



UNIVERSITAT
POLITÈCNICA
DE VALÈNCIA



TRABAJO FINAL DE MÁSTER
Máster Universitario en Dirección Financiera y Fiscal

IMPACTO DE LA INFORMACIÓN NO FINANCIERA EN LA RESPONSABILIDAD FISCAL

Diciembre de 2019

Autora: Nieves Peiró Torralba
Directora: M^a del Mar Marín Sánchez

Tabla de contenido

1. Introducción, objetivos y metodología	9
1.1. Introducción	9
1.2. Objeto y objetivos del TFM.....	10
1.3. Metodología	11
2. El Estado de Información no Financiera	13
2.1. Antecedentes: La Responsabilidad Social Corporativa.....	13
2.2. Marco teórico: La información no financiera	15
2.3. Contexto comunitario: normativa europea	18
2.4. Normativa española	19
2.4.1. Ámbito de aplicación	20
2.4.2. Áreas a tratar en el estado de información no financiera.....	21
2.5. La información no financiera: propuestas de modelos de elaboración.....	24
2.5.1. Pacto Mundial de Naciones Unidas y Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS)	24
2.5.2. ISO 26000.....	26
2.5.3. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)	27
2.5.4. <i>Global Reporting Initiative</i>	29
2.5.5. <i>Integrated Reporting Framework</i> (IR)	31
2.5.6. <i>Institute of Social and Ethical Accountability</i>	32
2.5.7. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).....	33
2.6. Conclusiones del capítulo	36
3. La responsabilidad fiscal	38
3.1. La responsabilidad fiscal y la ética	38
3.2. Normativa internacional y comunitaria sobre responsabilidad fiscal	40
3.2.1. Plan <i>Base Erosion and Profit Shifting</i> (BEPS) de la OCDE	41
3.2.2. Normativa comunitaria sobre responsabilidad fiscal.....	44
3.2.3. Otras medidas internacionales y comunitarias que fomentan la responsabilidad fiscal	47
3.3. Normativa española sobre responsabilidad fiscal y <i>compliance</i> tributario.....	50
3.4. Conclusiones del capítulo	54
4. Análisis del impacto del Estado de Información No Financiera en el cumplimiento fiscal	55
4.1. El valor de la Información No Financiera y su trascendencia en la responsabilidad fiscal	55
4.2. Comparativa de estándares no financieros: <i>GRI Standards</i> vs. modelo de Estado de Información No Financiera propuesto por AECA	59
4.2.1. Comparativa de aspectos generales	59
4.2.2. Comparativa en el ámbito fiscal	60
4.3. Conclusiones del capítulo	62
5. Análisis del caso: las empresas del IBEX 35 y el cumplimiento de formulación del Estado de Información No Financiera	64
5.1. Información no financiera publicada por las entidades bancarias del IBEX 35	64
5.2. Conclusiones del capítulo	68

6. Conclusiones.....	69
Referencias legales	72
Bibliografía.....	75
Anexos.....	80
Anexo I: <i>GRI Standards</i> (2019)	80
Anexo II: Modelo propuesto por AECA para la elaboración del Estado de Información No Financiera	83

Índice de tablas

Tabla 1. Resultados obtenidos mediante búsqueda sistemática	12
Tabla 2. Indicadores financieros y económicos según el modelo propuesto por AECA para elaborar el Estado de Información No Financiera	34
Tabla 3. Indicadores sociales según el modelo propuesto por AECA para la elaboración del Estado de información No Financiera.....	35
Tabla 4. Indicadores de gobierno corporativo según el modelo propuesto por AECA para la elaboración del Estado de información No Financiera	35
Tabla 5. Comparativa de indicadores con referencias fiscales entre GRI Standards y el Modelo de Estado de Información No Financiera propuesto por AECA.....	61
Tabla 6. Principales magnitudes de las entidades bancarias del IBEX 35 en 2018.....	65
Tabla 7. Tabla resumen de información no financiera presentada por las entidades bancarias del IBEX 35 en 2018.....	65
Tabla 8. Tabla resumen de cumplimiento de indicadores fiscales por las entidades bancarias del IBEX 35 en 2018.....	66

Índice de ilustraciones

Ilustración 1. Dimensiones de los indicadores de gestión	16
Ilustración 2. Diferencias en ámbito de aplicación de la Ley 11/2018.....	21
Ilustración 3. Situación del Pacto Mundial de Naciones Unidas en 2019	24
Ilustración 4. Objetivos de Desarrollo Sostenible.....	26
Ilustración 6. Proceso de evaluación del ICAP	49

Resumen

La información no financiera cada vez tiene un papel más importante en el contexto empresarial, ya que las compañías deben no sólo preocuparse de realizar su actividad económica, si no conseguir que ésta sea lo más respetuosa posible con el medio ambiente y la sociedad.

La presentación pública de documentos que contengan información no financiera es una tendencia cada vez mayor entre las empresas, y con la entrada en vigor a principios de 2019 de la Ley 11/2018, ha pasado a ser una cuestión obligatoria en las empresas que cumplan una serie de características.

Por otro lado, el fraude fiscal y las prácticas fiscales agresivas se han convertido en unos de los principales problemas a nivel mundial, mermando cada vez más la equidad de los sistemas tributarios.

En este Trabajo Final de Máster se va a analizar el impacto de la nueva normativa sobre divulgación de información no financiera a nivel internacional, europeo y español, y más concretamente cómo esta información repercute en el cumplimiento fiscal empresarial.

Abstract

Non-financial information plays an increasingly important role in the economic context. Nowadays, companies should not only perform their economical activities, but also aspire to be as respectful with society and the environment as possible.

The public release of non-financial documents is a growing trend among companies. With the implementation of the Law 11/2018 at the beginning of this year, it has become a compulsory matter for corporations that fulfill a list of requirements.

On the other hand, fiscal fraud and aggressive fiscal practices have become one of the main problems on a global scale, diminishing the equity of the taxation systems.

In this Final Masters Project, the impact of the new regulation on the disclosure of non-financial information will be analyzed. This analysis will be carried out in an international, European and Spanish context, focusing on how this information affects business tax compliance.

1. Introducción, objetivos y metodología

1.1. Introducción

Es bien sabido que las empresas siempre han tratado de diferenciarse unas de otras, encontrando aquello que las hace diferentes y “mejores” al resto, aquello que va a marcar la diferencia a la hora de ser elegidas por los clientes.

Una forma de diferenciarse había sido publicar parte de su información no financiera en memorias de Responsabilidad Social Corporativa, demostrando así que no tienen nada que ocultar y que sus acciones y estrategias están siendo social y medioambientalmente sostenibles.

Sin embargo, a finales de 2018 se promulgó en España la Ley 11/2018 sobre información no financiera, la cual adaptaba al contexto español la Directiva 2014/95/UE.

Con esta nueva Ley, una serie de modificaciones importantes afectaron al ámbito de la información no financiera y su divulgación, ya que pasa a ser de obligada publicación, mediante un Estado de Información No Financiera, para ciertas empresas con una serie de características.

No existen unas directrices obligatorias a la hora de elaborar este Estado, por lo que hay una serie de organismos internacionales (GRI, OCDE, ISO, entre otros) y españoles, como AECA, los cuales han propuesto sus propios ejemplos de elaboración de dicho informe.

En este trabajo se analizará el impacto que está teniendo la nueva normativa en el plano comunitario y español, así como los estándares internacionales voluntarios sobre cómo realizar los informes sobre información no financiera.

En la segunda parte del trabajo se prestará atención al ámbito del cumplimiento fiscal: la falta de responsabilidad fiscal y las prácticas como la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, han sido algunos de los mayores problemas a los que se han tenido que enfrentar los gobiernos a nivel internacional en los últimos años.

Por tanto, se analizarán las últimas modificaciones de la legislación fiscal y las novedades en materia de transparencia y cooperación fiscal, tanto a nivel internacional como europeo y español.

Tras esto, se buscarán qué datos correspondientes al ámbito fiscal (estrategias fiscales, impuestos pagados, etcétera) deben hacerse públicos por parte de las empresas en el Estado de Información No Financiera y si esta nueva revelación de información tiene algún impacto, tanto positivo como negativo, en el cumplimiento fiscal de las mismas.

Finalmente, como a día de hoy aún no se han publicado las cuentas anuales del ejercicio 2019 y por tanto no hay ningún Estado de Información No Financiera publicado, se analizará qué información fiscal publicaban las empresas del IBEX 35 en sus memorias de Responsabilidad Social Corporativa y si dicha información coincide con lo establecido en los estándares internacionales.

1.2. Objeto y objetivos del TFM

El objeto de este Trabajo Final de Máster es analizar el impacto que tiene el Estado de Información No Financiera en la responsabilidad fiscal de las empresas.

Para llegar a este objetivo principal, primero deben cumplirse una serie de objetivos específicos:

- Definir qué es la información no financiera y su unión con la responsabilidad social corporativa.
- Analizar el marco legal de la información no financiera en el plano internacional, comunitario y español.
- Definir qué es la responsabilidad fiscal y analizar su marco legal a nivel internacional, comunitario y español.
- Encontrar y analizar las relaciones e influencia de la información no financiera en las actuaciones fiscales de las empresas.
- Corroborar, mediante un ejemplo práctico, si las empresas del IBEX 35 cumplen con las normativas explicadas anteriormente y contemplan en sus informes de responsabilidad social toda la información necesaria referente al ámbito fiscal, adecuándose a su vez a los estándares de elaboración de dichos informes.
- Analizar los resultados obtenidos a lo largo del trabajo y detectar los posibles aspectos a mejorar.

1.3. Metodología

Para elaborar correctamente este Trabajo Final de Máster se ha obtenido información de fuentes primarias y secundarias.

Las fuentes de información primaria dan información de primera mano o nueva, mientras que las fuentes secundarias se basan en información previamente elaborada y recolectada.

