

Los modelos de cumplimiento cooperativo de carácter multilateral: especial referencia al Programa Europeo de Cumplimiento Cooperativo (ETACA)*

Multilateral cooperative compliance models: a special reference to the European Trust and Cooperation Approach (ETACA).

ARTURO ALDEA GAMARRA

UNIVERSIDAD DE VALLADOLID

arturo.aldea@uva.es

ORCID: <https://orcid.org/0009-0009-4207-1492>

Recibido: 19.10.2025 Aceptado: 19.12.2025

Cómo citar: Aldea Gamarra, Arturo, “Los modelos de cumplimiento cooperativo de carácter multilateral: especial referencia al Programa Europeo de Cumplimiento Cooperativo (ETACA)”, *Revista de Estudios Europeos* 87 (2026): 640–676.



Este artículo está sujeto a una [licencia “Creative Commons Reconocimiento-No Comercial” \(CC-BY-NC\)](#).

DOI: <https://doi.org/10.24197/37e10x12>

Resumen: El cumplimiento cooperativo de las obligaciones fiscales se ha posicionado como posible solución a los desafíos y necesidades existentes en el contexto tributario actual. En la época más reciente han comenzado a desarrollarse iniciativas multilaterales de raíz cooperativa que pretender suponer un paso más en esta senda. Las más relevantes son el ICAP en el marco de la OCDE y, recientemente, el ETACA en el ámbito comunitario. Aun cuando su desarrollo se encuentra en fases iniciales, ya es posible constatar algunos efectos derivados de su implementación práctica.

Palabras clave: cumplimiento; cooperativo; multilateral; ICAP; ETACA; UE.

Abstract: Co-operative tax compliance has emerged as a possible solution to the challenges and needs in the current tax context. In recently times, multilateral initiatives with co-operative roots have begun to be developed that aim to take a further step in this direction. The most relevant are ICAP in the OECD area and, recently, ETACA at EU level. Although their development is still in its early stages, it is already possible to observe some effects derived from their practical implementation.

Keywords: compliance; cooperative; ICAP; ETACA; UE.

* Esta comunicación se realiza en el marco del Proyecto de Investigación sobre «El Derecho tributario en la era del Compliance» (PID2020-118261RB-I00) financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación y con cargo a la convocatoria de contratos predoctorales UVa 2021 cofinanciada por el Banco Santander.

1. CONSIDERACIONES INTRODUCTORIAS: BREVE CONCEPTUALIZACIÓN DEL CUMPLIMIENTO COOPERATIVO.

Los modelos tradicionales de cumplimiento tributario, organizados con arreglo a jurisdicciones y fronteras nacionales, se han mostrado un tanto ineficaces en el nuevo contexto tributario determinado por la globalización, el desarrollo de las nuevas tecnologías, la aparición de los nuevos modelos de negocio y de la economía digital y el clima de moral fiscal y tolerancia cero al fraude, entre otros factores. El actual modelo de gestión tributaria «de carácter represivo, inmovilista, jerarquizado y burocrático» no sirve para satisfacer de forma efectiva las necesidades que demanda la nueva escena fiscal¹. La doctrina, sobre todo en la literatura anglosajona, utiliza la metáfora del juego del escondite –*hide and seek o catch me if you can*– para encarnar la operativa del modelo tradicional de aplicación de los tributos: «el contribuyente sistemáticamente trataría de esconderse (eludir o evadir) y a la Administración le correspondería perseguirle y desenmascararle (regularizar)»².

La OCDE, consciente de esta situación, ha venido desarrollando desde los primeros años de la década de los dos mil una ingente actividad investigadora que ha dado como resultado la configuración de un nuevo modelo de cumplimiento tributario: el cumplimiento cooperativo de las obligaciones fiscales o *co-operative tax compliance*. En puridad, se trata de una nueva forma de concebir las relaciones entre las autoridades fiscales y los contribuyentes, un nuevo modo de afrontar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, sobre la base de la transparencia y la confianza mutua y dejando atrás la confrontación y la exigibilidad en sentido estricto. La relación cooperativa se postula como alternativa al modelo típico favoreciendo la colaboración, sobre la premisa de la confrontación, y basándose en el establecimiento y mantenimiento de una confianza mutua entre las partes, más que en las obligaciones estrictamente exigibles.

Así pues, entre los atributos o principios informadores que se encuentran en la esencia de este nuevo modelo, y sobre los que se han de

¹ RUIBAL PEREIRA, L. (2010): «Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las Administraciones tributarias en la lucha contra el fraude fiscal», *Crónica tributaria*, núm. 134, pp. 148.

² ROZAS VALDÉS, J.A. (2016): «Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva de derecho comparado desde el sistema tributario español», *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 6, pp. 29.

asentar las relaciones entre las autoridades fiscales y los obligados tributarios, cabe distinguir la confianza mutua, la transparencia, la revelación (voluntaria) de información y la previsibilidad y seguridad tributaria por adelantado. Todos ellos han sido tratados y desarrollados en diversos trabajos que la OCDE ha ido publicando durante estos años con el propósito de perfilar o precisar lo que habría de constituir un modelo de cumplimiento cooperativo plenamente funcional o, más bien, los parámetros o elementos que necesariamente han de estar presentes en su instrumentación. Entre los más relevantes, cabría citar el «*Study into the Role of Tax Intermediaries*» del año 2008, donde se menciona por primera vez de manera expresa el concepto de *enhanced relationship* o «relación mejorada»; el informe «*Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Cooperative Compliance*» del año 2013, que hace balance de las experiencias de algunos países que habían comenzado a implantar sus postulados, tratándose también algunas cuestiones relacionadas con su compatibilidad con el principio de igualdad ante la ley, el alcance del concepto «espíritu de la ley», la resolución de conflictos, los mecanismos de control de las empresas o la gobernanza interna de las Administraciones tributarias; el estudio «*Co-Operative Tax Compliance. Building Better Tax Control Frameworks*» del año 2016, enfocado en la figura de los Marcos de Control Fiscal (MCF), particularmente, en las características esenciales que deberán de reunir estos instrumentos y las directrices que habrán de seguirse al objeto de facilitar su diseño; y, finalmente, el «*International Compliance Assurance Programme: Pilot Handbook*» del año 2017, que supuso la puesta en marcha de un programa de cumplimiento cooperativo multilateral entre grupos de multinacionales contribuyentes y varias Administraciones tributarias nacionales, reeditándose años más tarde una versión 2.0 del mismo.

En términos formales, la instrumentación de todos los modelos nacionales de cumplimiento cooperativo se llevará a cabo entre los mismos sujetos que conforman la relación jurídico-tributaria básica. Ahora bien, cooperar significa, según la RAE, «obrar juntamente con otro u otros para la consecución de un fin común», lo que va a implicar numerosas concesiones recíprocas para obtener una adecuada observancia de la normativa fiscal que satisfaga a todos los intervinientes. El objetivo que persiguen los nuevos modelos de cumplimiento cooperativo es mejorar la aplicación del ordenamiento fiscal y ello se pretende a través del incremento de los niveles de cumplimiento voluntario. Para que esto pueda ser posible es necesario que las partes se muestren dispuestas a realizar

concesiones recíprocas e inicien un cambio de actitud adoptando una nueva filosofía a la hora de interactuar en el espectro tributario.

Asimismo, es importante partir de la consideración de que la relación cooperativa no pretende modificar el estatuto o régimen jurídico de las Administraciones tributarias ni de los contribuyentes, sino que el propósito perseguido, como se ha dicho, es impulsar un cambio de actitud en las mismas partes intervinientes con el fin de establecer un modelo relacional basado en la cooperación y en la confianza recíproca. Tales circunstancias tendrán una importante significación a la hora de determinar las fórmulas jurídicas que se emplearán para llevar a cabo la implantación de este nuevo modelo. Así, para dar encaje a los presupuestos de la relación cooperativa, el arquetipo jurídico que mejor se adapta a sus postulados y necesidades es el *soft law*, por lo que su implementación se está llevando a cabo fundamentalmente a través de instrumentos de este tipo, sin perjuicio de que a la postre algunas de sus directrices puedan materializarse en derecho estrictamente vinculante.

Teniendo todo esto en cuenta, para que la relación de cooperación sea eficaz y posibilite la mejor realización de las obligaciones tributarias, cada una de las partes interviene en la misma (Administración tributaria, contribuyentes e intermediarios fiscales) habrán de asumir e interiorizar distintos compromisos y actuaciones que contribuyan a materializar los postulados del cumplimiento cooperativo.

En lo que respecta a los poderes y autoridades tributarios, se requiere un esfuerzo para reformular su cultura organizativa y superar el tradicional modelo de fiscalización a posteriori, situándose en unos términos de mayor colaboración y fomentando la participación de los obligados tributarios en este punto. Ello necesariamente ha de traducirse en algunos compromisos concretos. Uno de los puntos más cruciales son las técnicas de gestión pública de los riesgos fiscales a través de las que se identifican y seleccionan contribuyentes en función de su perfil de riesgo, procurando una asignación más eficiente de los limitados recursos públicos. Todo ello se enmarca de manera global en lo que se ha denominado como buena gobernanza cooperativa, cristalizando asimismo en una serie buenas prácticas que han llevado a otro nivel la aplicación de las siguientes políticas: (a) Mecanismos de información y asistencia; (b) Modelo de control sistémico *ex ante*; (c) Resolución de conflictos; y (d) Políticas estructurales vinculadas con el personal público.

