueda terminar con un procedimiento amistoso entre las Administraciones partícipes. Nótese que si bien en estos casos la discrepancia no logra evitarse, el desarrollo del ICAP sí aumenta las posibilidades de éxito de este mecanismo de solución amigable, máxime si se tiene en cuenta que los hechos principales del asunto ya se habrán fijado, las razones que sostienen las posiciones de las diversas Administraciones estarán claras y la concreta determinación de las cuestiones clave a dilucidar posibilitará una más rápida y efectiva adopción de un acuerdo (20).

2.3. Novedades incorporadas a partir de la experiencia acumulada

2.3.1. *Mejoras introducidas a través del ICAP 2.0*

Junto a los indudables beneficios que este programa multilateral de cumplimiento cooperativo internacional reporta a ambas partes, la puesta en marcha del programa piloto en 2018 evidenció ciertos déficits. Tales insuficiencias trataron de ser superadas mediante los oportunos cambios a lo largo del desarrollo de la segunda edición del programa, denominada ICAP 2.0.

El segundo programa piloto fue anunciado en la reunión plenaria del *Forum on Tax Administration* (FTA) celebrada en Santiago de Chile en marzo de 2019. En esta ocasión las jurisdicciones participantes fueron diecinueve, pues a las ocho iniciales se unieron otras nueve (Austria, Bélgica, Dinamarca, Finlandia, Alemania, Irlanda, Luxemburgo, Noruega y Polonia) y, transcurridos dos meses desde el lanzamiento del programa, se sumaron también Francia y Rusia.

Uno de los aspectos no contemplados en el *ICAP Pilot Handbook 2018* y que suscitó cierta controversia entre los Estados participantes fue el relativo a qué Administraciones Tributarias y qué grupos multinacionales podían considerarse adecuados para participar en el programa.

Fruto del debate mantenido y de las conclusiones alcanzadas en el seno de la primera versión del programa piloto, en el Manual del ICAP 2.0 (21) (*ICAP Pilot Handbook, 2019*) se añadió un apartado específico denominado "*Suitability*" (aptitud o **idoneidad**), en el que se enumeran los requisitos exigidos a tal efecto. Conforme a ello, la selección

(20) OECD (2018): *ICAP Pilot Handbook*: 19.

(21) OECD (2019): *International Compliance Assurance Programme. Pilot Handbook* 2.0, Paris.

al hilo de este segundo programa en pruebas se efectuó caso por caso de acuerdo con los criterios establecidos por la OCDE –sin carácter tasado–, que atienden a indicadores de buenas prácticas fiscales, con el fin de identificar contribuyentes con un perfil bajo de riesgo y una presencia internacional relevante.

Entre los criterios de selección recomendados por la OCDE y observados por las distintas Administraciones nacionales, destacan los siguientes: 1. Tener la obligación de presentar el Informe país por país (*CbC Report*); 2. Disponer de una estrategia fiscal aprobada y gestionada bajo responsabilidad del Consejo de administración; 3. Tener implementado un sistema de control de riesgos fiscales a nivel global; 4. Contar con estados financieros auditados sin observaciones críticas reseñables; 5. Comprometerse a colaborar de forma transparente, abierta y cooperativa con las distintas Administraciones Tributarias; y, 6. No estar calificado como contribuyente de alto riesgo fiscal, a la vista de su historial de gestión del riesgo, las prácticas de buen gobierno corporativo y el cumplimiento tributario. De este modo, en contraste con el primer programa piloto, que solo fue accesible para algunas empresas invitadas, en esta segunda edición la participación se dilucidó, a la luz de los criterios reseñados, atendiendo a las solicitudes presentadas hasta el 30 de junio de 2019.

En este contexto, tanto las entidades participantes como las jurisdicciones involucradas convinieron que el número de Administraciones implicado en el análisis de un grupo multinacional concreto ha de ser limitado. Así se demostró en la primera versión del ICAP, donde participaron cinco jurisdicciones en cada caso, garantizándose la agilidad deseable en el proceso de evaluación. Conforme a ello, en el Manual del ICAP 2.0 se recoge que el número óptimo debe situarse entre cuatro y ocho, mientras que el mínimo debe ser de tres.

Respecto a la Administración coordinadora, se acordó que pudiera ser la de una jurisdicción distinta de aquella en la que está situada la matriz del grupo, siempre y cuando la multinacional realice un volumen significativo de transacciones internacionales en dicho territorio. Esta posibilidad se ha reflejado en el apartado 3.2.1 del Manual revisado, si bien se precisa que no será lo habitual, pudiendo además la Administración Tributaria del país en el que esté ubicada la sociedad matriz plantear reparos sobre este extremo.

Por lo que concierne al ámbito objetivo, la práctica previa aconsejó ampliar el elenco de **riesgos objeto de análisis**, volviendo así a la primigenia propuesta del "ICAP *Operating Manual*" de 2017, que permitía extender el alcance de la evaluación a otros riesgos internacionales más allá de los relativos a precios de transferencia y a establecimientos permanentes. En esta dirección, se apuntó también la posibilidad de cubrir el análisis de riesgos dimanantes de transacciones con países no participantes en el concreto proceso de evaluación. Por consiguiente, la mejora operada consistió en atribuir plena libertad a las multinacionales y Administraciones partícipes a efectos de determinar el alcance del análisis a efectuar.

Idéntica flexibilidad cabe predicar respecto de la determinación de los períodos objeto de evaluación, ya que en esta segunda versión en pruebas del programa, se puntualiza que tal decisión deberá ser siempre consensuada por todas las partes implicadas. En

este sentido, aunque por regla general el análisis abarcará un único ejercicio fiscal, es posible que mediante acuerdo se proyecte sobre más períodos.

Frente a las diversas modalidades de envío de la documentación, bien directamente a las jurisdicciones implicadas, o bien a través de la que actúa como líder, el uso de **salas virtuales de datos** (*virtual data rooms*) se ha revelado como el cauce más eficiente para el intercambio de información confidencial entre la multinacional y las distintas Administraciones. A dicho sitio web, creado por la multinacional al efecto de depositar la información, solo tendrán acceso los equipos ICAP de las Administraciones evaluadoras del caso en cuestión. Atendidas las ventajas que comporta en términos de eficiencia, menor coste y seguridad, el Manual de 2019 lo contempla como método de utilización preferente.

Por otro lado, junto a las medidas ya enunciadas tendentes a flexibilizar el procedimiento, cabe destacar las adoptadas para aligerar las cargas impuestas a las empresas, como pueden ser la posibilidad de celebrar las reuniones iniciales de forma no presencial o la reducción de la documentación que los grupos deben presentar para solicitar su ingreso en el programa (capítulo 6 del Manual de 2019). El propósito común radica en no imponer obligaciones que puedan resultar excesivas o muy gravosas en términos de recursos materiales, temporales y humanos para los grupos empresariales.

Asimismo, a resultas de la experiencia derivada de la "reunión de lanzamiento" del ICAP 2018, las Administraciones participantes y los grupos multinacionales consideraron muy útil y aclaratoria la **autoevaluación de riesgos** vinculada a la exposición del Informe país por país que, *motu propio*, algunas empresas habían incluido en su presentación, razón por la cual la catalogaron de buena práctica y decidieron integrar dicha autoevaluación dentro del paquete de documentación inicial a suministrar por los contribuyentes en el seno del programa ICAP 2.0. Dicha inclusión ha de valorarse positivamente, por cuanto facilita el análisis del Informe país por país y permite entender tanto la situación global del grupo como las particularidades de cada jurisdicción

Igualmente, tal y como apuntamos con anterioridad, la puesta en marcha del programa piloto en 2018 reveló la **innecesariedad de distinguir en la Fase de análisis de riesgos, entre los Niveles 1 y 2**, en la medida en que si bien tal diferenciación se concibió al objeto de acometer un examen de distinta graduación en cada uno de los niveles, en la práctica la mayoría de las jurisdicciones efectuaron un detallado estudio ya en el primer nivel. A la vista de ello y con el fin de evitar confusiones, en el Manual revisado del ICAP 2.0 se procedió a suprimir esta distinción.