Aplicando dicha clasificación a este trabajo, como fuentes de información primaria se han utilizado diversas Leyes españolas, así como Directivas comunitarias, Planes de Acción de la Unión Europea y una serie de referencias legales más. Esta información puede ser considerada primaria ya que proviene directamente de la fuente y no ha sufrido ningún tipo de modificación o interpretación por un tercero. Se ha obtenido de los sitios oficiales correspondientes, como es el Boletín Oficial del Estado, el Diario Oficial de la Unión Europea y la web oficial de la Naciones Unidas y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

En cuanto a las fuentes de información secundarias utilizadas en este trabajo, se pueden encontrar diversos artículos científicos publicados en revistas oficiales, libros especializados e informes oficiales de grandes empresas y organizaciones.

Por otra parte, para encontrar dicha información se han realizado una serie de búsquedas en diversos buscadores online, como Google Académico y el Polibuscador de la UPV.

Los artículos científicos se han extraído, en su mayoría de Elsevier y Dialnet, siendo ambas plataformas de publicación de artículos científicos.

A la hora de realizar las búsquedas, se ha seguido una búsqueda sistemática. Para ello, se han utilizado una serie de palabras clave, como son “información no financiera”, “estado de información no financiera”, “responsabilidad fiscal”, “responsabilidad social corporativa”. En todos los casos se filtró por tipo de documento, seleccionando las opciones de “artículo científico” y “libro”, tanto en el Polibuscador como en Google Académico. Se filtró también por idioma, seleccionando artículos en español y en inglés. Una vez aplicados los filtros, en la tabla 1 se pueden observar los resultados obtenidos, y de ellos, se descartaron los que no tenían relación con el trabajo, hasta llegar a aquellos que sí que fueron útiles y aportaron conocimiento relacionado con el tema tratado.

Tabla 1. Resultados obtenidos mediante búsqueda sistemática

	RSC	Información no financiera	Estado de información no financiera	Responsabilidad fiscal
Resultados obtenidos	28.800	2.190	45	9.880
Resultados utilizados	6	6	13	12

Fuente: elaboración propia

Por último, se ha utilizado también el análisis comparado en el capítulo 4 de este trabajo, ya que se han analizado los informes no financieros realizados por las entidades bancarias en 2018 para comprobar si cumplen con los criterios propuestos por los diversos estándares internacionales de elaboración de informes no financieros.

2. El Estado de Información no Financiera

Se conoce como información no financiera a toda aquella que no está incluida en las cuentas anuales propiamente exigidas. Generalmente, la información no financiera que presentan las empresas tiene su base en la responsabilidad social corporativa (Crowther y Ortiz, 2013).

En este capítulo se va a definir tanto la información no financiera como la Responsabilidad Social Corporativa (RSC), ya que se trata de dos conceptos que están íntimamente relacionados; las empresas se preocupan cada vez más por la huella que dejan en la sociedad y tratan de ser lo más responsables posible con el medio ambiente y el entorno en general, es decir, tratan de ser socialmente responsables. La forma que tienen de demostrar que están contribuyendo en estos aspectos es elaborando informes sobre sus políticas y actuaciones. Toda esta información es información no financiera.

Además, se explicará en qué consiste la normativa europea relativa a información no financiera, así como la adaptación de la misma al ámbito español, seguido de los diversos protocolos y ejemplos de modelos de presentación propuestos por instituciones a la hora de elaborar informes de información no financiera.

2.1. Antecedentes: La Responsabilidad Social Corporativa

La Responsabilidad Social Corporativa (RSC) es, según indica la Comisión Europea, la responsabilidad de las empresas por sus impactos en la sociedad, la voluntad de un buen gobierno empresarial y la preocupación por una gestión ética y sostenible (Comisión Europea, 2017).

La RSC tiene mucha importancia a día de hoy: con la globalización, el impacto de las empresas sobre el medio ambiente y la sociedad en general es cada vez más nocivo y perjudicial, y gracias a la RSC se trata de minorar dicho impacto y conseguir un entorno más favorable y beneficioso para todos.

Como se ha dicho previamente, la RSC se centra en la sociedad en general, y por eso no es de extrañar que sea un concepto transversal que afecte a diversos ámbitos de gestión en la empresa (Observatorio de Responsabilidad Social Corporativa, 2018).

Por tanto, las actividades relacionadas con la RSC deben estar vinculadas a la actividad principal empresarial, ser permanentes y comprometer a los directivos (Observatorio de Responsabilidad Social Corporativa, 2018).

En la legislación española se indica la obligación de las empresas de elaborar memorias de RSC. Más concretamente, en la Orden ESS/1554/2016, de 29 de septiembre, por la que se regula el procedimiento para el registro y publicación de las memorias de RSC y de sostenibilidad de empresas, organizaciones y administraciones públicas (BOE, 2016).

En dicha Orden se indica que las sociedades mercantiles estatales, las entidades públicas adscritas a la Administración General del Estado y las Mutuas Colaboradoras con la Seguridad Social, deben elaborar de forma anual sus memorias de RSC, según se indica en el artículo 34 de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, modificada por la Ley 35/2014, de 26 de diciembre, por la que se modifica el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social en relación con el régimen jurídico de las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social (BOE, 2016).

En el caso de las sociedades anónimas, pueden hacer públicas dichas memorias anualmente, y si cuentan con más de 1.000 trabajadores, dichas memorias serán antes revisadas por el Consejo Estatal de Responsabilidad Social de las Empresas (artículo 39 de la Ley 2/2011).

Según se indica en la norma ISO 26000:2010, las materias fundamentales a tratar en la memoria de RSC son:

- Gobernanza de la organización: es el eje principal a la hora de conseguir que una empresa tenga una buena RSC, ya que los directivos deben tomar las decisiones estratégicas teniendo la RSC presente y son los encargados de fomentarla entre los trabajadores e implantarla en la visión y objetivos principales de la empresa.
- Derechos humanos: las empresas deben ser respetuosas con los derechos humanos de sus trabajadores y de todas las personas que vayan a tener interacción con ellas.
- Prácticas laborales dentro de la organización: hacen referencia a la contratación, horario laboral, igualdad de sexos en los puestos directivos, y todas las estrategias que afecten a los trabajadores y sus condiciones laborales.
- Medioambiente: las empresas deben regular su impacto medioambiental, con el fin de reducir sus emisiones y ser lo más respetuosas posibles con el medioambiente.
- Prácticas justas de operación: las empresas deben actuar de forma ética a la hora de realizar transacciones, bien sea con empresas dentro del grupo, otras empresas, socios, etcétera.

- Relación con los consumidores: se centra en todas las decisiones estratégicas que tengan que ver con protección de datos del cliente, marketing leal y consumo responsable, evitando prácticas de publicidad engañosa y venta de productos perjudiciales para el consumidor.

En la Orden ESS/1554/2016 también se mencionan, además: lucha contra corrupción y soborno, políticas de accesibilidad universal e inclusión de colectivos de riesgo de exclusión social, políticas de diversidad e igualdad y transparencia en la gestión.

Para elaborar dicha memoria, las empresas españolas deben seguir la Estrategia Española de Responsabilidad Social de las Empresas. Dicha Estrategia recoge una serie de recomendaciones de otros organismos internacionales y europeos. Los más importantes y utilizados son, según indican Vidal y Soto (2012):

- La norma ISO 26000:2010.
- La Estrategia Renovada de la Unión Europea sobre Responsabilidad Social de las Empresas y el Libro Verde sobre RSC de la Unión Europea.
- El Pacto Mundial de Naciones Unidas.
- Las Líneas Directrices de la OCDE de cooperación internacional sobre desarrollo sostenible.
- Los Estándares del *Global Reporting Initiative* (GRI).
- El *World Business Council for Sustainable Development* (WBCSD).
- *Institute of Social and Ethical Accountability*: series AA1000

Finalmente, a la hora de verificar dichas memorias, en el caso de España puede ser algo más complejo a la hora de obtener verificaciones favorables debido a la ausencia de un marco normativo propio sobre verificación de informes de sostenibilidad (Moneva, 2012).

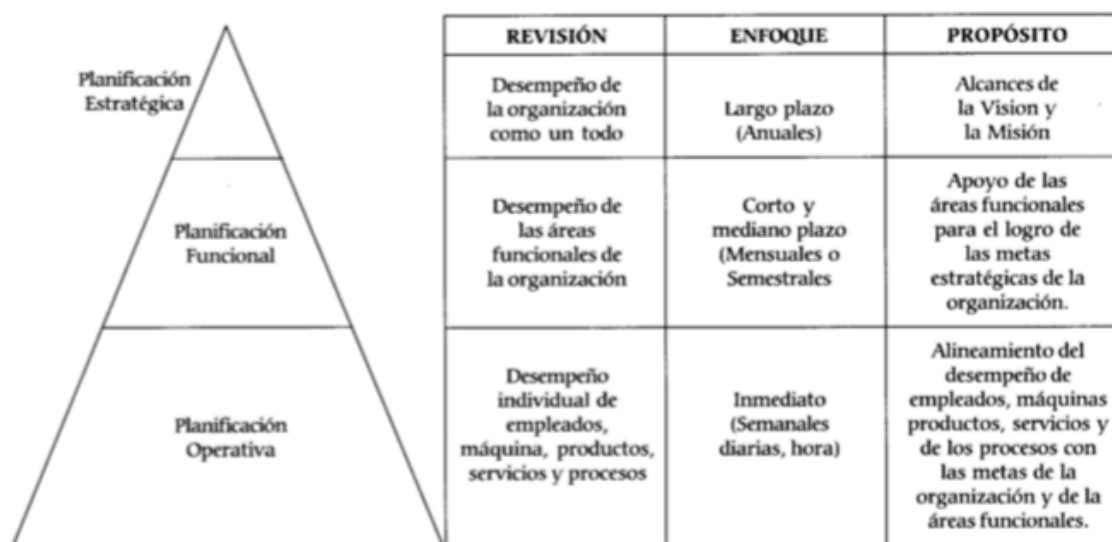
2.2. Marco teórico: La información no financiera

La información no financiera, como se ha dicho anteriormente, trata aspectos que no tienen que ver con los estados financieros propiamente dichos, pero que afectan e influyen en la situación y toma de decisiones de la empresa.