Las empresas contribuyentes, por su parte, deberán procurar también ciertas modificaciones en sus modos de proceder y, sobre todo, en sus

estructuras de control internas. Así, habrán de poner en práctica MCF que, por un lado, permitan llevar a cabo un adecuado cumplimiento y gestión de las obligaciones fiscales y de los riesgos asociados a las mismas; y, por otro, ofrezcan a las autoridades públicas garantías verificables acerca de las anteriores circunstancias. Además de ello, la actuación general de estos actores del sistema deberá ajustarse a las implicaciones y exigencias del buen gobierno corporativo en materia tributaria y la responsabilidad fiscal corporativa, tratando de evidenciar una conducta de cumplimiento fiscalmente responsable.

Por último, los intermediarios fiscales también serán un eslabón imprescindible de la relación cooperativa. Sus funciones verán incrementada su importancia en este nuevo contexto, fundamentalmente, en dos campos. En primer término, como partícipes necesarios para la correcta aplicación del sistema tributario y la asistencia a los contribuyentes. Y, en segundo lugar, en materia de transparencia fiscal, articulándose en torno a ellos los mecanismos de revelación proactiva de información relevante (*mandatory disclosure rules*) vinculados con la Planificación Fiscal Agresiva.

Así pues, con el establecimiento de la relación cooperativa se pretende que las partes voluntariamente vayan más allá de las obligaciones establecidas en la normativa tributaria. Se busca que no se interactúe únicamente por referencia a lo que cada uno de los sujetos intervinientes está compelido a hacer legalmente, sino que habida cuenta de los intereses convergentes que comparten, tratar de configurar un entorno de confianza recíproca que les resulte atractivo para desarrollar una relación de colaboración orientada a lograr el beneficio común.

El presente trabajo tiene por objeto explorar específicamente las distintas iniciativas de cumplimiento cooperativo de carácter multilateral que se han puesto en marcha hasta la fecha, esto es, aquellas que involucran a un Estado y a varias jurisdicciones nacionales de manera simultánea. Fundamentalmente, se pueden identificar dos: a nivel global, el ICAP, impulsado por la OCDE desde hace ya algunos años; y, en el ámbito comunitario, el ETACA, puesto en marcha por la UE en fecha recientes. Con este análisis se pretende examinar su evolución y recorrido, contrastando sus principales similitudes y diferencias.

2. ANTECEDENTES: *INTERNATIONAL COMPLIANCE ASSURANCE PROGRAMME (ICAP)*

En el mes junio del año 2017, tras varias versiones preliminares, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE dio a conocer el «*ICAP Operating Manual*». Meses más tarde, el *Forum on Tax Administration* (FTA) publicaría un documento titulado «*International Compliance Assurance Programme: Pilot Handbook*»³ cuyo contenido, si bien no coincidía íntegramente con lo recogido en aquel dossier, era prácticamente idéntico. Se trata de un manual operativo que establece las líneas generales para llevar a cabo un programa de cumplimiento cooperativo multilateral entre un grupo multinacional contribuyente (grupo MNE, por sus siglas en inglés) y dos o más Administraciones tributarias nacionales. Estos trabajos fueron el resultado de diversas reuniones mantenidas con representantes de varias Administraciones tributarias, en concreto, fueron ocho las autoridades nacionales impulsoras que en enero de 2018 pusieron en marcha este primer programa piloto (Australia, Canadá, Italia, Japón, Países Bajos, Reino Unido, Estados Unidos y España).

En marzo del año 2019, una vez concluido el primer programa piloto ICAP, se puso en marcha una versión 2.0 del mismo, el «*International Compliance Assurance Programme: Pilot Handbook 2.0*»⁴, con el propósito de perfeccionar el proceso multilateral de análisis de riesgos y reforzar el objetivo de proporcionar mayor seguridad fiscal a nivel internacional. Esta nueva fase del proyecto incorporó a nueve Administraciones tributarias más (Alemania, Austria, Bélgica, Dinamarca, Finlandia, Irlanda, Luxemburgo, Noruega y Polonia), además de mantener a todas las anteriores.

Finalmente, tras los nada desdeñables resultados que arrojaron ambas pruebas piloto, la OCDE decidió en 2021 consolidar la aplicación estable de esta iniciativa de análisis coordinado y multilateral de riesgos fiscales dotándola de carácter permanente. A fecha 6 de mayo de 2025 el número de Estados participantes asciende a cincuenta y cuatro⁵.

³ OCDE (2018). *International Compliance Assurance Programme: Pilot Handbook*. Working Document. OECD Publishing. < <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/international-compliance-assurance-programme-pilot-handbook.pdf> >

⁴ OECD (2019). *International Compliance Assurance Programme: Pilot Handbook 2.0*. OECD Publishing. < www.oecd.org/www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/internationalcompliance-assurance-programme-pilot-handbook-2.0.htm >

⁵ La relación de Administraciones participantes puede consultarse en el siguiente enlace: <https://www.oecd.org/en/networks/oecd-forum-on-tax-administration.html#membership>

2. 1. Principios impulsores del ICAP

El manual del ICAP señala seis factores clave (*key drivers*) como impulsores del desarrollo del programa⁶:

- Información mejor y más estandarizada para la evaluación del riesgo. En particular, se toma en consideración la Acción 13 del plan BEPS y su obligación derivada para los grupos multinacionales de presentar un informe País por País (*CbC Report*, por sus siglas en inglés). Las Administraciones tributarias pueden trabajar con dicha información a escala global para efectuar los análisis de riesgos, de ahí que surja el interés de adoptar un enfoque coordinado y multilateral en la valoración tanto de la información contenida en los *CbC Reports* como en la documentación sobre precios de transferencia.
- Revisión global de los Procedimientos Amistosos o *Mutual Agreement Procedure* (MAP). A consecuencia de la Acción 14 del plan BEPS, se han implementado procedimientos MAP cada vez más efectivos y eficientes a través de medidas destinadas a reducir los riesgos de incertidumbre y de doble imposición. Este tipo de iniciativas pueden verse complementadas y beneficiadas por un modelo de cumplimiento cooperativo multilateral que sea capaz de prevenir los conflictos innecesarios y, de forma consecuente, evitar que surjan nuevos procedimientos amistosos. En este parecer, algunos autores han considerado el ICAP como un mecanismo de prevención de controversias fiscales sin precedentes⁷.

⁶ GONZÁLEZ MARTÍNEZ, E. y MANRIQUE LÓPEZ, E. (2019): «Programa internacional de cumplimiento cooperativo (ICAP): desarrollo y evolución». In GUERVÓS MAÍLLO, M. A. et al.: *Practicum Compliance Tributario 2020*, directores Margarita Santana Lorenzo y César García Novoa. Cizur Menor, Navarra: Thomson Reuters-Aranzadi, pp. 665.

⁷ 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?», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos. CEF*, núm. 423, pp. 8.

- El establecimiento de marcos adecuados de cumplimiento. El FTA a lo largo de los años ha identificado y desarrollado numerosas herramientas para la gestión de los riesgos de incumplimiento. El propósito principal es capacitar y dotar a las Administraciones tributarias de los conocimientos y habilidades necesarios que les permiten adoptar un nuevo enfoque común y analizar los riesgos fiscales a nivel multilateral.
- Avances en materia de cooperación internacional. En la época reciente, la colaboración entre las Administraciones que forman parte del FTA se ha intensificado de manera considerable y ello se manifiesta tanto en la profundidad de los estudios llevados a cabo como en la frecuencia de las reuniones y contactos mantenidos. Asimismo, se han desarrollado un gran número de foros, como el *Joint International Taskforce on Shared Intelligence and Collaboration (JITSIC)* y el *Large Business International Programme of the FTA (LBIP)*, que favorecen el intercambio de información y respaldan las interacciones conjuntas y multilaterales.
- La búsqueda de instrumentos que puedan incrementar la seguridad jurídica tributaria de los grupos multinacionales. Los programas como ICAP, basados en una mayor transparencia y cooperación multilateral, pueden constituir el medio idóneo para otorgar una mayor seguridad fiscal internacional tanto a los grupos multinacionales como a los poderes públicos. A través de este tipo de instrumentos se pretenden reducir los costes de cumplimiento que deban soportar los obligados tributarios de menor riesgo e intensificar la actividad inspectora sobre aquellos que por el contrario evidencien una situación de riesgo fiscal más preocupante.
- El contexto multilateral como medio para proporcionar mayores garantías a las Administraciones tributarias. Como consecuencia del BEPS y de todas sus medidas implementadas en la práctica, las autoridades nacionales disponen de una gran cantidad de información que puede ser utilizada para identificar y reaccionar ante los riesgos de incumplimiento de una forma más efectiva y

eficiente. Los programas internacionales de cumplimiento pueden proporcionar garantías adicionales a las Administraciones participantes al constituir una base más sólida para la evaluación de riesgos, permitiendo que la toma de decisiones se realice en consulta con las autoridades otros Estados en lugar de unilateralmente.