Por último, además de acometerse cambios adicionales en las fases a través de las cuales se desarrolla el programa –que analizaremos seguidamente–, el Manual del ICAP 2.0 incluye en su capítulo 5 una descripción del rol a desempeñar por cada una de las partes implicadas en el procedimiento de análisis de riesgos.

2.3.2. *Fases y resultados del segundo programa piloto*

El ICAP 2.0 se construye sobre la base de cuatro fases, a saber: 1. Incorporación al programa; 2. Determinación del alcance de la evaluación de riesgos; 3. Evaluación de riesgos y resolución de conflictos; y, 4. Resultados del programa.

El diseño de la primera fase no difiere sustancialmente de las actuaciones previas que ya se realizaban en la primera versión en pruebas, salvo en lo concerniente a la idoneidad de la multinacional para participar en el programa, que se ha objetivado. Será en este estadio en el que se determine tanto el mapa de riesgos como el alcance temporal de la evaluación. Igualmente, la Administración en cuyo territorio radica la matriz deberá decidir si actúa o no como coordinadora y, en caso afirmativo, habrá de contactar con las jurisdicciones miembros del *Forum on Tax Administration* (FTA) donde la multinacional tiene una presencia importante a fin de conocer su interés por participar en el análisis de riesgos.

Nótese que en esta fase preliminar el grupo tan solo deberá aportar la información imprescindible con vistas a que las Administraciones Tributarias puedan valorar si se implican o no en el proceso. La fecha límite de incorporación al programa fue el 30 de junio de 2019, lo que fue criticado por algunos autores (22) al considerarlo un plazo demasiado corto, máxime si se tiene en cuenta que la segunda versión del programa fue anunciada en marzo de ese mismo año.

La segunda fase, orientada a la determinación del alcance de la evaluación de riesgos, constituye una novedad de esta segunda edición, cuyo objetivo es triple: determinar qué transacciones se excluyen del análisis de riesgos, qué documentación adicional debe proporcionar la empresa, así como el calendario a observar en la siguiente fase (evaluación de riesgos).

El inicio de esta segunda fase (cuya duración oscila entre 4 y 8 semanas) tiene lugar cuando el grupo aporta el paquete de documentación al que se refiere el Manual de 2019 en su capítulo 6, a través de la sala virtual de datos, preferiblemente. Para evitar que tal aportación suponga una carga excesiva, la documentación a entregar se limita a aquella que ya obre en poder de la multinacional, junto a determinados formularios de cumplimentación sencilla facilitados por la Administración coordinadora.

Únicamente se exigirá la presentación de documentación adicional cuando resulte necesario para decidir sobre la exclusión o no de alguna transacción del proceso de análisis de riesgos. Las decisiones alcanzadas por las Administraciones participantes deberán comunicarse a la multinacional a fin de que confirme o no su intención de continuar en el programa. En caso positivo, se acordará con ella el plazo de presentación del paquete de documentación principal que debe entregarse al inicio de la siguiente fase, dedicada a la evaluación de riesgos.

La tercera fase constituye, sin duda, la parte nuclear del programa, ya que en ella se lleva a cabo el análisis multilateral de los riesgos de fiscalidad internacional por parte de las Administraciones involucradas, con la colaboración activa de la multinacional. A tal fin se examinarán los riesgos dimanantes de la documentación presentada y se discutirán conjuntamente los resultados, a través de reuniones entre las autoridades tributarias de las jurisdicciones partícipes.

(22) Russo, R. y Martini, M. H. (2019): "The International Compliance Assurance Programe Reviewed: the future of cooperative tax compliance?", en *Bulletin for International Taxation*, vol. 73, n.º 9 [published online: 26 August: 5].

A lo largo de esta fase, cuya duración se estima en 20 semanas, las Administraciones deben esforzarse por adoptar un enfoque convergente, soslayando calificaciones diversas en relación con los mismos riesgos u operaciones. En este sentido, puede concluirse tanto la ausencia o nivel bajo de riesgo respecto de las filiales localizadas en su territorio, como la imposibilidad de llegar a dicha calificación. En esta última hipótesis, las Administraciones participantes pueden solicitar al grupo empresarial que se someta a una fase opcional de resolución de conflictos, encaminada a la adopción de un acuerdo sobre el correcto tratamiento fiscal que debe conferirse a una concreta transacción (con la posibilidad de que la multinacional efectúe los ajustes fiscales oportunos en relación con los períodos examinados y los siguientes).

En el supuesto de que una Administración llegara a la conclusión de que no puede otorgar certeza al contribuyente respecto de una o varias operaciones, puede decidir dar por cerrada esta etapa, lo cual se notificará a la empresa a través de la Administración coordinadora.

Finalmente, los resultados (23) del programa se pondrán de manifiesto en la cuarta y última etapa (de 4 a 8 semanas), que tiene por objeto comunicar a la multinacional la finalización del proceso de evaluación de riesgos (carta emitida por la Administración líder) y las conclusiones alcanzadas (cartas remitidas por cada Administración). Si bien el contenido de las misivas y la forma de notificación atienden, como ya señalamos, a la normativa interna de cada Estado, el envío de las mismas deberá realizarse en el mismo espacio temporal.

A modo de cierre del programa y, con el ánimo de continuar mejorando en su desarrollo, la Administración coordinadora se reunirá con la multinacional para valorar los resultados del programa y recoger las sugerencias y comentarios de la contribuyente, que se trasladarán asimismo a las Administraciones partícipes.

2.4. Valoración del programa de cumplimiento. Beneficios para los grupos multinacionales y las Administraciones Tributarias participantes

El propio Manual de 2018 anticipaba una serie de ventajas derivadas de la participación en el programa, que se han visto corroboradas tras el desarrollo de las dos versiones en pruebas:

a) Las multinacionales podrán expresarse a través de su Informe país por país y restante documentación provista a las Administraciones partícipes, aportando claridad adicional sobre su modelo de negocio.

(23) Sobre esta cuestión el Manual del ICAP 2.0 enumera hasta cuatro posibilidades, que no tienen carácter tasado: 1. Las notas de evaluación se envían por la Administración coordinadora a la matriz del grupo multinacional; 2. Las notas de evaluación se envían a la matriz del grupo por parte de cada una de las Administraciones participantes; 3. Las notas de evaluación se remiten a las filiales de la multinacional por cada una de las Administraciones implicadas en el programa; y, 4. Las notas de evaluación pueden remitirse asimismo a través de cualquier combinación de las opciones anteriores.

b) Las entidades o grupos se relacionarán simultáneamente con varias Administraciones.

c) Estas compartirán y debatirán acerca de la documentación global facilitada por el contribuyente, lo que les permitirá tener un conocimiento total del conjunto de sus actividades. Dicha evaluación conjunta asegurará que las transacciones reciban la misma calificación y tratamiento en las diversas jurisdicciones en las que operen (coherencia), al tiempo que dota de una mayor garantía tributaria a las multinacionales en una fase temprana: serán conscientes de que su situación es satisfactoria o de que entraña un riesgo fiscal y, en este último caso, de la forma en que pueden corregirlo.

Esta certidumbre sobre sus posiciones fiscales, aun siendo menor que la obtenida a través de otros instrumentos jurídicos (comprobaciones ordinarias, APAS unilaterales o multilaterales, procedimientos amistosos, arbitrajes, etc.) (24), se reputa la mayor ventaja que ofrece el ICAP, por el hecho de que tal certeza se obtiene en una fase temprana.

d) El análisis de riesgos fiscales, al realizarse de manera multilateral y coordinada, disminuye el nacimiento de conflictos tributarios a resolver mediante procedimiento amistoso, pues las opiniones divergentes pueden discutirse, siendo lo más frecuente que se alcance un consenso.