La información no financiera puede entenderse en dos ámbitos o contextos diferentes: por un lado, toda la información relacionada con la gestión de la empresa y, por otro lado, aquélla que mide el impacto de la sociedad en el entorno y que está estrechamente ligada con la RSC explicada anteriormente:

- **Información no financiera sobre gestión de la empresa:** esta información se trata en forma de indicadores de gestión, los cuales son instrumentos de evaluación de la gestión de las compañías en función del impacto de sus productos y/o servicios. Surgieron en los años 80 en Estados Unidos gracias al desarrollo de la teoría de Calidad Total (Rincón, 2012).

Ilustración 1. Dimensiones de los indicadores de gestión



Fuente: Rincón, 2012

En el gráfico superior puede verse un resumen de las aplicaciones de los indicadores de gestión. Dentro de su clasificación, pueden encontrarse diversos tipos:

- Generales: rotación de empleados, asistencia, excedentes mensuales, inventarios en curso...
- De servicio y distribución: devoluciones, ventas en un día, reclamaciones en un mes, tiempo de atención por cliente...
- De rendimiento: eficiencia de recursos, eficacia...
- De personal: rotación, accidentes anuales, despidos, horas de trabajo efectivo...

Con estos indicadores se pretende obtener información sobre aspectos de la empresa relativos a su gestión, de forma que se consiga evaluar y controlar todos los procesos relativos a la planificación funcional, operativa y estratégica. Sirven también para detectar errores en dichos ámbitos y poder solucionarlos en la mayor brevedad posible, consiguiendo así un desempeño empresarial total.

- **Información no financiera sobre impacto de la organización en su entorno:** los temas que se incluyen dentro de este ámbito son diversos; sostenibilidad del negocio, impacto medioambiental de la empresa,

personal y relaciones laborales, derechos humanos y prevención de riesgos, corrupción y sobornos, subcontratación e información fiscal, entre otros (EY, 2018).

Todas estas cuestiones están directamente relacionadas con la responsabilidad social corporativa (RSC); de hecho, las empresas llevan tiempo elaborando memorias de RSC, y el Estado de Información No Financiera engloba las cuestiones tratadas en dichas memorias.

Las empresas, por lo general, siempre han tenido una tendencia al alza en cuanto a revelar este tipo de información. Prueba de ello es el estudio realizado por Stolowy y Paugam (2018), donde afirman que la publicación de información no financiera sufrió un drástico incremento entre 2005 y 2015.

Con dichos informes, las empresas transmiten una imagen de confianza y profesionalidad, tratando así de satisfacer las necesidades de ciertos grupos de interés, como accionistas y posibles inversores (Ortiz y Marín-Hernández, 2016).

Además, al dar una imagen más transparente, la prima por incertidumbre se ve disminuida y, como consecuencia, el coste de capital también (Ortiz y Marín-Hernández, 2016), lo cual es beneficioso para la empresa.

La tendencia a revelar información no financiera ha hecho que tanto la propia información no financiera como las formas de divulgarla hayan ido evolucionando con el paso del tiempo: en sus inicios, la información no financiera se publicaba en informes separados y centraba la atención en la información ligada a la RSC.

Seguidamente, se creó el conocido como “reporte integrado” (Ortiz y Marín-Hernández, 2016), el cual junta tanto la información financiera como la no financiera (de Villiers, Rinaldi, y Unerman, 2014). Es la opción más utilizada hasta hace poco por las grandes empresas españolas, quienes suelen denominar a este reporte como “Informe Anual”.

Finalmente, debido a las novedades legislativas que se explicarán más adelante en este trabajo, la información no financiera pasa a estar recogida a partir de este año en un Estado de Información No Financiera, separado, por tanto, del resto de informes y estados financieros de la empresa. Este Estado incluye los dos tipos de información no financiera existentes que se acaban de mencionar: tanto la relativa a la gestión de la empresa como la relacionada con la RSC.

Según indica la Comisión Europea (2017) la información no financiera debe reunir una serie de características principales:

- Debe ser fiel, equilibrada y comprensible.

- Se trata de información completa pero concisa.
- Está orientada a las partes interesadas.
- Es coherente y sistemática, a la vez que estratégica y prospectiva.

Por otro lado, la complejidad del entorno económico, el impacto de la actividad realizada y la globalización de los mercados, son las principales causas que llevan a las empresas a generar informes de sostenibilidad, de gobierno corporativo y demás documentación de contenido no financiero (García et al, 2019).

Además, es completamente necesario a la hora de conseguir los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) para 2030 promulgados por la ONU (EY, 2018).

2.3. Contexto comunitario: normativa europea

La información no financiera se regulaba a través de la Directiva 2013/34/UE sobre divulgación de información no financiera y diversidad.

Con la aplicación de esta Directiva se pretendía aumentar la confianza de los inversores y la sociedad en general, y mejorar la sostenibilidad. Para ello, se incrementó la divulgación de este tipo de información.

Sin embargo, en 2014 la Unión Europea decidió crear una nueva Directiva, la Directiva 2014/95/UE, la cual añadía una serie de modificaciones importantes que afectaban diversos aspectos relacionados con la información no financiera.

Los principales cambios que pueden encontrarse en la Directiva 2014/95/UE con respecto a la Directiva 2013/34/UE, son los siguientes:

- Para todas las empresas consideradas entidades de interés público y que superen los 500 trabajadores, es obligatorio incluir en el informe de gestión un Estado de Información No Financiera.
- Dicho estado debe incluir la información suficiente como para entender la evolución de la empresa, el impacto de su actividad frente a aspectos medioambientales y sociales, aspectos relativos a los derechos humanos y lucha contra la corrupción y el soborno, y temas relacionados con el personal de dicha empresa. Además, debe contener políticas de diversidad de competencias en cuanto a edad, sexo, discapacidad, formación... Dichas políticas de diversidad no son obligatorias, pero en caso de no aplicarlas, la empresa deberá justificar el por qué de esa decisión.

- El estado no financiero debe incluir explicaciones complementarias de los importes de los estados financieros anuales.
- Si la empresa pertenece a una filial, no será necesario que elabore dicho estado de información no financiera, siempre y cuando la empresa esté incluida en el informe de gestión consolidado.
- Si la empresa elabora un informe por separado y dicho informe contiene información exigida en el estado de información no financiera, los Estados miembros pueden eximir a la empresa de elaborar el estado de información no financiera, siempre y cuando el informe por separado se publique junto al informe de gestión y dentro de los 6 meses siguientes a partir de fecha de cierre de balance.
- Los Estados miembros velarán por que los auditores comprueben si se ha realizado el estado de información no financiera conforme a la ley, o en su caso el informe presentado por separado.
- Además, podrá exigirse la verificación de dicho estado o informe por parte de un prestador independiente a los servicios de verificación.
- Se añaden los mismos requerimientos descritos anteriormente en el caso de empresas de interés público con más de 500 trabajadores, las cuales sean empresas matrices de un gran grupo. Es decir, aquéllas con estados financieros consolidados.
- Se crean unas directrices no vinculantes en cuanto a la metodología a aplicar, con el fin de que la información no financiera sea comparable y de fácil divulgación entre empresas.

Tras la aprobación de esta normativa, los estados miembros dispusieron de un período de tiempo (hasta el 6 de diciembre de 2016) para poner en vigor las disposiciones legales, administrativas y reglamentarias necesarias para el cumplimiento de lo estipulado en dicha Directiva, teniendo además el deber de informar a la Comisión.

Finalmente, estas disposiciones debían ser de aplicación en el ejercicio 2017.

2.4. Normativa española

España fue de los últimos estados miembros en adoptar la Directiva 2014/95/UE, primero a través del Real Decreto-Ley 18/2017 sobre información no financiera

y diversidad, del 24 de noviembre, y finalmente con la Ley 11/2018 a través de la cual se modifica el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2020, del 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad.

El Real Decreto-Ley 18/2017 era una transcripción casi literal de la Directiva europea, por lo que no estableció niveles de exigencia tan elevados como en otros estados miembros.

Sin embargo, con la Ley 11/2018, España ha pasado a convertirse en un referente a nivel europeo en cuanto a divulgación de información no financiera y diversidad, elevando la exigencia en cuanto a transparencia y fiabilidad en la elaboración de informes sobre estos datos (EY, 2018).

2.4.1. Ámbito de aplicación

La reciente Ley es de aplicación en las sociedades anónimas, las sociedades limitadas y las sociedades comanditarias por acciones que cumplan ciertos requisitos de forma simultánea (artículo 1.2 de la Ley 11/2018 por el cual se modifica el artículo 49 del Código de Comercio):

- Tener un número medio de trabajadores en plantilla superior a 500.
- Ser consideradas entidades de interés público y/o empresas grandes. Para tener la consideración de empresas grandes, deben cumplir al menos durante dos ejercicios consecutivos, dos de los siguientes límites:
 - El total de las partidas de activo supere los 20.000.000 €.
 - El importe neto de la cifra de negocios supere los 40.000.000 €.
 - El número medio de empleados durante el ejercicio sea supere los 250.

Como excepción se encuentran las empresas que, cumpliendo estas características, pertenezcan a un grupo consolidado, en el cual la matriz presente el estado de información no financiera. Además, las empresas dependientes deberán figurar en el informe de gestión consolidado de la matriz. De esta forma, el resto de empresas del grupo estarán eximidas de dicha obligación.

Por tanto, se concluye que todas las empresas dominantes que cumplan los requisitos explicados previamente, deberán presentar un estado de información no financiera consolidado, donde incluyan sus filiales (EY, 2018).

A partir de los tres años siguientes a la entrada en vigor de la Ley, se ampliará el ámbito de aplicación a empresas que formulen consolidados con los siguientes requisitos:

- Tengan más de 250 trabajadores
- Sean entidades de interés público o cumplan los límites anteriores de total de activo y de importe neto de cifra de negocios para ser consideradas empresas grandes.

La diferencia con el antiguo Real Decreto-Ley 18/2017 es que éste establecía como ámbito de aplicación a las sociedades de capital y a las que formulen cuentas consolidadas que sean entidades de interés público, siempre y cuando éstas tuvieran o bien más de 500 trabajadores o bien cumplieran los requisitos para ser consideradas empresas grandes, comentados previamente.