2. 2. Alcance del ICAP

El alcance del primer programa piloto de cumplimiento cooperativo multilateral se determinó atendiendo a tres factores:

- Administraciones tributarias incluidas: por cuestiones operativas y de capacidad las ocho Administraciones tributarias participantes no intervinieron en todas las evaluaciones de riesgos llevadas a cabo en cada jurisdicción en relación con cada grupo multinacional, sino que ello se hizo depender de los acuerdos particulares que se suscribieron en cada caso. Normalmente, la participación de una determinada Administración tributaria se supedita a factores como el nivel de actividad del grupo multinacional llevado a cabo en cada territorio, la cantidad de ingresos percibidos y los recursos que fueran necesarios. En general, se valora la presencia de la multinacional en cada jurisdicción en cuestión.
- Riesgos objeto de análisis: el ICAP podría haber cubierto un amplio espectro de riesgos internacionales y transfronterizos, pero para que realmente fuera efectivo, y más en una etapa tan temprana, se consideró necesario delimitar su perímetro de actuación a los riesgos fiscales internacionales que preocupaban y eran comunes a todas las Administraciones tributarias involucradas. Por esta razón, inicialmente se seleccionaron como riesgos fiscales objeto de su análisis los siguientes:
 - Riesgos en materia de precios de transferencia.
 - Riesgos en materia de establecimientos permanentes.

Del mismo modo, es importante destacar que ya en la redacción inicial del ICAP se mencionaba la posibilidad de incluir en el futuro otros riesgos fiscales internacionales relevantes a través de

acuerdos suscritos entre los grupos multinacionales y las Administraciones tributarias participantes.

- Periodos comprendidos: en el primer manual del ICAP se preveía que los periodos cubiertos por el programa fueran aquellos que comenzaran a partir del 1 de enero de 2016, coincidiendo así con el período impositivo del grupo multinacional para presentar el *CbC Report*. El ICAP se diseñó con un carácter prospectivo, previendo la posibilidad de extender la garantía fiscal, además del período objeto de análisis, a los dos períodos impositivos sucesivos, eso sí, siempre que no ocurrieran cambios determinantes durante este tiempo. Para ello, los grupos multinacionales tuvieron que comprometerse a notificar cualquier cambio o eventualidad que pudiera afectar a los riesgos cubiertos o a los resultados de la evaluación. Esta comunicación debía producirse en el menor tiempo posible, tanto si la circunstancia determinante ya se hubiera producido como si se tenía conocimiento de que la misma se iba a producir⁸.

2. 3. Desarrollo del programa: el procedimiento cooperativo de análisis multilateral de riesgos.

El desarrollo práctico del ICAP se compone de varias fases sucesivas que a su vez se descomponen en distintas secuencias. Resulta necesario poner de manifiesto que, siendo una cualidad casi inherente al carácter piloto del programa, el proyecto se diseñó de una forma considerablemente flexible y capaz de adaptarse a las necesidades tanto de las Administraciones tributarias participantes como de los grupos multinacionales. A este respecto, podemos indicar que en el curso de su desarrollo inicial no se siguieron de manera absolutamente estricta todas las directrices contenidas en el manual, ya que en algunas ocasiones se advirtieron dificultades prácticas que no pudieron preverse en el momento de su redacción y que obligaron a modificar algunos procedimientos. Algunas

⁸ GONZÁLEZ MARTÍNEZ, E. y MANRIQUE LÓPEZ, E. (2019): «Programa internacional de cumplimiento cooperativo (ICAP): desarrollo y evolución». In GUERVÓS MAÍLLO, M. A. et al.: *Practicum Compliance Tributario 2020*, Ob. Cit., pp. 670.

de estas cuestiones, como se verá, han sido subsanadas en la versión 2.0 del Manual y en la versión permanente de 2021.

A – Selección de los grupos multinacionales participantes.

En cuanto a la delimitación del ámbito subjetivo del programa, se comenzó por identificar a un número reducido de grupos empresariales cuyas matrices residían en el territorio de alguna de las ocho Administraciones tributarias participantes y se llevó a cabo un primer contacto, más o menos formal, en algunos casos en forma de invitación a participar en el mismo.

A este respecto, CALDERÓN CARRERO sostiene que «sin perjuicio de que una administración [...] pueda ‘invitar’ al grupo MNE a participar en el ICAP, le corresponde al contribuyente solicitar a la autoridad fiscal competente del estado de residencia de la matriz (*Lead Country*) su interés y candidatura para participar en el ICAP», y señala como elementos mínimos que deben incluir dichas solicitudes los siguientes: (1) Una valoración sobre el cumplimiento de los criterios de elegibilidad; (2) Cualquier otro riesgo fiscal adicional que meritase valoración; (3) La propuesta de entidades del grupo que quedarían comprendidas en el programa; y (4) Los períodos impositivos potencialmente cubiertos por el programa⁹.

En cualquier caso, una vez establecido el contacto entre ambas partes, se procedió a analizar la información proporcionada por los grupos multinacionales y se seleccionó a los candidatos que se consideraron más idóneos. Posteriormente, cada Administración tributaria manifestó su interés en participar o no en los distintos análisis de riesgos que serían llevados a cabo con cada grupo multinacional. Como regla general, la Administración tributaria de la jurisdicción a la que perteneciera la matriz del grupo actuaría como Administración principal y las demás Administraciones que manifestaran interés en participar en su análisis intervendrían como Administraciones colaboradoras. Los factores más habituales que llevaron a las Administraciones tributarias a declinar la participación en alguno de los análisis de riesgos propuestos fueron, entre otros, la poca presencia del grupo en su territorio, la disposición de

⁹ 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?», *Ob. Cit.*, pp. 15.

recursos limitados o que el grupo MNE no formara parte de los programas de cumplimiento cooperativo llevados a cabo en su jurisdicción. Finalmente, se llegó a un acuerdo para determinar qué jurisdicciones participarían en el análisis y evaluación de riesgos de cada grupo multinacional y se comunicó a la matriz de los mismas¹⁰.

B – ICAP Documentation Package

Como parte del acuerdo suscrito, los distintos grupos multinacionales se comprometieron a proporcionar a las Administraciones tributarias participantes en su análisis de riesgos un amplio paquete de documentación cuyo contenido se detallaba en el Anexo 1 del «*ICAP: Pilot Handbook*». Dependiendo de lo previsto en cada acuerdo suscrito, se contemplaron dos formas de entregar la información requerida: bien el grupo multinacional podía ser el que directamente proporcionase los datos a la Administración tributaria donde radicase su matriz y esta se los hiciera llegar al resto de Administraciones participantes; bien directamente el propio grupo multinacional se encargaría de coordinar el envío a cada una de las Administraciones tributarias participantes en su análisis.

Aproximadamente seis semanas después de que la documentación fuese entregada, estaba previsto que se celebrara una reunión inicial (*kick-off meeting*) con la finalidad de que la multinacional explicase el contenido básico del paquete de documentación suministrado. Las explicaciones se centraron, entre otras cuestiones, en la actividad desarrollada por el grupo, las operaciones de reestructuración que se hubieran llevado a cabo en los últimos tres años, la descripción general de la cadena de valor del grupo, el marco de control fiscal establecido o la explicación del archivo maestro y del informe País por País¹¹.

¹⁰ En el caso de España, se concibió únicamente la posibilidad de trabajar con grupos multinacionales adscritos al Código de Buenas Prácticas y se cursó una invitación a seis multinacionales con matriz española y presencia en las jurisdicciones de los demás Estados participantes, de las que finalmente resultaría seleccionada una. De este modo, la AEAT ha intervenido como Administración principal o coordinadora en un único caso y como Administración satélite o colaboradora en dos más. Por su parte, la multinacional española seleccionada, además de por la AEAT, ha sido evaluada por las Administraciones tributarias de otros cuatro Estados. GONZÁLEZ MARTÍNEZ, E. y MANRIQUE LÓPEZ, E. (2019): «Programa internacional de cumplimiento cooperativo (ICAP): desarrollo y evolución». In GUERVÓS MAÍLLO, M. A. et al.: *Practicum Compliance Tributario 2020*, Ob. Cit., pp. 667.

¹¹ *Ibíd.*, pp. 669.

C – Evaluación de riesgos *sensu stricto*

Inicialmente el proceso de evaluación de riesgos diseñado en el programa piloto ICAP estaba integrado por dos fases:

- «*Level 1 risk assessment*»: El nivel 1 tenía como finalidad realizar una evaluación de riesgos muy general desde una perspectiva «*high level*». Se preveía un plazo de duración aproximado de ocho semanas, prorrogable por otras ocho. Esta primera subfase pretendía desarrollar una colaboración entre todas las Administraciones participantes en el análisis de riesgos y el grupo MNE que resultaba analizado, para así compartir y contrastar valoraciones a fin de determinar el grado de riesgo. Para ello, se requería un contacto continuo entre todas las partes que se llevó a cabo, sobre todo, a través de conferencias telefónicas y reuniones presenciales.

El «*pilot handbook*» del ICAP preveía dos posibles formas de finalizar este nivel 1 de análisis de riesgos: (a) La constatación de que el grupo multinacional presentaba un riesgo bajo o nulo, pasando directamente a la última fase que veremos a continuación («*Outcome letters*»); y (b) Que no se pudiera concluir en el plazo previsto, y teniendo en cuenta las posibles prórrogas, que el grupo multinacional presentaba un bajo riesgo y, por ello, se debiera dar paso al nivel 2 de la fase de análisis.