La existencia de APAs unilaterales o multilaterales ya firmados y que están produciendo efectos en los ejercicios examinados en el ICAP no supone ningún problema, pues como se ha reseñado, tales acuerdos otorgan una certeza mayor al contribuyente que la desplegada por el programa. Por esta razón, el Manual de 2019 señala que las transacciones cubiertas por APAs no se incluirán normalmente en el alcance del análisis de riesgos.

En este sentido, por añadidura, el ICAP agiliza la adopción de acuerdos previos de valoración multilaterales y ofrece seguridad jurídica en los de carácter unilateral. Y ello porque los APAS ya firmados y en vigor serán compartidos con las demás jurisdicciones partícipes, lo que a buen seguro comportará efectos positivos en términos de renovación y/o extensión a otros países. Asimismo, respecto de los APAs que estén siendo objeto de tramitación en una o varias jurisdicciones implicadas en el ICAP, la incorporación de la multinacional al programa debería acelerar y favorecer su tramitación, toda vez que las Administraciones tendrán más información sobre las posiciones de la matriz y las filiales en el ámbito internacional (25).

De este modo, en caso de disconformidad por parte de una jurisdicción con un acuerdo previo de valoración suscrito por la multinacional con otra Administración estatal, el ICAP constituye el foro primero y más idóneo para abordar la modificación del acuerdo en cuestión o para iniciar el procedimiento de firma de un acuerdo bilateral o multilateral.

A su vez, no debe olvidarse que cualquier ajuste de precios de transferencia o relacionado con establecimientos permanentes puede generar doble imposición internacional,

(24) OECD (2018): *ICAP Pilot Handbook*: 7.

(25) González Martínez, E. y Manrique López, E. (2019): "Programa (…)". *Ob. cit.*: 681.

cuya supresión requeriría la tramitación de un procedimiento amistoso que, al menos en la actualidad, no siempre garantiza el logro de un acuerdo. En contraste, las Administraciones participantes en el ICAP asumen el compromiso de no realizar ningún ajuste del que se pueda derivar una doble imposición para las multinacionales.

En suma, como afirman Miñano y Manero, el ICAP «supone anticipar el futuro de las inspecciones fiscales, poniendo en valor la estrategia fiscal de las multinacionales que (i) optan por un modelo de cumplimiento cooperativo basado en la transparencia; (ii) adaptan sus estructuras a los nuevos estándares de fiscalidad internacional; (iii) son proactivos en la gestión de riesgos fiscales; y, (iv) han implementado un sistema de control y gestión de riesgos fiscales que permite su adecuado control» (26).

Adviértase, con todo, que desde la óptica de la normativa tributaria española el análisis de riesgos desarrollado en el seno del ICAP no constituye, *stricto sensu*, una comprobación administrativa. Asistimos, antes bien, a una evaluación general de la situación tributaria de un grupo empresarial con presencia internacional, focalizada en dos tipos de riesgos (los de operaciones vinculadas y los de establecimientos permanentes), tomando en consideración la operativa global de la entidad.

Partiendo de estas premisas, no es posible hablar de un procedimiento inspector, ya sea de alcance general o parcial, sino que las actuaciones efectuadas en el ICAP implicarían un examen preliminar o tarea preparatoria llevada a cabo habitualmente por los órganos inspectores, a fin de dimensionar los recursos necesarios en función de si procede o no profundizar en la comprobación de dicho contribuyente (27). En consecuencia, atendiendo a su verdadera naturaleza, tales acciones se incardinarían sistemáticamente, no en los artículos 145 y siguientes de la LGT (procedimiento inspector), sino entre las normas relativas a las labores de planificación a las que se refiere el artículo 170 del Reglamento General de Gestión e Inspección.

Estos beneficios potenciales, apuntados en 2018, se han visto materializados a través de los resultados obtenidos en las dos ediciones provisionales del ICAP. Tanto las Administraciones Tributarias como las multinacionales partícipes han mostrado su satisfacción al respecto. Así lo demuestra el incremento de jurisdicciones participantes en la edición de 2019 y, más recientemente, la conversión del programa en permanente a partir de 2021. Esta valoración favorable es asimismo compartida por un sector de la doctrina (28), que pone el acento en las numerosas bondades del ICAP, a la vista de las ventajas que el mismo supone para ambas partes.

(26) Miñano Fernández, G. y Manero Ruiz, A. (2019): "Buenas (…)".*Ob. cit.*: 154.

(27) González Martínez, E. y Manrique López, E. (2019): "Programa (…)".*Ob. cit.*: 689.

(28) Calderón Carrero, J. M. (2018): "El International (Tax) Compliance Assurance Programme (ICAP) desarrollado por la OCDE: ¿Hacia nuevos modelos multilaterales y cooperativos de control fiscal de grandes contribuyentes?", en *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 423: 30; Castro de Luna, M. J. (2019): "Programa de garantía de Cumplimiento o *International Compliance Assurance Programme* (ICAP)", en *Quincena Fiscal*, n.º 18: 9 [BIB 2019\8649]; González Martínez, E. y Manrique López, E. (2019): "Programa (…)". *Ob. cit.*: 680 y 688; y, Miñano Fernández, G. y Manero Ruiz, A. (2019): "Buenas (…)". *Ob. cit.*:153 y 154.

2.5. ¿Supone el ICAP un avance en términos de cumplimiento cooperativo multilateral?

Desde nuestra perspectiva, la respuesta a este interrogante implica contestar a varias cuestiones.

La primera estribaría en aclarar si puede hablarse de cumplimiento **cooperativo** en el sentido de que ambas partes colaboran entre sí y, como resultado de ello, se genera un beneficio mutuo. A este respecto, en nuestra opinión, la respuesta es positiva.

Y ello porque las claves que presiden el desarrollo del programa son la confianza mutua, la transparencia y la cooperación. Todo ello se traduce en que el grupo multinacional participa voluntariamente y mediante una actitud abierta y colaborativa, dado que el programa supone en muchas ocasiones desvelar una gran cantidad de información sobre sus estrategias fiscales a la que no están obligados por ninguna norma interna o internacional. A cambio, reciben un importante beneficio en términos de seguridad jurídica, ya que adquieren –por una vía más rápida en comparación con los mecanismos hasta ahora existentes– una garantía sobre sus posibles contingencias fiscales en el territorio de las Administraciones evaluadoras, lo que les supone un ahorro en costes de cumplimiento.

En esta línea, conviene recordar que el ICAP nace, precisamente, con la vocación de solventar los problemas de seguridad jurídica puestos de relieve en el Informe sobre *Tax Certainty* (29), elaborado por la OCDE y el Fondo Monetario Internacional en 2017, a solicitud del G-20, en cuya agenda figura como objetivo prioritario la mitigación de la incertidumbre fiscal.

La filosofía del *quid pro quo aproach* (30) que impregna el modelo colaborativo se refleja igualmente tanto en la aportación que efectúan las Administraciones partícipes, como en los correlativos beneficios que obtienen. Siendo la confianza la piedra angular sobre la que se edifica el programa, el ICAP posibilita que las Administraciones puedan debatir abiertamente con las multinacionales sobre las posiciones fiscales inciertas, alertándoles sobre los riesgos fiscales más preocupantes, de manera que les avanzan los posibles resultados de una futura inspección tributaria, trasladándoles, bien la seguridad jurídica necesaria para continuar con su modelo de negocio e inversiones (al concluir la ausencia de riesgos o la existencia de bajo riesgo), o bien la necesidad de modificar su estrategia fiscal (en caso de que el contribuyente sea calificado con perfil de riesgo medio o alto), en un estadio temprano y de forma mucho más rápida que a través del resto de cauces existentes en la actualidad. Teóricamente, pues, las Administraciones Tributarias involucradas en el programa colaboran de modo franco y cooperativo en la identificación de aquellas transacciones que revelen un grado significativo de complejidad, susceptible de

(29) IMF/OECD (2017): "*Tax certainty Report for the G20 Finance Ministers*", March. Dicho informe fue actualizado en 2018 y en 2019. La última versión puede consultarse en el siguiente enlace: https://www.oecd.org/tax/tax-policy/imf-oecd-2019-progress-report-on-tax-certainty.pdf [Última consulta: 14-10-2021].