Ilustración 2. Diferencias en ámbito de aplicación de la Ley 11/2018



Fuente: EY, 2018

2.4.2. Áreas a tratar en el estado de información no financiera

Con el Real Decreto-Ley ya se estipulaba la necesidad de incluir información sobre el impacto medioambiental y social de la empresa, pero con la entrada en vigor de la nueva Ley, los ámbitos sobre los que se debe procurar información se han incrementado.

Así pues, como consecuencia de la modificación introducida por la Ley 11/2018 en el Código de Comercio, el artículo 49 incluye nuevos apartados donde se especifica que el Estado de Información No Financiera deberá incorporar toda la

información necesaria para entender la evolución y el impacto de la empresa en, al menos, los siguientes ámbitos:

- Cuestiones medioambientales: se tratarán aspectos relacionados con la contaminación, la economía circular y prevención de residuos, el uso sostenible de los recursos y la protección de biodiversidad y cambio climático. En otras palabras, en este apartado la empresa debe especificar cómo su actividad afecta al medio ambiente, así como a la salud y seguridad de sus empleados y del público en general.
- Cuestiones sociales y de personal: se especificará todo lo relativo a empleo, seguridad del personal, relaciones sociales, programas de formación a empleados, políticas de accesibilidad a personal con discapacidad y medidas de igualdad de trato y oportunidades entre sexos. Además, se darán datos relativos a nacionalidad de los trabajadores, sexo, edad, tipo de contrato, número de despidos por sexo, etcétera, con el fin de promover la diversidad dentro de la empresa y evitar prácticas abusivas o discriminatorias.
- Derechos humanos: en este apartado se abordarán temas en relación con la preservación de los derechos humanos y las medidas preventivas o aplicadas en caso de haberse cometido algún tipo de violación de derechos. Además, se informa sobre el cumplimiento de los convenios fundamentales que protegen al trabajador (libertad de asociación, derecho a negociación colectiva, entre otros).
- Soborno y corrupción: aquí, se informará sobre las políticas que haya adoptado la empresa para prevenir el soborno y el fraude.
- Sociedad en general: se especificarán los compromisos que presenta la empresa en cuanto a desarrollo sostenible, temas de subcontratación, medidas para proteger la salud de sus consumidores y información fiscal de la empresa, especificando los beneficios obtenidos en cada país, las subvenciones recibidas, los impuestos correspondientes que se han pagado, etcétera.

Según este mismo artículo, el informe debe incluir en cada uno de los ámbitos que se acaban de nombrar, y basándose en el principio de explicación¹, información sobre:

¹ Se debe argumentar tanto el por qué de adoptar ciertas políticas/acciones como el por qué de no adoptarlas, de forma que queda justificada tanto la acción como la “no acción” de la empresa.

- Las políticas adoptadas para minimizar los riesgos y problemas detectados en cada una de las cuestiones comentadas previamente, incluyendo los procesos de diligencia debida, prevención y atenuación de riesgos significativos y el control de los mismos.
- Los resultados obtenidos al haber aplicado las políticas mencionadas.
- Los riesgos que puedan existir en cada uno de los ámbitos, y que por tanto quepa posibilidad de que influyan en cuestiones generales de la empresa, como su relación con los clientes. Se informará también sobre la gestión de esos riesgos (procedimientos de detección y evaluación, así como los impactos producidos).
- Los indicadores clave de resultados no financieros (*Key Performance Indicators, KPI*), de forma que se pueda comparar y divulgar la información entre empresas tanto a niveles generales como sectoriales. Estos indicadores deberán seguir unos estándares aprobados por la Comisión Europea y otras guías internacionales, como por ejemplo el *Global Reporting Initiative (GRI)* con el fin de ser comparables entre ellos. Estas guías internacionales se explicarán más adelante.
- Añadido a todo esto, se incluye información sobre el modelo de negocio del grupo: entorno empresarial, organización, estructura, objetivos y estrategias, mercados donde opera y factores que pueden afectar su evolución.

Debido al principio de explicación mencionado anteriormente, en caso de que la empresa no realice ningún tipo de acción o política sobre alguna de las áreas a incluir en el estado de información no financiera, deberá explicar el por qué de esa actuación.

Otra de las novedades que incorpora la Ley es que un profesional independiente de servicios de verificación deberá verificar toda la información no financiera que se acaba de exponer. De esta forma, se consigue una mayor veracidad y fiabilidad de dicho estado.

Finalmente, y no por ello menos importante, con esta Ley ya no se permite que las empresas omitan cierta información sobre acontecimientos inminentes o en proceso de negociación, los cuales pudieran perjudicar a la sociedad si se hiciesen públicos (KPMG abogados, 2019).

2.5. La información no financiera: propuestas de modelos de elaboración

Los informes de información no financiera tienen que abarcar los campos, exigidos en las normativas correspondientes. Puesto que no hay ningún modelo establecido por ley a seguir a la hora de crear estos informes (memorias de RSC, informes de sostenibilidad, Estados de Información No financiera, etcétera), varias instituciones han establecido una serie de protocolos o modelos estándar internacionales a los que las empresas deben acudir cuando se disponen a elaborarlos.

Estos modelos están reconocidos a nivel internacional y, en el contexto comunitario, aprobados por la Comisión Europea; de esta forma se consigue una información comparable, fiable y de fácil divulgación.

En este apartado, se explican dichos modelos internacionales, siendo los más relevantes los establecidos por la *Global Reporting Initiative* (GRI), las Naciones Unidas, el *Integrated Reporting Framework* (IR) y los Objetivos de Desarrollo Sostenible de Naciones Unidas (ODS).

2.5.1. Pacto Mundial de Naciones Unidas y Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS)

El pacto mundial de las Naciones Unidas tiene por objetivo conseguir que las empresas y organizaciones tomen como base unos principios universales a la hora de establecer sus estrategias y políticas corporativas (Naciones Unidas, 2018), con el fin de crear una red de empresas sostenibles.

Ilustración 3. Situación del Pacto Mundial de Naciones Unidas en 2019



Fuente: Naciones Unidas, 2019

Estos principios se basan en derechos humanos y laborales, medio ambiente y lucha contra la corrupción (Naciones Unidas, 2018):

- Principio 1: “Las empresas deben apoyar y respetar la protección de los derechos humanos fundamentales, reconocidos internacionalmente, dentro de su ámbito de influencia”.
- Principio 2: “Las empresas deben asegurarse de que sus empresas no son cómplices en la vulneración de los Derechos Humanos”.
- Principio 3: “Las empresas deben apoyar la libertad de afiliación y el reconocimiento efectivo del derecho a la negociación colectiva”.
- Principio 4: “Las empresas deben apoyar la eliminación de toda forma de trabajo forzoso o realizado bajo coacción”.
- Principio 5: “Las empresas deben apoyar la erradicación del trabajo infantil”.
- Principio 6: “Las empresas deben apoyar la abolición de las prácticas de discriminación en el empleo y la ocupación”.
- Principio 7: “Las empresas deberán mantener un enfoque preventivo que favorezca el medio ambiente”.
- Principio 8: “Las empresas deben fomentar las iniciativas que promuevan una mayor responsabilidad ambiental”.
- Principio 9: “Las empresas deben favorecer el desarrollo y la difusión de tecnologías respetuosas con el medio ambiente”.
- Principio 10: “Las empresas deben trabajar contra la corrupción en todas sus formas, incluidas extorsión y soborno”.

A su vez, los Diez Principios del Pacto Mundial están estrechamente relacionados con los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS). Los ODS son un total de 17, y todos ellos buscan el camino hacia una sociedad más sostenible, mejorando así la vida de todo el mundo. Estos objetivos tratan diversos temas: desde erradicar la pobreza hasta dar una educación digna a toda la población mundial, pasando por la defensa del medio ambiente y la igualdad de la mujer, entre otros.

A nivel empresarial, los ODS proporcionan un marco global para que las compañías evalúen su impacto a nivel global, regional y local (EY, 2018).

Es importante que se incluyan en el informe datos sobre el cumplimiento de estos objetivos por parte de la empresa, ya que desde 2015, Pacto Mundial cuenta con el mandato de Naciones Unidas de ayudar al sector privado a canalizar su contribución a los ODS (Naciones Unidas, 2018).

Ilustración 4. Objetivos de Desarrollo Sostenible



Fuente: Naciones Unidas, 2019

3.5.1.1. Referencia a temas fiscales

El ámbito fiscal está relacionado con el Principio 10 del Pacto de Naciones Unidas, sobre corrupción y soborno y con los ODS 8 (trabajo decente y crecimiento económico), 9 (industria, innovación e infraestructura), 10 (reducción de las desigualdades) y 16 (paz, justicia e instituciones sólidas).

Así pues, el hecho de que las empresas cumplan con su responsabilidad fiscal correspondiente e informen de ello, ayuda a mejorar la transparencia de las mismas y su fiabilidad, luchando a la vez contra prácticas ilícitas como el soborno o la corrupción.

Además, al pagar sus tributos correspondientes, contribuyen a una mejora de la sociedad, ya que ese dinero recaudado por el Estado será utilizado en infraestructuras u obras públicas que beneficien el crecimiento económico del país.

Todo esto sin olvidar la filosofía que rige todo el ámbito tributario: la fiscalidad promueve la igualdad y busca reducir las desigualdades, ya que se basa en principios de justicia y equidad. De esta forma, quien más tiene es quien más contribuye fiscalmente, ayudando así al conjunto de la sociedad.

2.5.2. ISO 26000

La Organización Internacional de Normalización (ISO) es una federación mundial de organismos nacionales de normalización. Su tarea principal es preparar las

Normas Internacionales a través de diversos comités, especializados en diferentes ámbitos (Organización Internacional de Normalización (ISO), 2018).

ISO también ha creado una normativa internacional en cuanto a la RSC, en la que han participado expertos de más de 90 países y 40 organizaciones internacionales (Organización Internacional de Normalización (ISO), 2018).

La principal diferencia con el resto de estándares es que la ISO 26000 da unas directrices y guías en Responsabilidad Social no sólo para las empresas y compañías privadas, si no también para las organizaciones del sector público de todo tipo (Organización Internacional de Normalización (ISO), 2010).