- «*Level 2 risk assessment*»: El nivel 2 del análisis de riesgos no tenía carácter preceptivo, sino que se trataba de una subfase potestativa o facultativa. La duración prevista para este análisis se fijó, aproximadamente, en cinco meses, ampliables por otras tres semanas. Se utilizó en aquellos casos en los que no fue posible determinar en el nivel 1 que el grupo MNE presentaba un riesgo bajo o nulo y, por ello, era necesario realizar un análisis más profundo y exhaustivo. No obstante, esta evaluación no se centraba tanto en la detección y valoración de los riesgos, sino que se orientaba más hacia el control («*assurance*») de los mismos a través de diversas medidas enfocadas a su eliminación o, por lo menos, a su reducción a un nivel aceptable (bajo riesgo). Como se

verá más adelante, este segundo nivel de evaluación de riesgos fue suprimido en la versión 2.0 del *pilot handbook*.

D – Outcome Letters

El proceso de evaluación de riesgos concluye con la emisión de una *outcome letter* o nota de evaluación por parte de cada Administración tributaria participante. Su función es proporcionar seguridad jurídica respecto de los riesgos cubiertos que han sido objeto de valoración¹². Estas notas contienen los resultados de los análisis de riesgos señalando tanto aquellos que se consideran asegurados en relación con los periodos cubiertos como las operaciones que no se estiman aceptables. En este último caso, la nota de resultados podrá indicar las medidas que fueran necesarias para solventar esos riesgos, dando la posibilidad al grupo MNE de garantizarlos a través de una declaración complementaria¹³.

Por su parte, en aquellos casos en los que no se pueda concluir que el grupo MNE presenta un bajo riesgo y, por tanto, no se obtenga una evaluación positiva, el «*ICAP Pilot Handbook*» se limita a señalar que el tratamiento de dichos riesgos pasará a ser objeto de los programas internos de cumplimiento cooperativos llevados a cabo por cada Estado.

La elaboración de las notas deberá realizarse con arreglo a la normativa y procedimiento internos de cada país, no obstante, con la finalidad de que todas las evaluaciones de riesgos sean más o menos homogéneas, el «*ICAP Pilot Handbook*» establece una serie de orientaciones sobre el contenido mínimo que estas notas pueden incluir:

- Los pasos llevados a cabo durante la fase de evaluación, así como las recomendaciones y conclusiones alcanzadas.

¹² La Administración tributaria principal, además de la nota de evaluación, emitirá una nota de finalización («*completion letter*») donde pondrá de manifiesto que el análisis de riesgos ha concluido.

¹³ Tal y como sostienen GONZÁLEZ MARTÍNEZ y MANRIQUE LÓPEZ, la referida carta de resultados «no es un acto administrativo convencional, pero constituye un parecer administrativo sobre la situación tributaria de la entidad y podrá tener algún efecto, ya que constituye un pronunciamiento de la Administración tributaria que está poniendo de relieve una valoración de la entidad o del grupo económico». GONZÁLEZ MARTÍNEZ, E. y MANRIQUE LÓPEZ, E. (2019): «Programa internacional de cumplimiento cooperativo (ICAP): desarrollo y evolución». In GUERVÓS MAÍLLO, M. A. et al.: *Practicum Compliance Tributario 2020*, Ob. Cit., pp. 689.

- Las actuaciones que el grupo MNE se ha comprometido a realizar para garantizar la seguridad jurídica respecto de sus posiciones fiscales analizadas.
- Una enumeración y calificación de los riesgos objeto de análisis, detallando los que se consideran de nulo o bajo riesgo.
- Por último, se prevé la posibilidad de incluir limitaciones o advertencias específicas en relación con determinados riesgos o actuaciones del grupo.

Puede ocurrir que la valoración otorgada por una Administración tributaria respecto a determinados riesgos u operaciones concretas sea distinta de la emitida por otra. En estos casos se prevé la posibilidad de entablar procedimientos amistosos entre las Administraciones tributarias participantes para armonizar los puntos en desacuerdo.

Finalmente, una cuestión que ha sido ampliamente debatida tiene que ver con el destinatario de la nota de evaluación. La primera versión del «*ICAP Pilot Handbook*» no establecía ninguna referencia concreta sobre esta cuestión y se dejaba abierto un amplio margen de posibilidades que debía concretarse teniendo en cuenta las preferencias de cada Administración tributaria. Ante esta situación, se hacía necesario un cierto grado de coordinación entre las distintas Administraciones participantes para que el grupo MNE recibiera estas cartas más o menos al mismo tiempo. Por tales razones el «*ICAP Pilot Handbook 2.0*» prevé expresamente cuatro posibilidades a este respecto, aunque no se trate de una lista cerrada:

- Las notas de evaluación emitidas por cada Administración participante se envían a la matriz del grupo MNE por la Administración tributaria principal.
- Cada Administración tributaria participante envía su nota de evaluación a la matriz del grupo MNE. La Administración tributaria principal deberá velar por que la emisión de las notas se realice de forma coordinada y aproximadamente al mismo tiempo.
- Cada Administración tributaria enviará su nota de evaluación a la filial del grupo o, en su caso, a la matriz situada en su territorio. Es la forma menos deseable, pero no se cierra la puerta en pro de la flexibilidad que configura el programa.
- Una combinación de todas las formas anteriores.

2. 4. ICAP Pilot Handbook 2.0

El «*ICAP Pilot Handbook 2.0*» constituye un manual revisado que, habida cuenta de la experiencia adquirida, pretende mejorar el rendimiento de su versión original incorporando nuevas cuestiones y modificando otras ya existentes cuyo funcionamiento no ha sido plenamente satisfactorio. De forma muy sucinta vamos a tratar de exponer las cuestiones más relevantes que se incluyen en esta versión revisada del ICAP:

- En primer lugar, se suprime la distinción entre los niveles 1 y 2 de la fase de evaluación de riesgos al considerarse la misma inoperante, puesto que el análisis más detallado y profundo que se supone era el nivel 2, en la práctica, ya se estaba llevando a cabo en el nivel 1. De este modo, habrá una única fase en el proceso de evaluación de riesgos.
- Dentro del capítulo III de este manual revisado se incluye un apartado específico («*suitability*») dedicado a la idoneidad de los grupos multinacionales, donde se detallan una serie de factores o requisitos que estos deben tener en cuenta para poder valorar su participación en el programa. En síntesis, son los siguientes:
 - Si la matriz del grupo MNE reside en la jurisdicción de alguna de las Administraciones tributarias participantes en el ICAP.
 - La presencia, el volumen y la entidad de los riesgos presentes en el territorio de las Administraciones tributarias participantes en el ICAP.
 - Que el grupo MNE esté obligado a presentar el *CbC Report* en la jurisdicción donde se encuentre su matriz.
 - La estrategia fiscal debe estar claramente documentada y aprobada a nivel del consejo de administración.
 - El grupo MNE debe contar con un marco de control fiscal efectivo a nivel global.
 - Que el grupo multinacional se comprometa a cooperar y actuar de manera transparente durante todo el desarrollo del programa.

Del mismo modo, en el epígrafe siguiente («*scope*»), el *ICAP 2.0* alude a una serie de criterios orientativos que las Administraciones tributarias deberán considerar a la hora de decidir si participar o no en los análisis de riesgos que se propongan en el marco del programa:

- La presencia del grupo en la jurisdicción de la Administración tributaria, así como el volumen y la entidad de los riesgos presentes en la misma.
- La predisposición de la Administración tributaria de la jurisdicción donde resida la matriz del grupo MNE para actuar como Administración principal, así como la voluntad de las demás Administraciones en cuyo territorio el grupo realice actividades u operaciones significativamente relevantes para intervenir como Administraciones colaboradoras.
- El grado de riesgo que impliquen las posiciones fiscales adoptadas por el grupo MNE y la percepción del mismo que tengan las Administraciones tributarias.
- La existencia de herramientas alternativas que proporcionen seguridad jurídica tributaria.
- La disponibilidad de recursos de las Administraciones tributarias para llevar a cabo los análisis de riesgos en el marco del ICAP.

Sobre este particular, la versión original del «*ICAP Pilot Handbook*» no contenía ninguna referencia explícita relativa a qué condiciones o criterios debían considerar los grupos MNE y las Administraciones tributarias para establecer su grado de adecuación a fin de participar en el programa. No obstante lo anterior, resulta necesario mencionar que el *ICAP Operating Manual*, aunque fuera de forma muy discreta, sí establecía una serie de indicadores orientativos de buenas prácticas fiscales que las Administraciones tributarias debían tener en cuenta para valorar la participación de los grupos multinacionales en

el ICAP, en particular, el perfil de bajo riesgo que se buscaba en estas entidades participantes¹⁴.

- Se aumenta el nivel de flexibilidad tanto en los períodos objeto de análisis, que ahora deberán ser acordados por las partes intervinientes, como en la organización y forma de llevar a cabo las reuniones que tienen lugar al inicio de los procedimientos de análisis de riesgos (*kick-off meetings*).
- Dentro del procedimiento de análisis se ha incorporado una nueva fase («*Stage II: Scoping*») orientada a la determinación del alcance de las evaluaciones de riesgos, así como la posibilidad de llevar a cabo otra destinada a la resolución de los eventuales conflictos que pudieran surgir.
- Se han realizado cambios en el paquete de documentación que deben aportar los grupos multinacionales con el objetivo de reducir las cargas soportadas, sobre todo, en las fases iniciales del programa.
- Finalmente, se ha incluido un capítulo específico («*The role of participants in an ICAP risk assessment*») que describe con detalle el papel que desempeñan cada una de las partes intervinientes en el proceso de análisis de riesgos: la Administración tributaria principal, las Administraciones tributarias colaboradoras y los grupos MNE.