(30) Soler Roch, M.ª T. (2012): "Tax Administration *versus* taxpayer – a new deal?", en *World Tax Journal,* vol. 4, n.º 3: 296; y, Soler Roch, M.ª T. (2019): "Los retos tributarios del siglo XXI", en *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 183: 35.

tornarse en incertidumbre o imprevisibilidad fiscal y cooperan con las multinacionales en la posible solución del tratamiento de dichos riesgos.

En contrapartida, las Administraciones implicadas obtienen una información muy valiosa de cara a la gestión de sus escasos recursos, lo cual les permite optimizar su utilización, al destinarlos exclusivamente a aquellas áreas necesitadas de una mayor atención o control fiscal.

En consecuencia, a nuestro juicio, el ICAP sí constituye un programa de cumplimiento cooperativo, que redunda en beneficios mutuos y, en última instancia, en la reducción de conflictos fiscales internacionales, atendida la mayor consistencia alcanzada en la interpretación de las normas aplicables.

Ahora bien, para contestar de manera completa al interrogante formulado, se ha de responder también a la segunda pregunta, que versa sobre si el ICAP constituye o no, en sentido estricto, un programa de cumplimiento **multilateral**. La respuesta a esta cuestión, desde nuestro punto de vista, es también positiva, por las razones que exponemos a continuación.

Dicha multilateralidad está presente de modo incuestionable, pues los contribuyentes que se someten al proceso de análisis de riesgos tienen presencia en varias jurisdicciones y son evaluados por varias Administraciones Tributarias correspondientes a diferentes Estados. Por tanto, se trata de contribuyentes que operan a nivel internacional y transfronterizo; existe una pluralidad de países involucrados, a través de la evaluación llevada a cabo por sus respectivas Administraciones Tributarias; y, por último, el objeto de examen se proyecta sobre riesgos en materia de precios de transferencia y establecimientos permanentes, conectados a la esfera internacional. En definitiva, cabe afirmar que el ICAP es un programa de cumplimiento cooperativo multilateral (31) porque va un paso más allá de los sistemas de cumplimiento cooperativo a nivel interno. Esto es, trasciende el plano nacional y proyecta su virtualidad a escala internacional, merced a la participación voluntaria de actores internacionales y de la implicación de las Administraciones de distintos países miembros del *Forum on Tax Administration* (FTA) de la OCDE.

Como es obvio, sería deseable que dicha multilateralidad se acrecentara en un futuro y que el análisis de riesgos se efectuara realmente de forma coordinada y conjunta por todas las jurisdicciones implicadas en un determinado caso (32), frente a la evaluación que ahora realizan sobre la filial o filiales situadas en su territorio, de manera simultánea al análisis que las demás Administraciones desarrollan sobre sus respectivas filiales.

La respuesta afirmativa a las dos cuestiones planteadas permite concluir, por consiguiente, que el ICAP, atendidas sus características y el desarrollo observado en las dos ediciones piloto, constituye un programa de cumplimiento cooperativo multilateral, en

(31) Castro de Luna, M. J. (2019): "Programa (…)". *Ob. cit.*: 10; Russo, R. y Martini, M. H. (2019): "The International (…)". *Ob. cit.*: 13.

(32) González Martínez, E. y Manrique López, E. (2019): "Programa (…)". *Ob. cit.*: 681.

la medida en que se alinea con el multilateralismo y representa un modelo cooperativo entre las Administraciones Tributarias y los contribuyentes.

3. EL NUEVO PROGRAMA INTERNACIONAL DE GARANTÍA DE CUMPLIMIENTO IMPLANTADO CON CARÁCTER PERMANENTE EN 2021: PERPECTIVAS DE FUTURO

3.1. Configuración y cambios acometidos. Juicio crítico

La positiva experiencia resultante de los programas en pruebas, ICAP e ICAP 2.0, se plasmó en la satisfacción manifestada tanto por las Administraciones Tributarias como por las empresas participantes, que valoraron unánimemente la notable utilidad de esta iniciativa internacional. En opinión de ambas partes, el programa debería ser potenciado con vistas a consolidarse como una herramienta de uso generalizado en el futuro próximo.

De este modo, en su reunión plenaria celebrada los días 7 y 8 de diciembre de 2020, el *Forum on Tax Administration* (FTA) anunció la conversión del programa piloto en un programa de carácter estable. La puesta en marcha del programa permanente el 18 de febrero de 2021 vino acompañada de la publicación de una renovada versión del Manual [ICAP *Handbook* 2021 (33)], inspirada en el bagaje acumulado en las dos versiones en pruebas.

En esta ocasión los Estados participantes en el programa ascienden –a fecha 14 de octubre de 2021– a veintidós, si bien el listado es provisional y se irá actualizando en la página web de la OCDE (34) a medida que se vayan incorporando otras Administraciones Tributarias. Cabe hacer notar que, a las diecinueve jurisdicciones partícipes en 2019, se han sumado Argentina, Singapur y Colombia. Por primera vez se enrola en el programa una economía emergente, lo cual ha de valorarse de forma positiva, pues, aunque el *Forum on Tax Administration* (*FTA*) reúne a un total de 53 miembros, entre los cuales se encuentran algunos países en vías de desarrollo, ninguna de estas economías (35) había manifestado interés por el ICAP hasta la fecha. La recomendación de la Organización de Naciones Unidas (ONU) en 2020 acerca del uso del cumplimiento cooperativo como herramienta para que los países en vías de desarrollo mejoren su nivel de cumplimiento tributario y reduzcan las disputas fiscales (36) ha influido, sin duda, en este sentido.

(33) OECD (2021): *International Compliance Assurance Programme Handbook for Tax Administrations and MNE groups*, Paris.

(34) Dicho listado puede consultarse en: https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/international-compliance-assurance-programme.htm [Última consulta: 14-10-2021].

(35) Adviértase que Perú sí estaba incluido en el primer listado de participantes en el ICAP permanente publicado por la OCDE el 12 de marzo de 2021, si bien desapareció de tal catálogo al día siguiente.

(36) ONU (2020): *Comité de expertos sobre Cooperación en cuestiones de tributación*. Informe sobre el 21er período de sesiones, 20 de octubre de 2020. Disponible en: https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-03/Spanish.pdf [Última consulta: 14-10-2021].

Al margen de ello, debemos preguntarnos cuáles han sido los cambios incorporados por esta versión estable del ICAP y si los mismos han redundado o no en una mejora del programa respecto a las ediciones anteriores. Tomando como base el Manual de 2021, cabe apreciar que las novedades introducidas son escasas, aunque susceptibles de perfeccionar el desarrollo del ICAP.

En primer término, conviene recordar que uno de los inconvenientes que planteaba el ICAP radicaba en el escaso margen temporal para deliberar, ponderar y tomar la decisión de adherirse al programa, que se concedía a las potenciales empresas interesadas. A este respecto, en la versión de 2019 las empresas dispusieron apenas de tres meses para calibrar esta importante decisión, toda vez que el programa se anunció en marzo de 2019 y la fecha límite para presentar las solicitudes de inscripción fue el 30 de junio del mismo año.

Atendida la trascendencia y los nada desdeñables efectos que pueden derivarse del ICAP, considerábamos que el citado plazo debía ampliarse con el ánimo de que los grupos multinacionales dispusieran de tiempo suficiente para valorar una decisión de esta entidad. En la actualidad, dicho plazo no solo se ha ampliado a seis meses, sino que además se han publicado tres fechas sucesivas (30 de septiembre de 2021, 31 de marzo de 2022 y 30 de septiembre de 2022) a fin de que las posibles multinacionales interesadas puedan planificarse y valorar su inclusión o no en el programa. Obviamente, esta novedad merece una valoración favorable.