Dentro de esta normativa, hace referencia a todos los aspectos que afectan a la RSC y que se han ido comentando a lo largo de este trabajo: derechos humanos, prácticas laborales, prácticas justas de operación, asuntos de consumidores y participación activa de desarrollo de la comunidad (Organización Internacional de Normalización (ISO), 2018).

2.5.2.1. Referencia a temas fiscales

ISO 26000 trata el tema de la responsabilidad en el apartado “6.6. Prácticas justas de operación”, más concretamente en el “6.6.3. Anticorrupción”.

Las recomendaciones y directrices dadas son muy similares a las de otros estándares internacionales.

2.5.3. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico es un organismo internacional, constituido por 37 países miembros (Ministerio de Asuntos Exteriores, Unión Europea y Cooperación, 2019). Se creó en 1960 y tiene su sede en París.

El trabajo de la OCDE se centra en el análisis del desarrollo económico y social, y en todas las políticas sectoriales que influyen en él (Ministerio de Asuntos Exteriores, Unión Europea y Cooperación, 2019).

Por tanto, estudia tanto políticas y hechos económicos como temas sociales, de medio ambiente, de derechos humanos, etcétera.

No es de extrañar, pues, que la OCDE haya creado una serie de principios y normas voluntarias para encaminar a las empresas y organizaciones hacia una conducta empresarial responsable y sostenible (OCDE, 2013).

Los temas que deberían tratar las empresas, según la OCDE, debido a su importancia, son los siguientes (OCDE, 2013):

- Publicación de información
- Empleo y relaciones laborales
- Medio ambiente
- Lucha contra la corrupción
- Intereses de los consumidores
- Ciencia y tecnología
- Competencia
- Fiscalidad

2.5.3.1. Referencia a temas fiscales

Antes que nada, es importante destacar que de todos los estándares internacionales que se han analizado, las Directrices propuestas por la OCDE son las únicas que presenta un apartado dedicado íntegramente a la fiscalidad y responsabilidad fiscal de las empresas: apartado “X. Fiscalidad” (OCDE, 2013).

En dicho apartado se indica la importancia que tiene la contribución de las empresas a las finanzas públicas mediante el pago de los tributos correspondientes (OCDE, 2013).

Se habla también sobre el deber de las empresas de cumplir sus responsabilidades fiscales en todos los países donde ejercen actividad económica.

Otra práctica importante que deben seguir las empresas es la transparencia y la buena comunicación con el gobierno competente a la hora de facilitar su información financiera, ayudando así al cálculo de los tributos correspondientes. Destacar en este aspecto la importancia de fijar unos límites sobre la información que comparten las empresas a las administraciones públicas, ya que esta información supone un coste para la empresa y el gobierno siempre va a querer disponer de la información más completa posible, por lo que se debe mantener un equilibrio entre ambas partes y aportar la información necesaria conforme a la legislación fiscal de aplicación.

En cuanto a los precios de transferencia, estos deben seguir el principio de plena competencia, aunque es muy complicado definir si este principio se está respetando o no.

Para ello, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE trabaja de forma constante en la formulación de recomendaciones para conseguir el cumplimiento de dicho principio (OCDE, 2013).

También se hace referencia a las buenas prácticas fiscales en el apartado “VI. Lucha contra la corrupción”, donde se estipula que las empresas deben realizar correctamente sus labores fiscales, contables y de auditoría para evitar contabilidades B, cuentas secretas y demás situaciones de fraude.

Además de todo esto, la OCDE publicó en 2017 un informe titulado “Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones fiscales”.

2.5.4. *Global Reporting Initiative*

GRI es una organización internacional independiente, la cual ha promovido los informes de sostenibilidad desde 1997 (Global Reporting Initiative, 2019). Tanto es así, que es considerada la primera organización privada en crear recomendaciones a la hora de realizar las memorias de sostenibilidad de las empresas.

Su sede principal se encuentra en Ámsterdam, Holanda, pero cuentan con delegaciones en países como Brasil, China, Colombia, India, Sudáfrica y Estados Unidos (Global Reporting Initiative, 2019).

Su principal objetivo como organización es crear una comunidad global donde se mejoren y cuiden los recursos y el entorno del que dependemos todos, a la vez que se promueven decisiones beneficiosas en el ámbito social y medioambiental a nivel mundial (*Global Reporting Initiative*, 2019).

Los Estándares GRI representan mejores prácticas a nivel global para informar públicamente de los impactos económicos, ambientales y sociales de una organización (Global Reporting Initiative, 2019). Dichos estándares han sido modificados y perfeccionados a lo largo de más de 20 años, hasta llegar a los actuales.

En la actualidad, GRI trabaja con los denominados *GRI Standards*, aprobados desde julio de 2018. Con anterioridad a estos, se utilizaban las *G4 Guidelines*. Esta modificación lo que hace es agrupar y redistribuir los indicadores utilizados en el modelo G4 para dar lugar a un nuevo modelo más práctico. Además, con esta última modificación, se añaden nuevos indicadores relativos al uso de agua

(*GRI 303: water and effluents*) y a la seguridad laboral y sanidad (*GRI 403: Occupation health and safety*).

Así pues, los *GRI Standards* están divididos en dos grandes bloques: estándares universales y estándares específicos.

En el sitio web oficial de GRI, se puede encontrar la siguiente clasificación:

- Dentro de los estándares universales, se muestra el siguiente desglose:
 - GRI 101: establece el punto de partida a la hora de utilizar los Estándares GRI.
 - GRI 102: fija la información a aportar sobre el contexto de la empresa.
 - GRI 103: información sobre el enfoque estratégico adoptado en cada una de las áreas específicas.

- En cuanto a los estándares específicos:
 - GRI 200: área de economía.
 - GRI 300: área de medio ambiente.
 - GRI 400: área de sociedad.

A la hora de elaborar informes sobre su información no financiera, las empresas pueden utilizar todos los estándares GRI necesarios para ello, o bien combinarlos con estándares de otras organizaciones aprobados también por el marco legal.

Además, GRI promueve una red o comunidad a la que las empresas pueden unirse y trabajar codo con codo para lograr un objetivo de sostenibilidad global. Por si no fuera suficiente, ponen a disposición de las compañías “*GRI Support Suite*”, encargada de guiar y aconsejar a quienes se les haya asignado realizar la memoria de sostenibilidad dentro de la empresa.

Finalmente, cabe mencionar que GRI no es un organismo solamente centrado en las empresas y organizaciones privadas, ya que también cuenta con un conjunto de asesores que se encargan de aconsejar a los gobiernos y reguladores de mercados sobre el desarrollo de sus políticas, intentando enfocarlos hacia la creación de políticas y toma de decisiones que sean más sostenibles.

2.5.4.1. Referencia a temas fiscales

En cuanto al ámbito de la responsabilidad fiscal, los estándares GRI hacen referencia a ella en el *GRI 201: Desempeño económico* (Global Reporting Initiative, 2016).

Más concretamente, en el estándar *201-1: Valor económico directo generado y distribuido*, hay un apartado denominado “Pagos al gobierno”, donde las empresas deben incluir todos los pagos que hayan realizado durante el ejercicio al gobierno, sin incluir los impuestos diferidos (Global Reporting Initiative, 2016). En caso de que la empresa tenga actividad en varios países, informará sobre los pagos en cada estado.

Por otro lado, en el estándar *201-4: Asistencia financiera recibida del gobierno* (Global Reporting Initiative, 2016), se hace referencia a desgravaciones y créditos fiscales país por país, exención del pago de regalías, las subvenciones otorgadas a la empresa por parte del gobierno, y se compara el apoyo financiero recibido con los impuestos que se han pagado.

También podría considerarse como referencia a temas fiscales el estándar *419-1: Incumplimiento de las leyes y normativas en los ámbitos social y económico* (Global Reporting Initiative, 2016). Aquí, las empresas deben dejar constancia de las multas y sanciones interpuestas debido a malas prácticas y actuaciones en el ámbito económico y social en general, por lo que cabría mencionar si se ha recibido alguna sanción debido a incumplimiento de las obligaciones tributarias en dicho ejercicio.

Por último, se puede encontrar referencias fiscales en el estándar *205: Anticorrupción* (Global Reporting Initiative, 2016).

Para finalizar, es importante mencionar que, debido a la importancia del ámbito fiscal, se ha aprobado una nueva área dentro de los estándares específicos, la denominada *GRI 207: Impuestos*. Se encuentra en proceso de revisión actualmente y se prevé que esté lista para uso público en diciembre de 2019.

Con este nuevo apartado, se persigue alcanzar una mayor transparencia en cuanto a los impuestos pagados por las compañías, incluyendo elementos potenciales como estrategias, gestión e información sobre los tributos actuales que debe pagar la empresa (Global Reporting Initiative, 2019).

A día de hoy puede encontrarse publicado el proyecto de propuesta, aprobado el 24 de mayo de 2017.

2.5.5. Integrated Reporting Framework (IR)

El *International Integrated Reporting Council* (IIRC), con sede en Inglaterra, es un conjunto global de reguladores, inversores, compañías, y una serie de

profesionales más, que han creado un marco conceptual para la preparación de un informe corporativo denominado *Integrated Report* (Cheng et al, 2014).

Este informe contiene información tanto financiera como no financiera, de forma que, si una empresa realiza su Informe de Gestión basado en dicho marco conceptual, será mucho más completo y aportará mayor significatividad.

Se trata pues de cómo la estrategia, gobierno, gestión y actuación de una organización afecta en el contexto social, comercial y medioambiental en el cual opera y cómo crea valor en el mismo (Abeysekera, 2013).

Los temas o “capitales” a incluir dentro del IR son los siguientes, según el *International Integrated Reporting Council* (The International Integrated Reporting Council, 2018):

- Capital financiero
- Capital físico
- Capital intelectual – intangible
- Capital humano
- Capital social y relacional
- Capital natural – medioambiental

2.5.3.1. Referencia a temas fiscales

Se habla sobre fiscalidad y pago de impuestos en el apartado de capital financiero, más concretamente en el epígrafe “4B. Business Model. Outcomes”, donde deben especificarse tanto los outcomes internos (reputación de la organización, ingresos y cash flows, etcétera) como los outcomes externos (pagos de impuestos, responsabilidad fiscal, fidelidad de imagen, etcétera) (*International Integrated Reporting Council* (2018)).