2. 5. Beneficios derivados del programa ICAP

Tanto el manual ICAP original como su versión 2.0 destinan un epígrafe específico a tratar de exponer los beneficios potenciales que tiene

¹⁴ 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?», *Ob. Cit.*, pp. 13.

el programa. Habida cuenta del desarrollo práctico del mismo y de la experiencia adquirida, se puede confirmar que tales beneficios esperados se han materializado en ventajas reales y efectivas. En particular, convenimos a señalar los siguientes:

- El ICAP ofrece a las autoridades tributarias la posibilidad de realizar un análisis cualificado y en profundidad de la información que los grupos multinacionales deben proporcionar al inicio del programa, en especial, del contenido de los Informes País por País, los cuáles serán detallados por las empresas.
- En consonancia con los fines generales del cumplimiento cooperativo, el ICAP propicia una organización más eficiente de los recursos tanto para los grupos multinacionales, que en un único procedimiento podrán explicar sus posiciones fiscales a las autoridades de varias jurisdicciones, como para las Administraciones tributarias, que obtendrán de forma voluntaria acceso a un volumen de información significativamente relevante, además de la posibilidad de obtener aclaraciones sobre la misma por parte de las empresas contribuyentes.
- El programa ICAP es la vía más ágil y rápida para lograr seguridad jurídica tributaria a nivel multilateral, eso sí, debe matizarse que el grado de certeza que se puede obtener a través de este método es inferior respecto del que se deriva de otras herramientas como pueden ser las APAs bilaterales o multilaterales (*Advance Pricing Agreements*).
- A consecuencia de la relación de confianza recíproca establecida entre las Administraciones tributarias y los grupos multinacionales, se presume que el número de conflictos se verá reducido notablemente y, con ello, el planteamiento de los Procedimientos Amistosos (MAP, por sus siglas en inglés) destinados a su resolución.

2. 6. Versión permanente del programa: *ICAP Handbook 2021*.

En diciembre del año 2020, dada la valoración satisfactoria expresada por las partes y su deseo de continuar con esta iniciativa internacional, se anunció el establecimiento permanente y continuado del programa ICAP, sin estar sometido a ninguna limitación temporal concreta de cara a futuro.

El inicio de esta nueva etapa se produjo en febrero de 2021 con la publicación de una versión actualizada del Manual (*ICAP Handbook 2021*), incluyéndose ciertas modificaciones a la vista de la experiencia acumulada con las versiones precedentes¹⁵. Si bien es cierto que no parece que los cambios o novedades introducidos tengan un calado o una importancia determinante, no lo es menos que sí se derivan algunos avances de provecho. Entre los más relevantes cabrían destacarse los siguientes¹⁶:

- Se amplía de tres a seis meses el margen temporal concedido a las empresas interesadas para deliberar, ponderar y tomar la decisión de participar en el programa.
- Se atribuye a las multinacionales la iniciativa de dirigirse a la Administración tributaria del país donde se encuentre ubicada su matriz a fin de valorar su eventual participación en el programa. De esta forma, se invierte la dinámica precedente en la que eran las autoridades públicas quienes contactaban directamente con las empresas para invitarlas al programa. Esta primera comunicación supone un contacto informal que, con anterioridad a la solicitud de entrada y la primera entrega de documentación, se lleva a cabo con el propósito de determinar *a priori* la idoneidad del candidato, sus expectativas, el posible alcance de las evaluaciones de riesgos o el nivel información que deberá ser suministrado. En el Manual se hace referencia a esta etapa preliminar como *pre-entry stage*.

¹⁵ OECD (2021). International Compliance Assurance Programme Handbook for Tax Administrations and MNE groups. OECD Publishing. <
https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2021/02/international-compliance-assurance-programme_adf0be32/a44d51e2-en.pdf >

¹⁶ RIBES RIBES, A. (2022): «Retos del International Compliance Assurance Programme (ICAP) permanente de la OCDE como modelo de cumplimiento cooperativo multilateral», *Crónica tributaria*, núm. 182, pp. 112 y ss.

- Dentro del mismo orden, se simplifica y se comprime la estructura del proceso de evaluación multilateral de riesgos identificándose únicamente tres fases:
 - Fase 1: Selección.
 - Fase 2: Análisis de riesgos y resolución de cuestiones.
 - Fase 3: Resultados.

Asimismo, dentro del apartado *suitability*, se incluye un nuevo criterio de idoneidad para las empresas que ya hubieran participado en el programa: el valor de una nueva evaluación de riesgos por parte de las mismas Administraciones, por otras Administraciones distintas o una combinación de las dos.

- En cuanto a los periodos impositivos susceptibles de ser analizados, se arbitra la posibilidad de que ahora puedan ser dos periodos consecutivos, frente a la situación anterior en la que únicamente se contemplaba uno.
- Se dispensa a las empresas participantes de la obligación de presentar una autoevaluación de riesgos junto con el paquete de documentación inicial, relegándose esta exigencia a un momento posterior.

3. CUMPLIMIENTO COOPERATIVO EN LA UNIÓN EUROPEA: EL PROGRAMA ETACA

En julio del año 2020, con la publicación del «Plan de acción para una fiscalidad equitativa y sencilla que apoye la estrategia de recuperación», la Comisión Europea declaró su intención de poner en marcha un marco de cumplimiento cooperativo a escala de la UE. Se describía como una propuesta complementaria a las experiencias nacionales e internacionales ya existentes con el propósito de «facilitar y promover el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de las empresas». En dicho documento se hacía referencia a los principios y valores fundamentales que inspiran los modelos de relaciones cooperativas (colaboración, confianza, transparencia, etc.), poniéndose especial énfasis en la necesidad de confeccionar un «marco claro para un diálogo preventivo» a través del

que abordar «la resolución común de los problemas fiscales transfronterizos». Llama la atención que en esta concepción inicial no se reseña a las grandes empresas como destinatarios exclusivos, sino que también se manifiesta el deseo de englobar o incorporar a las pymes¹⁷.

Prácticamente un año después, la Comisión Europea publicó las «*Guidelines European Trust and Cooperation Approach (ETACA)*», planteando como una iniciativa no legislativa la aplicación del programa cooperativo europeo para grandes multinacionales, que recibiría el mismo nombre. A comienzos del 2022, con el objetivo de testar inicialmente la viabilidad y eficacia de tales Directrices, se inició una fase o prueba piloto con la participación de catorce Administraciones tributarias nacionales (incluida la española) y tres grupos de empresas multinacionales voluntarios.

El objetivo principal declarado era la mejora de los niveles de seguridad jurídica en materia de precios de transferencia, evitando interpretaciones divergentes y situaciones de doble imposición entre los Estados participantes. Ello se pretendió llevar a cabo por medio de evaluaciones *ex ante* de los riesgos asociados a este tipo de operaciones en el mercado interior, sobre la base de la comunicación y el diálogo previo en un entorno cooperativo.

El programa definía en unos términos muy superficiales una serie de beneficios potenciales para todas las partes intervinientes. A los contribuyentes se les daría la oportunidad de explicar los parámetros básicos de su estrategia fiscal y política de precios de transferencia, conociendo los criterios aplicables por cada Administración y los riesgos en que se pudiera incurrir en cada jurisdicción. Las Administraciones disfrutarían de un acceso más fácil y rápido a toda esa documentación, así como de una mejor comprensión de los modelos de negocio de las empresas. En general, un ahorro significativo de tiempo y recursos, posibilitando una mejor asignación de los mismos¹⁸.

¹⁷ Comisión Europea (2020). *Plan de acción para una fiscalidad equitativa y sencilla que apoye la estrategia de recuperación*. Diario Oficial de la Unión Europea < <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:52020DC0312> >

¹⁸ Comisión Europea (2021). *Guidelines European Trust and Cooperation Approach (ETACA)*. < https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/1e2d7158-f083-4e68-9ece-b96ce02668c9_en?filename=Guidelines%20of%20MNEs%20programme%20EU%20operative%20Compliance%20Programme.pdf >

El Programa ETACA, como se comprobará al analizar su instrumentación, se inspira en gran medida en el Programa ICAP desarrollado por la OCDE, que ha sido objeto de análisis en el epígrafe inmediatamente anterior. En el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero aprobado por la AEAT para el año 2024 se hace expresa referencia a esta circunstancia afirmando que «se continuará con la participación en el programa de valoración multilateral del riesgo realizada en el marco del programa ICAP (*International Compliance Assurance Programme*) y de la iniciativa europea equivalente (*European Trust and Cooperation Approach - ETACA*)»¹⁹.

3. 1. Alcance aplicativo

A – Subjetivo.

Se admite la participación de grupos multinacionales con ingresos totales consolidados superiores a 750 millones de euros y cuya matriz se ubique en la UE. Sin embargo, teniendo en cuenta que el programa se configura como una herramienta flexible de cooperación, las multinacionales que no alcancen dicho umbral cuantitativo también podrán ser aceptadas bajo la condición de que aporten la misma información que se contiene en los informes país por país. Una vez concluida la fase piloto, se estudiará la posibilidad de extender ETACA a grupos multinacionales con matrices radicadas fuera del territorio comunitario.