Otro cambio reseñable, que dota de mayor protagonismo a las empresas, es que frente al sistema anterior en el que era la Administración la que se dirigía a ellas para invitarlas a participar en el programa, con el ICAP de 2021 son las multinacionales las que deben tomar la iniciativa (37) y contactar con las autoridades del Estado donde se localice la matriz, a efectos de valorar su inclusión en el programa, lo que dicha adhesión conlleva y los resultados que cabría esperar (38). Se trata de un contacto informal, que se lleva a cabo antes de que el grupo empresarial haya presentado su solicitud y entregado la primera documentación, pues su finalidad es determinar si sería un candidato idóneo para tomar parte en el programa. Precisamente por esa razón, estas primeras gestiones constituyen en el ICAP de 2021 una fase previa a la Fase 1 (Selección), a la que se ha denominado "Pre-entrada".

En contraste con las anteriores versiones, el ICAP permanente se estructura en tres fases: Fase 1: Selección; Fase 2: Análisis de riesgo y resolución de cuestiones; y, Fase 3: Resultados. Entre los criterios a tener en cuenta para seleccionar a los grupos empresariales, tarea esta que se desarrolla durante la Fase 1, se ha añadido uno nuevo en el caso de multinacionales que hubieran participado con anterioridad en el programa: el

(37) Este extremo –unido a la reformulación de los criterios de idoneidad al hilo del ICAP 2.0– permite superar una antigua crítica formulada contra el ICAP, que apuntaba la posibilidad de que este programa pudiera atentar contra el principio de igualdad ante la ley. Russo, R. y Martini, M. H. (2019): "The International (…)". *Ob. cit.*: 12; y, Martini, M. H. y Russo, R. (2021): "The International Compliance Assurance Programme: Review of the Full Programme", en *Bulletin for International Taxation*, vol. 75, n.º 4: 12.

(38) OECD (2021): *ICAP Handbook*: 11.

valor de una nueva evaluación de riesgos ICAP por las mismas Administraciones, por diferentes Administraciones o una combinación de las dos (39).

Respecto a los períodos objeto de análisis, se abre la posibilidad de que puedan ser uno o dos períodos consecutivos (40), frente a lo que ocurría en las versiones piloto, en las que en la mayoría de los casos solamente se evaluaba un único período. Esta modificación trae causa de la posición manifestada por doce jurisdicciones (Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Dinamarca, Francia, Luxemburgo, Holanda, Noruega, España, Reino Unido y Estados Unidos) que indicaron su preferencia de que los períodos analizados fueran dos, otorgándose garantía tributaria por otros dos adicionales (41).

Por último, si bien en el ICAP 2.0 se introdujo la obligación del grupo de acompañar al paquete de documentación inicial una autoevaluación de riesgos derivados de las transacciones cubiertas y de los acuerdos en vigor, que sería compartido con todas las Administraciones evaluadoras, la versión permanente del ICAP instaurada en 2021 no exige su presentación en esta fecha tan temprana (42). Como señalaremos más adelante con mayor detalle, esta flexibilización ha de ser bienvenida, por cuanto contribuye a aligerar los deberes de entrega de documentación que se imponen al contribuyente en los momentos iniciales del proceso.

Desde nuestro prisma, el optimismo imperante debe, no obstante, relativizarse, pues conviene también ser conscientes de los inconvenientes y aspectos perfectibles que todavía encierra el programa, así como de los retos a los que se enfrenta en el futuro próximo. Al examen de dichas cuestiones nos dedicamos en el siguiente epígrafe.

3.2. Problemas que plantea la aplicación práctica de un programa de cumplimiento tributario cooperativo multilateral e internacional. Propuestas de mejora

En efecto, si descendemos al terreno práctico, cabe afirmar que el desarrollo de un programa tan ambicioso genera, especialmente desde la óptica de los contribuyentes, ciertas suspicacias y aspectos perfectibles, que deberían clarificarse en orden a asegurar el éxito del ICAP y su perdurabilidad, como programa de cumplimiento tributario que resulte atractivo en términos de beneficios mutuos para las partes intervinientes.

A continuación reflexionamos sobre las principales reticencias o inconvenientes que podrían albergar los grupos empresariales a la hora de decidir adherirse o no a esta iniciativa, tratando de ofrecer por nuestra parte posibles soluciones al respecto:

(39) OECD (2021): *ICAP Handbook*: 14.

(40) OECD (2021): *ICAP Handbook*: 17.

(41) La postura expresada por tales países puede consultarse en: https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/Tax-administrations-participating-in-ICAP-further-information.xlsx [Última consulta: 14-10-2021].

(42) OECD (2021): *ICAP Handbook*: 17.

Primero. Una de las preocupaciones básicas, todavía no disipada, sigue siendo **cómo lograr la confianza mutua imprescindible** que se erige en pieza clave del ICAP. O lo que es igual, ¿a qué debe comprometerse concretamente cada una de las partes implicadas?

Como se ha indicado reiteradamente, los tres elementos basilares sobre los que se diseña el programa son la confianza, la transparencia y la cooperación. Partiendo de estas premisas, la confianza ha de ser mutua y se logra a través de la transparencia y la colaboración recíprocas.

Esto significa que el contribuyente debe estar predispuesto a realizar un notable esfuerzo de transparencia fiscal, mediante la entrega de toda la documentación prevista. Ahora bien, ¿por qué deberían las Administraciones evaluadoras confiar en la multinacional y, en particular, en la veracidad de la información suministrada? La respuesta es sencilla: solo los contribuyentes incluidos en un marco de control tributario (43) (*Tax Control Framework*) se reputan idóneos para participar en el programa, lo que les hace confiables (44) a ojos de las Administraciones partícipes.

No en vano la propia OCDE, en sus informes publicados en 2013 (45) y 2016 (46), reforzó la importancia de los marcos de control fiscal, hasta el punto de que el ICAP configura la existencia de un efectivo programa de cumplimiento a nivel global por parte de la multinacional como requisito *sine qua non* para ser admitido.

Desde la óptica inversa, el contribuyente solo podrá confiar en las Administraciones involucradas si, a cambio de compartir dicha información, estas se muestran también transparentes y abiertas a colaborar. Ahora bien, ¿tienen las Administraciones en la realidad práctica la misma visión y entendimiento de la relación cooperativa que el contribuyente? Ello comportaría la necesidad de que aportaran seguridad jurídica al grupo empresarial, actuando de manera predecible y transparente (47): informando sobre sus planes de inspección, sobre la calificación y tratamiento de las transacciones analizadas, sobre cuál es el uso que pretenden dar a la información recibida.

Esta forma de proceder trasciende el enfoque ordinario adoptado por las autoridades tributarias y pone el énfasis en la cooperación, que se demuestra a través de la imparcialidad, la proporcionalidad, la transparencia e incluso, mediante la empatía y sensibi-

(43) Véase, ampliamente: Bronzewska, K. y Van der Enden, E. (2014): "Tax Control Framework – A conceptual approach: the six nuances of good tax governance", en *Bulletin for International Taxation*, vol. 68, n.º 11: 635 y ss; y, Calderón Carrero, J. M. (2019b): "Los marcos de control de riesgos fiscales en un contexto post-BEPS", en *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 436: 21 y ss.

(44) Van der Enden, E. y Bronzewska, K. (2014): "The concept of cooperative compliance", en *Bulletin for International Taxation*, vol. 68, n.º 10: 568.

(45) OECD (2013): *Co-operative compliance: (…). Ob. cit.*: 87.

(46) OECD (2016): *Co-operative tax compliance: (…). Ob. cit.*: 7, donde se define en los siguientes términos: «A Tax Control Framework (TCF) is the part of the system of internal control that assures the accuracy and completeness of the tax returns and disclosures made by an enterprise. The TCF plays a central part in bringing rigour to the co-operative compliance concept».