2.5.6. Institute of Social and Ethical Accountability

También denominada AccountAbility, se trata de una organización dedicada a la elaboración de estándares y consultoría, la cual trabaja con empresas, gobiernos y organizaciones multilaterales con el fin de conseguir prácticas de mercado responsables y con el menor impacto posible (Institute of Social and Ethical Accountability, 2018). Cuenta con sede en diferentes países, como Estados Unidos, Reino Unido, Arabia Saudí, Dubai y Suiza.

Se centra en mejorar la estrategia de sostenibilidad de las empresas, así como su impacto social y medioambiental. Para ello, ha creado la serie de estándares

AA1000, centrados en diversas áreas: contabilidad, responsabilidad y sostenibilidad.

Su estructura se centra en cuatro principios: inclusividad, materialidad, responsabilidad e impacto (Institute of Social and Ethical Accountability, 2018).

- Principio de inclusividad: todo aquél que se vea afectado por el impacto que producen ciertas decisiones, debería ser capaz de decidir y opinar sobre ellas.
- Principio de materialidad: los órganos de gobierno deben ser capaces de identificar y actuar en consecuencia sobre los temas de sostenibilidad más importantes.
- Principio de responsabilidad: las empresas deben actuar con transparencia en temas de sostenibilidad y sus impactos relacionados.
- Principio de impacto: las empresas deben ser conscientes y controlar cómo sus acciones pueden afectar al entorno, tanto medioambiental y socialmente.

Las empresas utilizan la serie AA1000 a la hora de elaborar sus informes de sostenibilidad y memorias de RSC.

Finalmente, se destaca la falta de referencias a estándares fiscales o sobre política fiscal en general dentro de AA1000.

2.5.7. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA)

Puesto que la Ley española no establece un modelo estándar a la hora de elaborar el Estado de Información no Financiera, la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) ha propuesto un modelo en el que las empresas pueden basarse a la hora de elaborar su EINF.

Dicha propuesta tiene como pilares fundamentales las guías internacionales (Naciones Unidas, OCDE, etcétera), el marco normativo de aplicación (Ley 11/2018) y los elementos cuantitativos y cualitativos (los anteriormente mencionados *KPIs*) (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), 2019). (Este hecho es muy importante ya que se trata del único modelo propuesto que incluye los dos tipos de información no financiera necesaria en el EINF.

Así pues, la propuesta de AECA divide el informe en tres bloques:

- A)** 10 apartados cualitativos sobre el modelo de negocio.
- B)** 7 apartados cualitativos sobre diligencia debida y 4 apartados cualitativos sobre riesgos principales.

C) 59 KPIs, de los cuales: 16 financieros, 9 ambientales, 24 sociales y 10 de gobierno corporativo.

En las siguientes tablas se adjuntan todos los indicadores KPI considerados por AECA, así como el código asignado a cada uno de ellos.

Tabla 2. Indicadores financieros y económicos según el modelo propuesto por AECA para elaborar el Estado de Información No Financiera

		CÓDIGO	DENOMINACIÓN
INDICADORES FINANCIEROS	Eficiencia económica	KPI_F1	Ingresos
		KPI_F2	Gastos de proveedores
		KPI_F3	Valor añadido
		KPI_F4	Remuneración a los empleados
		KPI_F5	Beneficio bruto
		KPI_F6	Gastos financieros
		KPI_F7	Retribución de los propietarios
		KPI_F8	Impuesto sobre beneficios
		KPI_F9	Contribución económica a la comunidad
		KPI_F10	Contribución económica a la administración pública
		KPI_F11	Inversión I+D+i
		KPI_F12	Inversión total
		KPI_F13	Rentabilidad
		KPI_F14	Endeudamiento
		KPI_F15	Autocartera
		KPI_F16	Subvenciones
INDICADORES AMBIENTALES	Eficiencia energética y emisiones	KPI_E1	Consumo de energía
		KPI_E2	Consumo de agua
		KPI_E3	Emisiones contaminantes Scope 1
		KPI_E4	Emisiones contaminantes Scope 2
		KPI_E5	Emisiones por transporte y distribución en actividades Upstream
		KPI_E6	Emisiones por transporte y distribución en actividades
	Eficiencia gestión de residuos	KPI_E7	Gneración de residuos
		KPI_E8	Residuos gestionados
		KPI_E9	Residuos reutilizados

Elaboración propia. Datos obtenidos de AECA, 2019

Tabla 3. Indicadores sociales según el modelo propuesto por AECA para la elaboración del Estado de información No Financiera

		CÓDIGO	DENOMINACIÓN
INDICADORES SOCIALES	Capital humano	KPI_S1	Empleados
		KPI_S2	Diversidad de género de empleados
		KPI_S3	Puestos alta dirección
		KPI_S4	Diversidad de género en alta dirección
		KPI_S5	Estabilidad laboral
		KPI_S6	Derecho al permiso parental
		KPI_S7	Derecho al permiso maternal
		KPI_S8	Discapacidad
		KPI_S9	Riesgo laboral
		KPI_S10	Absentismo
		KPI_S11	Rotación de empleados
		KPI_S12	Creación meta de empleo
		KPI_S13	Antigüedad laboral
		KPI_S14	Formación de empleados
		KPI_S15	Porcentaje de empleados cubiertos por convenio colectivo
	Capital social	KPI_S16	Regulación acerca de clientes
		KPI_S17	Cadena de suministro
		KPI_S18	Proveedores, política sobre minerales de zonas de conflicto
		KPI_S19	Pago proveedores
	Derechos Humanos, anticorrupción y soborno	KPI_S20	Respeto de los Derechos Humanos
		KPI_S21	Actuaciones en defensa del respeto por los derechos humanos
		KPI_S22	Formación en materia de lucha contra corrupción y soborno
		KPI_S23	Irregularidades en materia de corrupción y soborno
		KPI_S24	Actuaciones acerca de casos de corrupción y soborno

Elaboración propia. Datos obtenidos de AECA, 2019

Tabla 4. Indicadores de gobierno corporativo según el modelo propuesto por AECA para la elaboración del Estado de información No Financiera

		CÓDIGO	DENOMINACIÓN
INDICADORES DE GOBIERNO CORPORATIVO	Buen gobierno	KPI_CG1	Consejeros
		KPI_CG2	Consejeros independientes
		KPI_CG3	Consejeros en materialidad de RSC
		KPI_CG4	Comisión ejecutiva
		KPI_CG5	Comité de auditoría
		KPI_CG6	Comisión de nombramientos
		KPI_CG7	Reuniones del Consejo
		KPI_CG8	Remuneración total Consejo
		KPI_CG9	Diversidad de género en el Consejo
		KPI_CG10	Corrupción y soborno

Elaboración propia. Datos obtenidos de AECA, 2019.

2.5.7.1. Referencia a temas fiscales

Dentro de todos estos indicadores, AECA hace referencia al ámbito fiscal en dos de ellos:

- KPI F8: Impuesto sobre beneficios: el importe pagado de impuesto sobre el beneficio en dicho ejercicio económico.
- KPI F10: Contribución económica a la administración pública: total de los pagos efectuados a las administraciones: impuestos y tasas a administraciones tanto locales como nacionales y supranacionales. Se informa tanto de los impuestos pagados como de los impuestos en los que la empresa actúa de recaudadora.

También se hace referencia a temas fiscales en el apartado de Políticas y procedimientos de diligencia debida, indicador CE_III_6: Política en materia de lucha contra la corrupción y el soborno, donde se deben estipular tanto la política como la información representativa sobre prevención de corrupción, blanqueo de capital, soborno, etcétera (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), 2019).

Por último, destacar que, además del ejemplo de Estado de Información No Financiera, AECA propone a su vez un modelo de Informe de verificación independiente del Estado de Información No Financiera Consolidado (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), 2018), con el fin de facilitar dicha tarea a los profesionales independientes encargados del proceso de verificación.

2.6. Conclusiones del capítulo

En el presente capítulo se ha analizado de forma exhaustiva la legislación vigente en torno a la información no financiera y los diversos protocolos existentes sobre modelos de información no financiera.

Así se comprueba que el Estado de Información No financiera supone una novedad a la hora de presentar la información no financiera, ya que trata los temas que se consideran en las memorias de RSC y a su vez hace hincapié en los indicadores de gestión empresarial. Por tanto, se incluye nueva información y sobre la información relativa a la RSC, se amplía el detalle.

Además, el alcance del EINF es mayor que el de las memorias de RSC. Por tanto, las memorias de RSC solo son obligatorias para sociedades mercantiles estatales, las entidades públicas adscritas a la Administración General del

Estado y las Mutuas Colaboradoras con la Seguridad Social. En caso de las sociedades anónimas, éstas pueden hacer pública su memoria de RSC si así lo desean, y en caso de contar con más de 1.000 trabajadores, dichas memorias deberán ser revisadas previa publicación por el Consejo Estatal de Responsabilidad Social de las Empresas.

Sin embargo, el EINF se trata de un documento obligatorio para todas las sociedades de capital y sociedades que formulen cuentas consolidadas, que cuenten con más de 500 trabajadores y sean o bien entidades de interés público o bien cumplan los límites establecidos para ser consideradas empresas grandes (Activo superior a 20 millones €, INCN superior a 40 millones €, más de 250 trabajadores).

En tercer y último lugar, destaca la falta de un modelo oficial y el solapamiento entre distintos informes; los estándares internacionales son líneas orientativas para realizar informes de información no financiera en general, es decir, sirven tanto como para memorias de RSC, informes de sostenibilidad, EINF...

A la hora de realizar el EINF, el único más completo a efectos legales es el modelo propuesto por AECA, ya que reúne datos del resto de modelos internacionales y además incluye los indicadores de gestión requeridos.

Sin embargo, si se usan los otros modelos, como GRI, Directrices de la OCDE, etcétera, se deberá adaptar el contenido para que cumpla con los requisitos del EINF.