La participación es voluntaria, pero la aceptación en ningún momento está garantizada. Las Administraciones tributarias involucradas serán las encargadas de tomar esta decisión caso por caso, sobre la base de la predisposición a trabajar de manera activa y transparente que muestren los contribuyentes en sus solicitudes. Ello se testará con arreglo a una serie de requisitos o criterios de admisión/idoneidad que se reseñan. A saber²⁰:

¹⁹ Ministerio de Hacienda (2024). Resolución de 21 de febrero de 2024, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2024. < https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2024-3876 >

²⁰ RUSSO, R. (2023): «Etaca and the relevance of governance». In PEDROSA LÓPEZ, J.C. (dir.): *El cumplimiento tributario nacional e internacional*. Valencia, España: Tirant lo Blanch, pp. 212.

- La presencia del grupo a nivel europeo, así como el volumen y la relevancia de las operaciones que lleve a cabo en dicho ámbito.
- El historial de cumplimiento fiscal del contribuyente, siendo especialmente importante no haber incurrido reiteradamente en una sanción grave por fraude, incumplimiento doloso o negligencia grave.
- Un compromiso firme de transparencia y cooperación a lo largo de todo el proceso.
- La implementación de un MCF efectivo.

Asimismo, se podrán tener en cuenta a efectos valorativos otras circunstancias o factores distintos como la participación en un programa nacional de cumplimiento cooperativo, estar incurso en un procedimiento de inspección o si se está sujeto a la obligación de presentar el informe país por país en el Estado de residencia de la sociedad matriz.

B – Material.

Se someterán a evaluación bajo ETACA únicamente aquellas operaciones intragrupo en materia de precios de transferencia que puedan calificarse como rutinarias, aun cuando los contribuyentes deban revelar información acerca de todas las que lleven a cabo, sin restricción alguna. Así pues, a efectos del programa, serán valoradas las transacciones donde se realicen funciones simples y que no supongan contribuciones únicas o valiosas. A título ejemplificativo se citan actividades de distribución con bajo riesgo, de fabricación por encargo o servicios intragrupo de escaso valor añadido.

Se considera que este tipo de actuaciones, aun cuando son menos complejas y más fáciles de valorar, pueden generar un número considerable de litigios fácilmente evitables a través del diálogo preventivo. La decisión de su elección es también consecuente con las notas de celeridad y no exhaustividad que se establecen en el análisis, haciendo que el programa resulte menos apropiado para operaciones complejas. Con todo, en pro de la flexibilidad, se contempla la posibilidad de que las Administraciones participantes decidan examinar ciertas transacciones no calificables como rutinarias.

A priori, partiendo del enfoque común de alto nivel que disciplina el programa, las transacciones que se incluirán en el mismo serán aquellas que revistan un interés común para los Estados participantes y presenten

características homogéneas en todos ellos. A nivel territorial, los efectos de las evaluaciones de riesgos no se van a circunscribir en exclusiva al territorio de los países participantes, sino que igualmente podrán proyectarse sobre operaciones efectuadas con empresas localizadas en el resto de Estados miembros o terceros países, siempre que resulten de interés para los primeros. La virtualidad del programa en estos casos se limitará a los Estados que hayan participado en el análisis de riesgos en cuestión²¹.

3. 2. Papel y funciones de los sujetos intervinientes.

La evaluación multilateral de riesgos en materia de precios de transferencia que propone ETACA, para su correcta ejecución, va a requerir un alto grado de coordinación, sobre todo, entre las distintas Administraciones tributarias participantes.

Se habrá de designar un Estado Miembro Coordinador, que normalmente será en el que se localice la sociedad matriz del grupo. Este coordinador desempeñará un papel central en todas las fases del programa. Entre las funciones que tiene atribuidas se reseñan las siguientes:

- Garantizar una cooperación fluida entre los distintos intervinientes en cada análisis de riesgos.
- Favorecer la coordinación y comunicación con el contribuyente.
- Fomentar la comunicación entre todos los Estados participantes en el programa.
- Ejercer como interlocutor único de contacto.
- Procurar que todos las Administraciones reciban un nivel homogéneo de información.

Asimismo, se mencionan otros cometidos como participar en la evaluación de la aptitud de las empresas que deseen ser admitidas; velar por que los contribuyentes comprendan de forma plena el alcance y las consecuencias del programa; mantener a los mismos al corriente de los distintos avances y acontecimientos que se vayan produciendo; o diseñar

²¹ CALDERÓN CARRERO, J.M. y QUINTAS SEARA, A. (2022): «El Programa Europeo de Cumplimiento Cooperativo para Grandes Empresas Multinacionales (ETACA)», *Revista de Contabilidad y Tributación. CDE*, núm. 476, pp. 46-47.

un plan de acción tratando de que las distintas actuaciones se lleven a cabo de forma eficaz y dentro de los plazos establecidos.

En caso de que el Estado de residencia de la matriz no forme parte del programa o rehúse asumir las labores de coordinación por razones debidamente justificadas, se dará la oportunidad de ejercer dicho cargo a aquel donde se encuentre la entidad principal del grupo o donde se tenga una actividad significativa. En las Directrices de ETACA, pudiendo admitirse otras causas siempre y cuando estén adecuadamente explicadas y fundadas, se consignan las siguientes circunstancias como motivos justificados:

- Carecer de recursos suficientes en tanto se actúa ya como coordinador en otros análisis de riesgos.
- La poca presencia de la matriz en su jurisdicción.
- La escasa relevancia de las transacciones llevadas a cabo en su territorio.

Una de las funciones del coordinador es poner en contacto a los distintos Estados que formen parte del programa donde la matriz desarrolle o lleve a cabo operaciones relevantes, a fin de valorar su eventual participación en los análisis multilaterales de riesgos que les resulten pertinentes. Para ello dichos países habrán de considerar los siguientes factores:

- La presencia del grupo en su territorio, así como el volumen y la relevancia de las operaciones susceptibles de ser cubiertas por el programa que se realicen en el mismo.
- La participación en el análisis de otros Estados donde se llevan a cabo transacciones significativas por parte del grupo.
- El nivel de recursos disponible y requerido.
- La existencia de APAs u otros instrumentos que proporcionen garantías similares.
- Inspecciones en curso sobre las transacciones potencialmente incluidas en el programa.
- Eficacia del MCF implementado por la empresa.

Los países que decidan participar en el análisis pasarán a ser referidos como Estados Miembros Participantes. Al igual que sucedía con el coordinador, si deciden rechazar su participación habrán de justificarlo

debidamente. El Estado Miembro Coordinador y los Estados Miembros Participantes conformarán lo que se ha denominado *Transfer Pricing Assurance Project group* (TRAP grupo). Normalmente, habrá de estar integrado por un mínimo de cinco miembros, pero podrá variar dependiendo de las circunstancias concretas de cada caso.

En cuanto al papel de los grupos multinacionales, se ha de mencionar simplemente que podrán postular su candidatura a participar en el programa de forma voluntaria. Para ello se habrán de comprometer a tener una actitud transparente y colaborativa, participar en discusiones abiertas y sinceras, proporcionar en tiempo y forma la documentación e información requeridas, responder de manera sincera a las cuestiones que adicionalmente puedan plantear los Estados miembros participantes y favorecer la resolución de los problemas que puedan ocasionarse.

La Comisión Europea, por su parte, desempeñará un rol eminentemente administrativo, teniendo los Estados competencia exclusiva sobre las evaluaciones multilaterales de riesgos. Se podría considerar, en cierto sentido, que ejercerá una función de liderazgo en el Grupo Directivo, donde se encontrarán representados todos los países que formen parte de ETACA. Este grupo será el encargado de supervisar el Programa y garantizar la mayor coherencia posible entre los participantes, así como de evaluar los resultados y analizar las observaciones que se realicen. En abril de este año 2024, la Comisión organizó un encuentro entre las multinacionales y Administraciones que forman parte del programa con el fin de recabar conclusiones y comentarios acerca del primer proyecto piloto y debatir las futuras líneas de actuación. En este sentido, se apuntó al lanzamiento de un segundo proyecto piloto para comienzos del año 2025.

3. 3. Fases o etapas del programa ETACA.

A – Fase de admisión.

El propósito de esta fase es triple: seleccionar los grupos multinacionales potencialmente admisibles, los Estados Miembros Participantes y las transacciones y periodos susceptibles de quedar bajo el amparo del Programa. Lo habitual es que se inicie a través de un contacto o reunión informal entre la sociedad matriz del grupo y la Administración tributaria donde tenga radicada su residencia fiscal, bien a instancia de una o de otra. Este primer encuentro va a permitir a los contribuyentes

intercambiar pareceres con las autoridades respecto a la idoneidad de su participación, así como descubrir el alcance y el tipo de información que serán requeridos. Para el Estado Coordinador también puede resultar útil a fin de compartir puntos de vista con los eventuales Estados Participantes acerca de dicha idoneidad y conocer de forma anticipada su interés en sumarse o no a los pertinentes análisis de riesgos.

Una vez superado este trámite extraoficial, los contribuyentes interesados deberán remitir una solicitud formal al Coordinador, tratando de acreditar su idoneidad, junto con una «Nota Informativa Preliminar». Se trata de información previa de alto nivel con la finalidad de ofrecer una visión general sobre las actividades de la empresa y evaluar su interés en participar en el programa.