(47) Russo, R. y Martini, M. H. (2019): "The International (…)". *Ob. cit.*: 7.

lidad (*responsiveness*) (48) hacia la posición en la que se encuentra el contribuyente. En este sentido, los grupos que se comporten de manera más transparente podrán esperar un mayor grado de garantía tributaria y una más pronta resolución de sus problemas fiscales.

La reciprocidad en la asunción de los compromisos deviene esencial para el buen funcionamiento del ICAP. Nada hay más perjudicial en una relación construida sobre la confianza y la transparencia que defraudar las expectativas creadas (49). Precisamente por ello, a nuestro juicio, el esfuerzo a realizar para lograr esa confianza ha de ser por ambas partes, pues nadie se beneficia de un sistema de cumplimiento tributario disfuncional (50).

Segundo. Un aspecto que animaría a los contribuyentes a tomar parte en el ICAP consistiría en **definir de manera coordinada qué se considera alto, medio y bajo riesgo**, así como concretar el grado de profundidad al que debería extenderse el análisis de riesgos (51). Esto permitiría que las multinacionales interesadas pudieran calibrar el alcance de las actuaciones, así como de la documentación que les puede ser exigida.

Con todo, no ignoramos la dificultad que dicho enfoque coordinado entraña, pues deviene lógico que cada jurisdicción pretenda conservar su autonomía para definir los parámetros en aras a otorgar seguridad jurídica a los grupos en cada caso. Ello explica que, de momento, este extremo constituya un *desideratum* o reto a alcanzar en un futuro.

Tercero. Llama la atención, igualmente, el **deber no solo de entregar, sino también de actualizar** una gran cantidad de datos relativos a la operativa del grupo multinacional. En este contexto, cabría preguntarse si el ICAP no supone exigencias desproporcionadas o excesivamente gravosas para las empresas participantes por lo que concierne a la documentación a presentar.

Como ya comentamos, el deber de proporcionar la información requerida se polariza en torno a las dos primeras fases del programa, sin perjuicio de tener que aportar documentación complementaria en el caso de solicitarlo cualquiera de las Administraciones involucradas.

Como es obvio, el grado de intensidad y contenido de dicha obligación varía en función de cada una de esas fases. De esta forma, si bien en el estadio preliminar o fase de "Selección" únicamente se ha de rellenar un formulario, no es menos cierto que su cumplimentación –pese a ser sencilla– requiere invertir un tiempo considerable, dado que se ha de efectuar un análisis de riesgos posibles en relación con cada una de las jurisdicciones en las que opera el grupo.

La obligación de información se incrementa, cualitativa y cuantitativamente, en la segunda fase, encaminada al análisis de riesgos. Pero sin duda, el mayor esfuerzo de transparencia se exige en la tercera fase, centrada en la evaluación de riesgos, que se

(48) Van der Enden, E. y Bronzewska, K. (2014): "The concept (…)". *Ob. cit.*: 568 y 569; Russo, R. y Martini, M. H. (2019): "The International (…)". *Ob. cit.*: 8.

(49) Van der Enden, E. y Bronzewska, K. (2014): "The concept (…)". *Ob. cit.*: 572.

(50) Van der Enden, E. y Bronzewska, K. (2014): "The concept (…)". *Ob. cit.*: 572.

(51) González Martínez, E. y Manrique López, E. (2019): "Programa (…)". *Ob. cit.*: 682.

inicia cuando la multinacional presenta el paquete principal de documentación, compuesto en su gran mayoría por informaciones y datos muy detallados que no suelen estar fácilmente disponibles con carácter general, o que incluso deben elaborarse específicamente para el ICAP.

A pesar de tratarse de una labor exigente, consideramos que los grupos empresariales susceptibles de participar en el programa podrán cumplir sin excesivas pegas con dicho deber de información, por cuanto estamos ante contribuyentes que forman parte de un marco de control fiscal (*Tax Control Framework*), lo que garantiza que al observar buenas prácticas y tener implementado un programa de *compliance* tributario interno, dispondrán de la información requerida a efectos del ICAP.

No obstante ello, conviene enfatizar que el deber impuesto por el programa es doble, pues además de la obligación de suministrar información, se exige también que el contribuyente actualice los datos periódicamente. Esta exigencia, de por sí ya rigurosa, deviene un tanto inconcreta en su formulación. Según lo indicado en el Manual de 2021, en la fase de "Selección" la empresa debe indicar «si en el último año se ha llevado a cabo alguna operación, acuerdo o reestructuración que pueda significar que la información de la que disponen las Administraciones propuestas está desactualizada» (52).

Ciertamente, la amplitud de esta previsión suscita ciertas dudas que deberían evitarse mediante una mejor delimitación del significado de esta disposición. Resulta criticable, de un lado, el carácter genérico que encierra la triple referencia a «cualquier operación, acuerdo o reestructuración», ya que conduce a la necesidad de declarar prácticamente cualquier hecho que se haya producido en los doce meses anteriores. Y, de otro lado, cabe subrayar la indefinición de la expresión «la información de la que disponen las Administraciones propuestas», en la medida en que estas pueden nutrirse de otras fuentes de información distintas al propio contribuyente que, por descontado, este no tiene por qué conocer. Dicha falta de concreción, que no redunda sino en un deber de documentación más gravoso para el grupo empresarial, podría resolverse imponiendo a las Administraciones Tributarias la obligación de indicar cuál es en cada caso la información que debe actualizarse (53).

Cuarto. La participación en el programa por parte de las multinacionales comporta la revelación de un gran volumen de **información sensible** de carácter tributario, como por ejemplo, la cadena de valor o la estrategia fiscal del grupo.

Tal revelación puede colocar al contribuyente en una situación comprometida si, en la hipótesis de no obtener el aseguramiento de sus riesgos fiscales, las distintas jurisdicciones partícipes utilizan dicha información con otros fines inicialmente no previstos. En efecto, el compromiso de transparencia asumido por la multinacional se traducirá en la

(52) OECD (2021): *ICAP Handbook*: 36, donde se indica que: «An MNE information form, including basic information, such as: (…) whether any transaction, arrangement or re-structuring has taken place in the last 12 months which may mean that information currently held by a proposed covered tax administration is out of date».

(53) Russo, R. y Martini, M. H. (2019): "The International (…)". *Ob. cit.*: 10, donde sostienen esta reflexión referida al ICAP 2.0, que sigue siendo válida para el ICAP de 2021 dado que la redacción de la disposición no ha cambiado.

necesidad no solo de entregar documentación sobre sus estructuras y planificación fiscal, sino también de desvelar cuáles son sus intenciones en relación con ellas.

En nuestra opinión, la única solución para que dicha revelación no resulte contraproducente para el grupo empresarial, generándole una problemática innecesaria, estriba en respetar al máximo el espíritu que subyace a la relación cooperativa: la transparencia demostrada por la multinacional ha de corresponderse con la de las Administraciones partícipes, de manera que estas no oculten sus intenciones en cuanto a la utilización de la información recibida. Todos conocemos casos en los que la información revelada voluntariamente ha conllevado la imposición de sanciones y el ejercicio de la minería de datos (*Data mining*) por parte de la Administración. Como se ha reseñado con anterioridad, si la cooperación y la transparencia son traicionadas, se rompe la confianza entre las partes, desvirtuándose entonces la naturaleza del ICAP, que deviene inoperativo.

Quinto. Otro inconveniente destacable que acarrea la adhesión al programa radica en la renuncia por parte del grupo multinacional a que las distintas obligaciones fiscales queden cubiertas por el plazo de **prescripción**.

Se trata, en efecto, de una importante consecuencia derivada de la revelación de información por parte del contribuyente que, como se ha señalado en líneas previas, debe poner a disposición de todas las Administraciones evaluadoras la documentación exigida, lo que propicia que si finalmente una o varias de estas Administraciones deciden abandonar el programa al no poder otorgar la calificación de nulo o bajo riesgo al grupo, puedan empero utilizar la información facilitada para realizar ulteriores comprobaciones domésticas (54). Así se afirma expresamente en el *ICAP Handbook 2021*, al señalar que toda la información obtenida a resultas de la participación en el programa podrá ser utilizada en cualquier actuación posterior, interna o internacional, incluidas las posibles inspecciones por parte de las Administraciones partícipes (55).