3. La responsabilidad fiscal

La responsabilidad fiscal hace referencia al deber de los individuos, las empresas y resto de organizaciones de cumplir con sus obligaciones tributarias y de mantener el principio de estabilidad presupuestaria (Porrás Gómez, 2017).

Por tanto, la responsabilidad fiscal es lo opuesto a prácticas como la evasión y la elusión fiscal; la elusión fiscal ocurre cuando los contribuyentes aprovechan vacíos legales y economías de opción para disminuir o evitar el pago, y la evasión fiscal se produce al usar técnicas fraudulentas para incumplir la norma tributaria (Corona, 1996).

En el ámbito de la RSC y como hemos visto en el capítulo 2, concretamente en los modelos de proyectos para la elaboración de la memoria de RSC, se puede encontrar, entre muchos otros, una sección relativa a prácticas fiscales responsables y conductas fiscales éticas. Esto, dicho en otras palabras, es lo que se conoce como tener responsabilidad fiscal.

Por tanto, la obligación de formular memorias de RSC y compartir información no financiera correspondiente al impacto de la empresa en el entorno (RSC) es muy importante, ya que es una forma de conseguir que las empresas se vean forzadas a preocuparse por tomar las decisiones y estrategias que menos impacto negativo generen para no perder su buena imagen y reputación, y esto incluye sus estrategias fiscales.

En este capítulo se hará un análisis de la responsabilidad fiscal; desde su componente teórico hasta la evolución que ha ido sufriendo en los últimos años, comentando también las medidas legales que promueven y protegen la responsabilidad fiscal internacionalmente, en el plano comunitario y en España.

3.1. La responsabilidad fiscal y la ética

La responsabilidad fiscal puede entenderse desde dos perspectivas: por una parte, la de las administraciones públicas; y por otra, la de las empresas. Esto quiere decir que tanto las administraciones públicas como las empresas deben actuar de forma correcta en el ámbito fiscal, teniendo, cada una, unas responsabilidades y deberes diferentes.

Los órganos públicos deben defender una mayor coordinación, vigilancia y supervisión en el ámbito presupuestario, desarrollando a su vez la estabilidad financiera, como se recoge en la Ley orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

Además, según se indica en el Capítulo II de dicha Ley, también es su responsabilidad que se cumplan los principios generales del orden tributario: estabilidad presupuestaria, sostenibilidad financiera, plurianualidad, transparencia, eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos, responsabilidad y lealtad institucional.

En cuanto a las empresas, éstas deben tributar en el país donde están generando beneficios, evitando prácticas de ingeniería financiera ventajosas para ellas, pero perjudiciales para el resto.

A esto se le añade el cumplimiento de las obligaciones fiscales correspondientes, lo que implica no practicar la evasión y elusión del pago de sus impuestos.

Estas “malas” prácticas han aumentado en los últimos años, sobre todo por parte de algunas multinacionales: las empresas transfieren los beneficios obtenidos en un país a otros donde también tienen filiales y cuyo impuesto sobre sociedades tiene un tipo de gravamen menor, de forma que tributan menos que si lo hicieran en el país de origen de los beneficios.

Uno de los casos más conocido por su repercusión mediática fue el de Starbucks en Reino Unido, donde en 2012 se abrió una investigación por parte del Gobierno ante las sospechas de evasión de impuestos (BBC News, 2012). Tras las averiguaciones pertinentes, Starbucks admitió que había mantenido un pacto fiscal con Holanda por su tipo de gravamen favorable.

En esta misma investigación surgieron dos multinacionales más con actuaciones sospechosas: Amazon, la cual transfería sus beneficios a Luxemburgo, y Google, quien eligió Irlanda para trasladar allí la mayoría de los beneficios obtenidos a lo largo de su actividad económica.

Con todo esto, lo que se quiso resaltar fue que, aunque las actuaciones de estas empresas fueran legales y por tanto no pudieran ser recriminadas en ese aspecto, se trataba de conductas inmorales y faltas de ética, las cuales deberían ser sancionadas de alguna forma.

Pero, a fin de cuentas, aunque la falta de moralidad debería ser sancionada, lo más importante de todo esto es que, con esas acciones, las empresas están perjudicando a la sociedad en general. Según indica la OCDE (2013), que las empresas minimicen al máximo su carga tributaria perjudica a los gobiernos, a los contribuyentes individuales y a las propias empresas. ¿Por qué?

Por una parte, los gobiernos ven reducidos sus ingresos, a la vez que la integridad de su sistema tributario se ve mermada debido al descontento que se genera en el resto de contribuyentes, quienes observan que las empresas pagan impuestos ridículos en comparación con ellos. Además, el tener menos ingresos públicos puede afectar al crecimiento económico del país (OCDE, 2013).

Por otra parte, los contribuyentes individuales salen perjudicados porque van a tener que soportar mayor carga tributaria para compensar la carga correspondiente a esas empresas que están tributando fuera del país que les corresponde.

Finalmente, las empresas más pequeñas se ven perjudicadas al no poder competir con dichas multinacionales, ya que no cuentan con la infraestructura y los recursos como para trasladar sus beneficios; y las propias multinacionales deben hacer frente a serios problemas de reputación e imagen, a la vez que si no reducen su carga tributaria como el resto pueden perder competitividad respecto al resto de empresas de su tamaño.

Por todo lo explicado hasta ahora, ha quedado más que patente la necesidad de regular de alguna forma la situación y conseguir buenas prácticas fiscales y actuaciones éticas por parte de las empresas.

Es por esto que la OCDE, entre otros organismos, han creado normativa y tratados de conducta, promoviendo la responsabilidad fiscal entre las empresas.

Una de las últimas novedades en cuanto a legislación en responsabilidad fiscal es, por ejemplo, la propuesta de la OCDE que pretende que las grandes multinacionales paguen impuesto en el país donde generen beneficio, tengan filial física allí o no.

Con esto, la OCDE quiere garantizar al máximo la asignación equitativa de los derechos fiscales.

3.2. Normativa internacional y comunitaria sobre responsabilidad fiscal

A continuación, se va a hacer un análisis sobre la normativa que rige la responsabilidad fiscal internacionalmente y a nivel europeo, comentando todas las medidas adoptadas por los gobiernos y organismos internacionales con el fin de conseguir un cumplimiento fiscal adecuado por parte de las empresas y un funcionamiento correcto del sistema tributario.

3.2.1. Plan *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) de la OCDE

En la legislación tributaria hay una serie de lagunas normativas a nivel internacional, lo cual permite que las empresas se aprovechen de ello para realizar prácticas fiscales poco éticas, pero legales, al fin y al cabo. Como se ha explicado previamente, suelen hacer desaparecer beneficios fiscales o bien trasladarlos a otro país donde la actividad de la empresa es escasa, pero hay un tipo de gravamen favorable en el impuesto sobre sociedades. (OCDE, 2013).

Pero, ¿por qué se da lugar a este tipo de lagunas legales? La OCDE lo explica en su informe sobre el problema BEPS a nivel internacional (2013):

El impuesto sobre sociedades se computa a nivel nacional, y las normas tributarias contemplan este hecho y la posibilidad de que haya empresas con actividad transnacional. Con el fin de evitar en estos casos la doble imposición, hay unos mecanismos legales que se ponen en funcionamiento cuando se cumplen las características necesarias para ello. El problema viene cuando las empresas consiguen usarlos no para evitar la doble imposición, si no para evitar, directamente, la imposición.

A pesar de todo esto, el fundamental problema es que la mayoría de estas actuaciones son legales, por lo que quienes realizan dichas prácticas no son sancionados de ningún modo.

Por este motivo, la cumbre del G-20 y la OCDE, junto con una gran cantidad de países no miembros, colaboran de forma constante para modernizar y modificar las normas, acotando cada vez más los problemas de BEPS (OCDE, 2013).

Como consecuencia, en 2013 surgió el plan BEPS, siendo fruto de la colaboración entre la OCDE y el G-20, con el fin de mejorar los estándares impositivos internacionales y garantizar mayor transparencia en el contexto fiscal (OCDE, 2013).

En este plan se insta al diseño de nuevos estándares internacionales para asegurar la coherencia del impuesto sobre sociedades a nivel internacional (OCDE, 2013) y de volver a revisar los efectos y los beneficios considerados por los estándares internacionales, ya que estos se han quedado obsoletos y no se han adaptado a los cambios tecnológicos y nuevos modelos empresariales (OCDE, 2013).

Además, hace especial hincapié en la imperiosa necesidad de incrementar la transparencia, la certidumbre y la predictibilidad para las empresas (OCDE, 2013).

El Plan está estructurado en 15 acciones que pretenden lograr dichos objetivos (OCDE, 2013);

- **Acción 1: abordar los retos de la economía digital para la imposición.**

Con el auge de la economía digital surgen nuevos retos a los que se debe hacer frente, como por ejemplo el hecho de que una empresa tenga presencia digital en un país pero no presente sede física en el mismo, de forma que obtiene una serie de ventas que no estarán siendo sujetas a tributación en dicho país.

- **Acción 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.**
Hay que diseñar nuevas normas para neutralizar el efecto de asimetrías híbridas, como puede ser la doble deducción del mismo pago en dos jurisdicciones distintas o deducción de un pago en una jurisdicción que no tributa en otra jurisdicción; entre otros supuestos.
- **Acción 3: refuerzo de la normativa sobre transparencia fiscal internacional.**
- **Acción 4: limitar la erosión de la base imponible por vía de la consideración como gasto fiscal de intereses y otros pagos financieros.**
Un ejemplo de esto sería usar la deuda entre partes vinculadas para conseguir una minoración de la Base a través del gasto por intereses superior al correspondiente. Para evitarlo, habría que adaptar las normas e informar sobre precios de transferencia de las transacciones financieras con partes vinculadas.
- **Acción 5: combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.**
La prioridad de esta acción es mejorar la transparencia, haciendo referencia también a los regímenes preferenciales². Además, se tendrá en cuenta la opinión y situación de países no miembros de la OCDE, o terceros, a la hora de realizar las modificaciones.
- **Acción 6: impedir la utilización abusiva de convenio.**
Diseñar normas que impidan dar beneficios de convenios fiscales en situaciones donde no se cumplen todos los requisitos.
- **Acción 7: impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente (EP).**
Se pretende modificar la definición y condiciones para ser considerado EP, de forma que se evite la elusión artificiosa.