Si el Coordinador estima que se cumplen las condiciones estipuladas, iniciará una ronda de contactos formales con los Estados pertinentes compartiendo con ellos el contenido de la «Nota Informativa Preliminar». Estos emitirán una opinión provisional acerca de su eventual interés en participar en el análisis multilateral de riesgos en cuestión. Una vez que un número suficiente (normalmente cinco) de Administraciones tributarias haya expresado un interés preliminar positivo, el grupo TRAP quedará conformado y se solicitará al contribuyente el «Paquete de Documentación principal». Se trata de un conjunto de documentos cuya razón de ser es proporcionar una visión en conjunto del grupo, así como datos precisos acerca de las transacciones y periodos cubiertos. Teóricamente, no cabe exigir documentos adicionales a los contenidos en este paquete, ahora bien, se podrá indagar y pedir aclaraciones en relación con la información suministrada. No debe perderse de vista, tomando además en consideración la agilidad que se pretende imprimir al programa, que su objetivo es realizar una evaluación de riesgos de alto nivel, no un análisis completamente exhaustivo más propio de un procedimiento de inspección o de una APA.

Tras estos trámites, se convocará una «reunión inicial» entre todas las partes. En ella se determinará finalmente la selección de Estados Miembros Participantes y, teniendo en cuenta que los contribuyentes han de revelar todas sus transacciones intragrupo en materia de precios de transferencia, las concretas operaciones y periodos que quedarán cubiertos por el Programa. La fase de admisión finalizará con esta decisión, disponiéndose un plazo estimado de cuatro a ocho semanas desde la presentación de la solicitud formal. Si bien excepcionalmente, cabe la posibilidad de que un Estado decida retirarse después de examinar el

«Paquete de Documentación principal», habiendo de aducir motivos justificados y, sobre todo, debiendo tener en cuenta la buena fe del contribuyente si decide utilizarse la información aportada fuera de este marco cooperativo.

B – Fase de evaluación de riesgos.

El objetivo de esta fase es clasificar las transacciones cubiertas por el Programa en dos categorías: riesgo bajo (*low risk*) y riesgo no bajo (*no-low risk*). Para ello se espera que las Administraciones tributarias participantes adopten un enfoque común. Aunque cada una pueda tener una metodología propia, es preciso que se acuerden unos pasos iniciales más o menos homogéneos para garantizar la coordinación y coherencia de los análisis de riesgos. Se recomienda sacar el máximo partido a las técnicas modernas de comunicación como las reuniones virtuales o videoconferencias. Ha de tenerse presente que cuanto mayores sean las diferencias, más difícil será que ETACA opere como una herramienta multilateral de cooperación interadministrativa²².

Esta evaluación multilateral de riesgos va a constar de dos pasos:

- Análisis del perfil funcional: se examinarán las actividades y tareas llevadas a cabo por las empresas en relación con las operaciones cubiertas.
- Coherencia en la metodología de precios de transferencia: se revisará si los métodos de fijación de precios y el análisis de comparabilidad empleados para determinar el valor de las transacciones cubiertas, así como su remuneración real, son coherentes con el perfil funcional previamente identificado. Además, se habrán de evaluar las medidas de supervisión establecidas a fin de garantizar que dicha metodología se aplica de forma adecuada y la información obtenida es correcta²³.

²² RUSSO, R.; ENGELMOER, J.; y MARTINI, M. (2022): «Cooperative Compliance in the European Union: an introduction to the European Trust and Cooperation Approach», *Bulletin for International Taxation*, núm. 76, pp. 89-90.

²³ CALDERÓN CARRERO, J.M. y QUINTAS SEARA, A. (2022): «El Programa Europeo de Cumplimiento Cooperativo para Grandes Empresas Multinacionales (ETACA)», *Ob. Cit.*, pp. 51.

Por regla general, no se permite que en el curso de esta fase una empresa pueda modificar o ajustar su política de precios de transferencia ante la previsión de que determinadas operaciones puedan ser catalogadas como «riesgo no bajo», sin perjuicio de que ello pueda producirse de cara a años futuros. Sin embargo, de forma extraordinaria, se podrá autorizar caso por caso esta posibilidad si se cuenta con el acuerdo común de todas las Administraciones participantes en el análisis de riesgos en cuestión.

Tras haberse completado los pasos indicados, los Estados Participantes se reunirán e intercambiarán pareceres acerca de la clasificación de riesgo que estime cada uno. Posteriormente, se compartirán estas conclusiones con el grupo multinacional y se prestará atención a las consideraciones que realice a este respecto. Finalmente, los Estados volverán a reunirse para adoptar una decisión final. Siendo consustancial a la búsqueda de mayor seguridad jurídica y a la reducción de las situaciones de doble imposición, se sobreentiende que habrá un esfuerzo por intentar llegar a un acuerdo común respecto a la clasificación del riesgo que se asigne; no obstante, ello no está garantizado y puede suceder que haya Administraciones discrepantes que otorguen una calificación propia.

El plazo previsto para la ejecución de esta fase es de unas veinte semanas.

C – Fase de resultados.

Los resultados que se obtengan en la fase anterior quedarán recogidos en un «informe final» (*final summary report*) suscrito por todos los Estados Participantes. De no obtenerse un acuerdo unánime en cuanto a la clasificación de riesgo asignada a cada transacción cubierta, se reseñará la calificación otorgada por cada Administración discrepante explicitándose las razones de tal decisión. Normalmente, se redactará en inglés, si bien no se descarta la posibilidad de utilizar otro idioma si así se decide en mayoría.

El Estado Coordinador hará llegar una «carta de resultado» (*outcome letter*) a la sociedad matriz, que habrá de coincidir con lo dispuesto en el mencionado informe, así como este mismo documento. En tal misiva se especificarán, entre otros, los siguientes puntos: las Administraciones tributarias nacionales que han participado en el análisis multilateral de riesgos, las entidades del grupo sujetas a dicha evaluación común, las concretas transacciones alcanzadas por ETACA y su correspondiente

calificación, la existencia de reservas y limitaciones (de haberlas) o los periodos cubiertos y su posible renovación. Asimismo, se hará constar que los contribuyentes deberán informar de cualquier cambio sustancial que se produzca después de haber finalizado el análisis.

En condiciones normales se otorga un plazo de cuatro a ocho semanas desde la reunión que pone fin a la fase anterior para ejecutar lo previsto en esta.

3. 4. Efectos de ETACA

Las Administraciones tributarias participantes en los análisis de riesgos, de conformidad con lo recogido en las «cartas de resultados», se comprometen a no destinar recursos para una revisión posterior de las operaciones ya sometidas a examen bajo el enfoque multilateral de ETACA. La concreta expresión que se reseña en las Directrices es la siguiente: «*tax administration participating in a TPAP group does not anticipate to dedicate compliance resources to a further review of the covered risk*». Ello se dispone en tanto permanezcan inalteradas las condiciones existentes bajo las que se desarrolló el citado análisis.

Se ha de tener claro que el nivel de garantía que proporciona este instrumento es limitado o, más bien, relativo. Tal y como señalan CALDERÓN CARRERO y QUINTAS SEARA, «la *outcome letter* tiene naturaleza meramente informativa y no constituye un acto administrativo susceptible de revisión o apelación». No se puede hablar de seguridad jurídica en sentido estricto como la que cabría obtener de una APA, un MAP o un procedimiento de inspección y, por esto mismo, no podrá excluirse la posibilidad de realizar comprobaciones futuras por parte de las Administraciones tributarias participantes²⁴. Tampoco parece que pueda limitarse la utilización de la información y documentación obtenidas a través de este medio por las mismas autoridades fiscales en dichos procedimientos que se inicien con posterioridad. La realidad es que las empresas contribuyentes habrán de estar preparadas no solo para elevar su nivel de transparencia en el marco del Programa, sino también por cuanto de ello pudiera derivarse en lo que a la valoración global de sus riesgos fiscales se refiere.

Aunque lo anterior pueda resultar un tanto exasperante desde el punto de vista corporativo, lo cierto es que no cabría que fuera de una forma muy

²⁴ *Ibíd.*, pp. 58.

distinta en el contexto de las relaciones cooperativas. La confianza mutua entre las partes es la que ha de guiar y fundamentar todas las actuaciones, más allá de lo que se establezca en derecho positivo. Siendo consecuente con esto, lo propio sería que se respetara el compromiso adquirido de no anticipar la intención de dedicar recursos para revisar las operaciones sujetas a ETACA. Como también que este instrumento se tuviera en cuenta o sirviera de base en el curso de futuras APA/MAP o procedimientos de inspección que pudieran desarrollarse, sobre todo, evitando cambios arbitrarios o poco fundamentados en esta materia de precios de transferencia.

4. CONCLUSIONES

Los modelos tradicionales de cumplimiento tributario, asentados sobre dinámicas de control *a posteriori* y las posiciones antagónicas de las partes, han perdido eficacia y ya no responden adecuadamente a las exigencias y desafíos que plantea el contexto fiscal actual. Ante esta realidad, la OCDE ha impulsado desde los primeros años de este siglo un nuevo enfoque a través del cumplimiento cooperativo de las obligaciones fiscales (*co-operative tax compliance*). Se propone una transformación en las relaciones entre las autoridades fiscales y los contribuyentes que pretende sentar las bases del nuevo orden tributario sobre las notas de transparencia, confianza mutua, revelación voluntaria de información y previsibilidad. Este nuevo planteamiento pretender conseguir que todos los sujetos intervinientes actúen de manera proactiva y colaborativa con el fin de promover el cumplimiento voluntario y mejorar la eficiencia del sistema fiscal.