Se pierde, de este modo, la posibilidad de beneficiarse de una relevante forma de extinción de las obligaciones tributarias, que operaría si la Administración en cuestión, al no conocer los datos desvelados en el seno del ICAP, dejara de ejercitar sus derechos de comprobación y liquidación durante el plazo temporal de prescripción previsto en la respectiva normativa interna. Huelga afirmar que el impacto práctico que genera esta desventaja puede resultar trascendental para las empresas que se involucran en el programa.

Sexto. Aunque no constituye un inconveniente en sentido estricto, no son pocas las voces autorizadas (56) que cuestionan que el ICAP proporcione, en sentido estricto, **seguridad jurídica**. Pese al reiterado empleo de dicha expresión (*tax certainty*) por parte de la OCDE en todos los Manuales sobre el programa hasta ahora publicados, donde esta característica se destaca como una de las principales ventajas del ICAP, lo cierto es que en nuestra opinión tan solo cabe afirmar que el mismo concede a los grupos multinacionales participantes un cierto **nivel de confort**, lo que sin duda resta atractivo al programa.

(54) Russo, R. y Martini, M. H. (2019): "The International (…)". *Ob. cit.*:11; y, Martini, M. H. y Russo, R. (2021): "The International (…)". *Ob. cit.*: 12.

(55) OECD (2021): *ICAP Handbook*: 29.

(56) Calderón Carrero, J. M. (2018): "El International (…)". *Ob. cit.*: 29; y, Martini, M. H. y Russo, R. (2021): "The International (…)". *Ob. cit.*: 11.

Como se ha razonado en líneas previas, la verdadera certeza jurídica se obtiene por otros medios, como por ejemplo los APAs, a los que el ICAP pretende complementar, si bien no es menos cierto que ese "nivel de confort" que brinda el ICAP lo es en una fecha más temprana, dato este que también ha de ser valorado por las empresas a la hora de decidir enrolarse en el programa.

Séptimo. Dicha certeza o "nivel de confort" para las multinacionales se proporciona mediante la **nota de evaluación** antes comentada, que no constituye un acto administrativo convencional, pero sí el parecer de las Administraciones partícipes sobre la situación tributaria de la entidad. De ahí que nos planteemos la posibilidad de que, en un programa institucionalizado y de carácter permanente como el actual, dicho juicio de resultados podría tener algún efecto (57) más o menos vinculante, en el bien entendido de que estamos ante un pronunciamiento administrativo de carácter valorativo sobre el *status* fiscal del grupo multinacional.

Octavo. La **falta de transparencia** sobre el funcionamiento y resultados del programa ha de ser igualmente denostada (58), en la medida en que dicha opacidad crea dudas acerca de su desarrollo y efectos. No existen datos detallados publicados sobre los participantes, ni estadísticas oficiales sobre los resultados de las dos versiones piloto del ICAP. Resulta insólito que la única información de la que se dispone al respecto sea la incluida en contribuciones doctrinales (59), en las que algunas Administraciones participantes relatan su experiencia en el programa, completada por la valoración de académicos y profesionales del Derecho en ejercicio. Se echa en falta, asimismo, la visión de los grupos multinacionales implicados en esta iniciativa, pues su valoración resulta clave para animar o no a otras empresas a embarcarse en el ICAP. En este sentido, la ausencia de transparencia constituye una debilidad del programa y perjudica tanto a las Administraciones como a los contribuyentes.

Teniendo en cuenta el carácter permanente que desde 2021 se ha imprimido al ICAP, la OCDE debería realizar un mayor esfuerzo en términos de transparencia, publicando de manera oficial los datos que avalan la continuidad del programa.

Noveno. **Otras** importantes **desventajas** apuntadas por multinacionales que participaron en el primer programa piloto [Repsol (60), Shell y Barilla] y que accedieron a

(57) González Martínez, E. y Manrique López, E. (2019): "Programa (…)". *Ob. cit.*: 688 y 689.

(58) Martini, M. H. (2020): "Introduction: An investigation of Co-operative Compliance Regimes and the ICAP", en R. Hein y R. Russo (eds.): *Co-operative Compliance and the OECD's International Compliance Assurance Programme*, Wolters Kluwer: 11.

(59) Buen exponente de ello es la obra ya citada: Hein, R. y Russo, R. (eds.) (2020): "Co-operative (…)". *Ob. cit. supra* n.º 53.

(60) Frente al oscurantismo oficial que prima respecto al desarrollo y resultados del ICAP, el grupo Repsol decidió dar a conocer su participación en el programa a través de su página web, en el convencimiento de que ello ayudaría a otras multinacionales a tomar la decisión de adherirse o no al ICAP. Entre las ventajas que Repsol considera que le reporta dicha participación, cabe destacar el aumento reputacional ante accionistas, clientes y organizaciones no gubernamentales. REPSOL: Cooperative relationships and environment. Disponible en: https://www.repsol.com/es/sostenibilidad/fiscalidad-responsable/relaciones-cooperativas-y-entorno/index.cshtml [Última consulta: 14-10-2021].

compartir su experiencia, recogida en una publicación (61), serían: el hecho de que el proceso de evaluación se dilata más allá de lo previsto, así como que requiere de mucho tiempo y recursos; la dificultad de lograr que todas las Administraciones implicadas lleguen a un acuerdo en el seno de un procedimiento conjunto de análisis de riesgos; y la falta de coordinación entre tales Administraciones Tributarias, evidenciada cuando una multinacional participante tuvo que hacer frente a una inspección fiscal sobre cuestiones relativas a precios de transferencia que habían sido debatidas en el seno del ICAP.

En definitiva, todos estos aspectos susceptibles de mejora constituyen, indudablemente, los desafíos que el ICAP deberá abordar en el futuro próximo al objeto de consolidarse como un instrumento útil en la esfera del cumplimiento cooperativo multilateral.

4. CONCLUSIÓN

La filosofía del cumplimiento cooperativo se ha consolidado en los últimos años, tanto en la esfera interna como internacional (62). El impulso de la OCDE ha sido determinante en la asunción de este cambio de modelo relacional entre la Administración y el contribuyente, especialmente en el plano supranacional. En la misma línea, la UE anunció su intención de publicar, a lo largo de 2021, un marco de cumplimiento cooperativo a nivel internacional y multilateral (63).

El ICAP implantado por la OCDE en 2021 pretende escalonar los controles coordinados de los grupos empresariales con presencia internacional, a través de una relación permanente, basada en una evaluación inicial del riesgo fiscal del grupo.

Ello supone trascender el cumplimiento cooperativo a nivel interno y extenderlo a escala internacional, superando las decisiones aisladas de carácter unilateral. Tal proceder no solo implica ventajas para ambas partes, derivadas de la seguridad jurídica o "nivel de confort" que se logra, sino que además elude posibles controversias fiscales, atendida la consistencia/coherencia en la interpretación y tratamiento de las transacciones que realizan las multinacionales.

Y en: https://www.repsol.com/imagenes/global/en/2020-cooperative-relationships_tcm14-209344.pdf [Última consulta: 14-10-2021].

(61) Stanley-Smith, J. (2019): "Tax heads encourage more companies to use ICAP", en *International Tax Review*, 10 July. Disponible en: https://www.internationaltaxreview.com/article/b1fyd39qqsld3l/tax-heads-encourage-more-companies-to-use-icap [Última consulta: 14-10-2021] y en: https://www.internationaltaxreview.com/article/b1fydgpxsrlphm/the-negative-aspects-of-icap[Última consulta: 14-10-2021].

(62) No faltan, incluso, propuestas doctrinales recientes que abogan por diseñar programas de cumplimiento cooperativo multilateral en sede de personas físicas, tomando como modelo el ICAP. Véase, Marcovici, Ph. y Noked, N. (2021): "Cooperative Compliance Program for individuals and trusts: a proposal for a compliance passport", en *Journal of Tax Administration*, vol. 6, n.º 2. Disponible en: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3693571 [Última consulta: 14-10-2021].

(63) European Commission (2020): *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council. An Action Plan for fair and simple taxation supporting the recovery strategy*. COM (2020) 312 final, 15 July: 8.

Desde una perspectiva global el ICAP representa una pieza más del engranaje puesto en marcha por la OCDE y la UE, con el objetivo último de que el control del cumplimiento fiscal de las multinacionales se desarrolle íntegramente de forma multilateral. Se pretende construir un sistema en el que las comprobaciones de estos grupos y de sus operaciones transfronterizas sea realizado, en todas sus fases (desde el análisis de riesgos hasta la inspección), de modo multilateral, evitando así los supuestos de doble imposición y los eventuales litigios entre Estados. El ICAP constituye, desde este punto de vista, una herramienta de apoyo a otros mecanismos de cooperación administrativa internacional, como son los controles simultáneos (64), la presencia (65) en las actuaciones de asistencia y en controles simultáneos, así como las inspecciones conjuntas (66) (*Joint Audits*), cuya finalidad común es avanzar en la consecución de una mayor certeza fiscal multilateral.

A juzgar por el éxito del programa en sus dos ediciones en pruebas y de la valoración favorable tanto de las empresas como de las jurisdicciones partícipes –respaldada asimismo por un sector considerable de la doctrina–, cabe esperar que cada vez más Administraciones Tributarias se sumen a esta iniciativa que, no obstante, deberá todavía perfeccionarse en su versión permanente con el fin de alcanzar los retos indicados y aportar mayores beneficios a ambas partes implicadas.

BIBLIOGRAFÍA

Bronzewska, K. y Van Der Enden, E. (2014): "Tax Control Framework – A conceptual approach: the six nuances of good tax governance", *Bulletin for International Taxation*, vol. 68, n.º 11: 635-640.

Calderón Carrero, J. M. (2018): "El International (Tax) Compliance Assurance Programme (ICAP) desarrollado por la OCDE: ¿Hacia nuevos modelos multilaterales y cooperativos

(64) Esta figura se regula en el artículo 177 quáter de la LGT.

(65) El artículo 177 quinquies de la LGT arbitra el desarrollo de este tipo de actuaciones.

(66) A diferencia de los controles simultáneos y de la presencia en las actuaciones de asistencia y en controles simultáneos, cuya misión es el intercambio de información con otros Estados, las inspecciones conjuntas sí representan un claro paso adelante hacia la obtención de la seguridad jurídica fiscal internacional. Esta iniciativa, fomentada desde las organizaciones internacionales, tiene como hitos más destacados la Declaración de Oslo del *Forum on Tax Administration* (FTA) de 29 de diciembre de 2017, al hilo de la cual se anunció el proyecto de la OCDE sobre *Joint audit*, mediante el cual se anima a las Administraciones Tributarias a trabajar de forma conjunta en los procedimientos inspectores que afecten a transacciones internacionales, con la meta de adoptar decisiones conjuntas que reduzcan posibles disputas ulteriores entre los Estados; y la Declaración del Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la UE de octubre de 2018, a través de la cual se promueve la actuación coordinada de las distintas jurisdicciones tanto en la fase de análisis de riesgos como en la de control. No en vano, sobre la base de la Directiva 2011/16/UE se han emitido diversas recomendaciones encaminadas a establecer un marco coordinado para el desarrollo de procedimientos inspectores simultáneos sobre precios de transferencia entre Estados miembros de la UE, mediante el uso preferente de un enfoque de cumplimiento cooperativo. Véase: Calderón Carrero, J. M. (2019a): "El enfoque coordinado de inspecciones de precios de transferencia en la UE", en *Quincena Fiscal*, n.º 4 [BIB 2019\689].

de control fiscal de grandes contribuyentes?", *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 423: 5-32.

Calderón Carrero, J. M. (2019a): "El enfoque coordinado de inspecciones de precios de transferencia en la UE", *Quincena Fiscal*, n.º 4 [BIB 2019\689].

Calderón Carrero, J. M. (2019b): "Los marcos de control de riesgos fiscales en un contexto post-BEPS", *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 436: 5-52.

Castro de Luna, M. J. (2019): "Programa de garantía de Cumplimiento o *International Compliance Assurance Programme* (ICAP)", *Quincena Fiscal*, n.º 18 [BIB 2019\8649].

European Commission (2020): *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council. An Action Plan for fair and simple taxation supporting the recovery strategy*, COM (2020) 312 final, 15 July.

González Martínez, E. y Manrique López, E. (2019): "Programa internacional de cumplimiento cooperativo (ICAP): desarrollo y evolución", en M. Santana Lorenzo y C. García Novoa (dirs.): *Practicum Compliance Tributario 2020*, Thomson Reuters: 661-690.

Heidecke, B. y Slagter, L. (2018): "The International Compliance Assurance Programme and Joint Audits: a new epoch of transfer pricing tax audits?", *International Transfer Pricing Journal*, vol. 25, n.º 3.

Hein, R. y Russo, R. (eds.) (2020): "Co-operative Compliance and the OECD's International Compliance Assurance Programme", *EUCOTAX Series on European Taxation*, vol. 68, Wolters Kluwer.

IMF/OECD (2017): *Tax certainty Report for the G20 Finance Ministers*, March.

IMF/OECD (2019): *Progress Report on Tax Certainty for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors*, June.

Marcovici, Ph. y Noked, N. (2021): "Cooperative Compliance Program for individuals and trusts: a proposal for a compliance passport", *Journal of Tax Administration*, vol. 6, n.º 2.

Martini, M. H. (2020): "Introduction: An investigation of Co-operative Compliance Regimes and the ICAP", en R. Hein y R. Russo (eds.): *Co-operative Compliance and the OECD's International Compliance Assurance Programme*, Wolters Kluwer.

Martini, M. H. y Russo, R. (2021): "The International Compliance Assurance Programme: Review of the Full Programme", *Bulletin for International Taxation*, vol. 75, n.º 4.

Miñano Fernández, G. y Manero Ruiz, A. (2019): "Buenas prácticas tributarias en las empresas", en M. Santana Lorenzo y C. García Novoa (dirs.): *Practicum Compliance Tributario 2020*, Thomson Reuters: 139-155.

OECD (2006): *Final Seoul Declaration*.

OECD (2013): *Co-operative compliance: a framework. From enhanced relationship to cooperative compliance*, Paris.

OECD (2016): *Co-operative tax compliance: building better tax control frameworks*, Paris.

OECD (2018): *International Compliance Assurance Programme. Pilot Handbook*, Paris.

OECD (2019): *International Compliance Assurance Programme. Pilot Handbook* 2.0, Paris.

OECD (2021): *International Compliance Assurance Programme Handbook for Tax Administrations and MNE groups*, Paris.

Russo, R. y Martini, M. H. (2019): "The International Compliance Assurance Programme Reviewed: the future of cooperative tax compliance?", *Bulletin for International Taxation,* vol. 73, n.º 9.

Soler Roch, Mª. T. (2012): "Tax Administration versus taxpayer – a new deal?", *World Tax Journal*, vol. 4, n.º 3: 282-296.

Soler Roch, Mª. T. (2019): "Los retos tributarios del siglo XXI", *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 183: 31-45.

Soto Bernabeu, L. (2020): *Los programas de cumplimiento voluntario como estímulo a la regularización tributaria*, Tirant lo Blanch.

Stanley-Smith, J. (2019): "Tax heads encourage more companies to use ICAP", *International Tax Review*, 10 July.

Van Der Enden, E. y Bronzewska, K. (2014): "The concept of cooperative compliance", *Bulletin for International Taxation*, vol. 68, n.º 10: 567-572.