En el panorama tributario actual pueden identificarse numerosas experiencias nacionales que, desde hace más o menos tiempo, y con mayor o menor grado de funcionalidad, han implementado modelos de cumplimiento cooperativo. Asimismo, en los últimos tiempos, fundamentalmente desde la OCDE y, más recientemente, desde la UE, han comenzado a desarrollarse programas de cumplimiento cooperativo multilaterales con transcendencia supranacional. Se ha pretendido dar un paso más en este ámbito, evolucionando desde los postulados internos y bilaterales para transitar hacia un enfoque internacional y multilateral. Si bien los programas de cumplimiento cooperativo llevados a cabo por cada Estado no son idénticos, tienen en común el afán por entablar una relación

de cooperación transparente y el deseo de mitigar la incertidumbre fiscal a nivel internacional.

El ICAP fue la primera iniciativa que –de la mano de la OCDE– trascendió en este sentido, asentándose como programa de carácter permanente en 2021 tras dos versiones piloto en 2018 y 2019. Se trata de un mecanismo avanzado de análisis coordinado y multilateral de riesgos fiscales llevado a cabo a escala internacional. No parece que pueda negarse su carácter cooperativo en la medida en que tanto las autoridades fiscales como los grupos multinacionales participan de forma voluntaria y, al menos formalmente, con una actitud abierta y de colaboración, realizando concesiones recíprocas al ir más allá de los términos estrictamente definidos en las obligaciones legales que les vinculan. De la misma forma, también resulta incuestionable la nota de la multilateralidad, dado que su mecánica de funcionamiento involucra a distintas Administraciones tributarias y a empresas con presencia en el territorio de cada una de ellas; sin perjuicio de que sería deseable una mayor expansión de cara a futuro.

Si bien se han ido perfeccionando muchos de sus aspectos conforme ha avanzado su paulatino desarrollo, particularmente desde el punto de vista de las empresas contribuyentes, se pueden apreciar ciertas suspicacias o disconformidades presentes a día de hoy. Entre otras, cabría citar: la dificultad para determinar unánimemente lo que se considera alto, medio o bajo riesgo; la desproporcionada o gravosa carga que supone para las empresas no solo entregar, sino sobre todo mantener actualizada la información que se ha de proporcionar a las autoridades, por mor de la excesiva amplitud con la que se delimita este último concepto; la posible utilización de la información voluntariamente revelada para fines distintos de los inicialmente previstos, por ejemplo, en caso de que haya Administraciones que decidan abandonar el programa; la falta de datos o estadísticas oficiales sobre los resultados; o la cuestionable seguridad jurídica en sentido estricto (*tax certainty*) que proporciona el programa, siendo más bien un «nivel de confort»²⁵.

Por su parte, el programa ETACA de ámbito comunitario presenta un desarrollo mucho más embrionario y tardío, al haberse llevado a cabo únicamente un primer programa piloto esperando replicarse con un número mayor de participantes a lo largo del presente año. Aun cuando

²⁵ RIBES RIBES, A. (2022): «Retos del International Compliance Assurance Programme (ICAP) permanente de la OCDE como modelo de cumplimiento cooperativo multilateral», *Ob. Cit.*, pp. 118.

todavía es pronto para sacar conclusiones y valorar sus resultados, es posible constatar que se trata de un mecanismo bastante similar a ICAP, al que sigue los pasos. No obstante, su ámbito de acción va a ser más reducido, ya que solamente contempla el análisis de los riesgos asociados a operaciones rutinarias en materia de precios de transferencia, a diferencia de la inciativa de la OCDE que también incluye los riesgos en materia de establecimientos permanentes. Desde un punto de vista estrictamente jurídico, sus efectos y el nivel de garantía proporcionado se adivinan más bien limitados. En línea con el cumplimiento cooperativo no cabría que esto fuera de una forma muy diferente, ya que por propia definición las actuaciones han de sustentarse en la confianza mutua de las partes. Precisamente esta consigna es la que ha de dar valor y respaldar el compromiso que asumen las Administraciones tributarias participantes de no destinar recursos para una revisión posterior de las operaciones ya sometidas a examen bajo el enfoque multilateral de ETACA. Así pues, por el momento, ETACA se debe valorar positivamente como un paso relevante hacia la consolidación de un régimen de cumplimiento tributario de raíz cooperativa, sobre todo, por el impulso de las autoridades que parece evidenciar. Su éxito, como es una constante en este ámbito, dependerá de la voluntad real de cooperación que materialicen las partes.

A partir de lo expuesto, para concluir, es posible identificar y acotar las principales diferencias entre ambas iniciativas. A tales efectos, no obstante, se ha de tener presente que el ETACA es todavía un proyecto en ciernes, por lo que sería previsible esperar una evolución considerable, sobre todo durante estos primeros años, lo que podría matizar o alterar algunas de las divergencias señaladas. En síntesis: (1) En cuanto al ámbito material, el ETACA tiene un alcance inferior, puesto que su análisis multilateral se restringe únicamente a operaciones rutinarias en relación con políticas de precios de transferencia, mientras que el ICAP no prevé tal limitación en dicha materia y, además, se extiende a los riesgos relativos a establecimientos permanentes; (2) En lo referido al ámbito subjetivo, por el momento, el número de Administraciones tributarias participantes en ETACA es naturalmente inferior respecto a ICAP. Ahora bien, procede destacar que en el programa europeo se aprecia una mayor flexibilidad en los requisitos exigidos a las empresas, favoreciéndose su participación; y (3) La valoración final en ambos programas se materializa en forma de cartas de resultados u *outcome letter*, no obstante, en el caso de ICAP se emiten de forma individual por cada Administración participante en el análisis, mientras que en ETACA se hace de manera conjunta, en una

única, por todas ellas. Asimismo, a este respecto, es preciso poner de manifiesto que, aun cuando a nivel estrictamente jurídico los efectos de ambas iniciativas sean muy similares en cuanto a su virtualidad limitada o relativa, en el programa europeo se aprecia con mayor claridad el deseo o la voluntad de ir más allá, al declararse expresamente la intención o aspiración de no destinar recursos por parte de las autoridades para una revisión posterior de las operaciones ya sometidas a análisis multilateral.

En términos generales, tales iniciativas implican trascender el ámbito nacional del cumplimiento cooperativo proyectando sus principios y prácticas hacia un contexto internacional. Representan un paso más en el camino iniciado por la OCDE y la UE con el fin último de abordar el control del cumplimiento fiscal desde una perspectiva supranacional y coordinada.

BIBLIOGRAFÍA

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?, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*. CEF, núm. 423, pp. 5-32.

CALDERÓN CARRERO, J.M. y QUINTAS SEARA, A. (2022): «El Programa Europeo de Cumplimiento Cooperativo para Grandes Empresas Multinacionales (ETACA)», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CDE, núm. 476, pp. 39-64.

Comisión Europea (2020). Plan de acción para una fiscalidad equitativa y sencilla que apoye la estrategia de recuperación. Diario Oficial de la Unión Europea < <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:52020DC0312> >

Comisión Europea (2021). Guidelines European Trust and Cooperation Approach (ETACA). < https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/1e2d7158-f083-4e68-9ece-b96ce02668c9_en?filename=Guidelines%20of%20MNEs%20programme%20EU%20Cooperative%20Compliance%20Programme.pdf >

GONZÁLEZ MARTÍNEZ, E. y MANRIQUE LÓPEZ, E. (2019): «Programa internacional de cumplimiento cooperativo (ICAP): desarrollo y evolución». In GUERVÓS MAÍLLO, M. A. et al.: *Practicum Compliance Tributario 2020*, directores Margarita Santana Lorenzo y César García Novoa. Cizur Menor, Navarra: Thomson Reuters-Aranzadi, pp. 661-690.

Ministerio de Hacienda (2024). Resolución de 21 de febrero de 2024, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2024. < https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2024-3876 >

OCDE (2018). International Compliance Assurance Programme: Pilot Handbook. Working Document. OECD Publishing. < <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/international-compliance-assurance-programme-pilot-handbook.pdf> >

OECD (2019). International Compliance Assurance Programme: Pilot Handbook 2.0. OECD Publishing. < www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/international-compliance-assurance-programme-pilot-handbook-2.0.htm >

OECD (2021). International Compliance Assurance Programme Handbook for Tax Administrations and MNE groups. OECD Publishing. < https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2021/02/international-compliance-assurance-programme_adf0be32/a44d51e2-en.pdf >

RIBES RIBES, A. (2022): «Retos del International Compliance Assurance Programme (ICAP) permanente de la OCDE como modelo de cumplimiento cooperativo multilateral», *Crónica tributaria*, núm. 182, pp. 91-124.

ROZAS VALDÉS, J.A. (2016): «Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva de derecho comparado desde el sistema tributario español», *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 6, pp. 1-102.

RUIBAL PEREIRA, L. (2010): «Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las Administraciones tributarias en la lucha contra el fraude fiscal», *Crónica tributaria*, núm. 134, pp. 143-178.

RUSSO, R. (2023): «Etaca and the relevance of governance». In PEDROSA LÓPEZ, J.C. (dir.): *El cumplimiento tributario nacional e internacional*. Valencia, España: Tirant lo Blanch, pp. 209-216.

RUSSO, R.; ENGELMOER, J.; y MARTINI, M. (2022): «Cooperative Compliance in the European Union: an introduction to the European Trust and Cooperation Approach», *Bulletin for International Taxation*, núm. 76, pp. 89-90.