² Según el artículo 113 del Tratado de Roma o Tratado CEE (1957): se considera régimen preferencial a aquél que da condiciones arancelarias ventajosas a un país tercero, más favorables que las vigentes en un régimen general de comercio. Se da en intercambios comerciales. En el caso de la UE, se renuncia a la preferencia de consumo comunitario en mercado común, ya que se permite comerciar antes con productos de terceros.

- **Acciones 8, 9 y 10: asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor.**
 Aquí se hace referencia a los precios de transferencia en intangibles, riesgos y capital, y otras transacciones de alto riesgo, con el fin de evitar en todos los casos la erosión de la base imponible y traslado de beneficios en los diferentes casos.
 Así se evitarán los movimientos de intangibles entre empresas del grupo, la transferencia de riesgos y asignación excesiva de capital entre miembros del grupo y la participación en transacciones ficticias, todos ellos con el objetivo de erosionar la base imponible.
- **Acción 11: establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y sobre las acciones para enfrentarse a ella.**
 En esta acción se demuestra que se dispone de recursos y metodologías adecuadas para mantener la acción contra BEPS de forma permanente y constante en el tiempo.
- **Acción 12: exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.**
 Se les exige que revelen sus estrategias fiscales agresivas, teniendo en cuenta el coste tanto para las administraciones como para las empresas, así como los riesgos específicos de cada país.
- **Acción 13: reexaminar la documentación sobre precios de transferencia.**
 Esta acción pretende aumentar la transparencia en los precios de transferencia, haciendo que las multinacionales deban compartir con los gobiernos toda la información que éstos soliciten sobre su actividad económica, asignación de sus ingresos e impuestos pagados en cada país.
- **Acción 14: hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.**
 Se pretende resolver conflictos relacionados con los convenios de la forma más amistosa posible.
- **Acción 15: desarrollar un instrumento multilateral.**
 Diseñar un instrumento multilateral sobre las medidas de BEPS, de forma que quien lo desee pueda incorporarlo a su jurisdicción, suponiendo así una innovación en la fiscalidad internacional y reflejando el rápido cambio de la economía global.

3.2.2. Normativa comunitaria sobre responsabilidad fiscal

De forma paralela a todas las modificaciones que se iban realizando en el plano internacional, la Unión Europea también contribuyó a mejorar el contexto fiscal en el entorno comunitario. Para ello, a lo largo de los años fueron entrando en vigor diversas Directivas y paquetes de acciones fiscales, los cuales seguían claramente las tendencias internacionales en contra de la erosión de la base imponible y traslado de beneficios.

En 2011 entró en vigor la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE. Su objetivo principal era el establecimiento de nuevas normas y procedimientos en materia fiscal debido al aumento de transacciones transfronterizas y nuevos instrumentos financieros,

Con esto se pretendía que las autoridades estuvieran en contacto y compartieran su información, consiguiendo así reaccionar más rápidamente ante medidas fiscales agresivas y frente a los efectos de la globalización.

Conforme fueron pasando los años, se tuvieron que añadir modificaciones a la Directiva anterior con el fin de mantenerla lo más actualizada posible frente a los cambios y la evolución del fraude y la evasión fiscal.

Por ese motivo, en 2014 se promulgó la Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad. Esta directiva insistía en el intercambio automático de información entre estados para mejorar la recaudación y luchar contra el fraude y evasión fiscal.

En los considerandos de la directiva 2014/107/UE se explicaba que ahora ya no solo se contemplaba compartir información con países miembros, si no a nivel internacional: tanto el G-20 como el G-8 habían incurrido en negociaciones para llevar a cabo acuerdos bilaterales de intercambio automático de información, y la OCDE había promulgado una norma internacional sobre este tema, la cual fue aprobada por todos los Bancos Centrales del G-20.

Por tanto, la nueva Directiva estaba claramente influenciada por este contexto y ampliaba el ámbito de aplicación del artículo 8 de la Directiva 2011/16/UE, de forma que coincidiera con lo dispuesto en el Modelo de Acuerdo para el Organismo Competente y el Estándar común de comunicación de información de la OCDE.

De esta manera, la información que debía compartirse automáticamente pasa a englobar también intereses, dividendos, ingresos por ventas o amortizaciones de activos financieros, entre otros.

La siguiente modificación a la Directiva 2011/16/UE vino en 2015, con la entrada en vigor de la Directiva 2015/2376.

Esta Directiva volvía a hacer hincapié en la necesidad de mayor transparencia y alentaba a que la información que se debía intercambiar entre distintos Estados debía ser lo más accesible posible.

Para ello, introducía como novedad la creación de estadísticas sobre los intercambios automáticos y un formulario estandarizado a rellenar sobre intercambio de información de acuerdos previos transfronterizos y sobre precios de transferencia.

Con estas dos novedades, la información compartida automáticamente era más fácilmente cotejable y accesible tanto para los países miembros como para la Comisión Europea.

A fin de cuentas, el objetivo de todas estas reformas era conseguir la máxima cooperación posible entre países y evitar que las empresas siguieran evadiendo impuestos, aprovechando las lagunas de información entre Estados.

En este mismo año, la UE aprobó también un paquete de Transparencia Fiscal, influenciado, como todas las normativas anteriores, por el Plan BEPS. Se trataba de una medida para reforzar las modificaciones establecidas en las Directivas previas.

Como su nombre indica, este paquete pretendía incrementar la transparencia por parte de las empresas, de forma que les fuera más difícil desarrollar planificaciones fiscales agresivas y en caso de hacerlo, que se detectaran fácilmente por parte de las autoridades (EY, 2015).

También pretendía facilitar el control de la Comisión en cuanto a concesiones de ayudas fiscales transfronterizas (EY, 2015), lo que suponía, al fin y al cabo, otra medida de incremento de transparencia.

En 2016 se vuelven a incluir nuevas modificaciones en la Directiva 2011/16/UE mediante la Directiva 2016/881; esta Directiva se centraba, sobre todo, en incrementar la transparencia de las empresas multinacionales.

A partir de entonces, dichas empresas debían compartir información con las autoridades sobre su estructura, política de precios de transferencia y operaciones tanto internas como fuera del entorno comunitario. De esta manera,

las autoridades tributarias eran capaces de detectar políticas fiscales agresivas o prácticas perniciosas.

Es lo que la propia directiva llama “informe país por país” y el cual sigue las directrices de la Acción nº 13 del Plan BEPS. En ese informe se incluyen datos como los ingresos, beneficios antes de impuestos, impuesto pagado sobre la renta, impuesto devengado sobre la renta, resultados no distribuidos, empleados, activos materiales, etcétera, en cada uno de los territorios donde la empresa tenga actividad. En la ilustración siguiente se observa de forma más clara el procedimiento mencionado.

A finales de 2016 se aprobó otra Directiva, la Directiva 2016/2258, que también incluía modificaciones a la Directiva 2011/16/UE, esta vez en el ámbito del blanqueo de capitales.

Desde su entrada en vigor, aplica en todos los Estados Miembros la llamada Norma Internacional para el Intercambio Automático de Información Fiscal sobre Cuentas Financieras, de forma que el Estado esté al tanto permanentemente de las cuentas existentes en su jurisdicción y a quién pertenece cada una de ellas.

El fin es conseguir que las autoridades puedan luchar de forma eficiente contra el blanqueo de capitales, y la forma de conseguir dicho fin es pudiendo acceder a toda la información, procedimientos y mecanismos necesarios para ello y estableciendo un control por parte de las autoridades.

Por último, la modificación más reciente ha venido de la mano de la Directiva 2018/822, o DAC 6, ya que se trata de la sexta modificación de la Directiva 2011/16/UE.

La Directiva fomenta que los Estados Miembros tengan a su alcance toda la información necesaria relativa a los mecanismos fiscales agresivos, ya que es la forma de conseguir evitar dichas prácticas a tiempo y no ver disminuidos los ingresos fiscales correspondientes.

Puede que se trate de la modificación que más polémica haya traído consigo, ya que, según lo dicho en el párrafo anterior, los intermediarios fiscales están obligados a informar a las administraciones tributarias sobre posibles indicios de prácticas fiscales agresivas. La Directiva denomina (en su considerando nº9) a estos indicios “señas distintivas”.

Se pretende conseguir la información de la forma más rápida posible y lo más cercana a la fuente posible, y a su vez se intenta disuadir de realizar estas estrategias agresivas, ya que la posibilidad de ser detectado y llevado ante las autoridades es mayor.

Estas acciones están ligadas a la Acción nº 12 del Plan BEPS de la OCDE: exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.

3.2.3. Otras medidas internacionales y comunitarias que fomentan la responsabilidad fiscal

En los apartados anteriores ya se ha mencionado que la transparencia y la cooperación son los pilares fundamentales en la lucha contra malas prácticas fiscales y en la difusión de la responsabilidad fiscal empresarial.

Así y todo, el área de la cooperación, no sólo entre órganos tributarios de distintos países, si no también con el resto de contribuyentes, ha demostrado ser tan importante y decisiva, que se han creado una serie de instituciones, seminarios y códigos especialmente centrados en ella, y los cuales se van a comentar a continuación.

La OCDE ha promovido la cooperación tributaria desde el 2002, año en el que su Comité de Asuntos Fiscales (CAF) creó el Foro sobre Administración Tributaria (FAT) (OCDE, 2009).

Con esto, lo que se pretende es reunir a todos los administradores fiscales en un foro donde puedan debatir y llegar a acuerdos que mejoren la administración tributaria a nivel mundial (OCDE, 2009).

Para lograrlo, el FAT afirma que se debe promover la ayuda a administraciones tributarias, las cuales así resultarán más eficientes en cuanto a la prestación de servicios al contribuyente. Además, mejorará la eficacia y equidad del sistema tributario.

Un claro ejemplo del compromiso del FAT con la mejora de la cooperación queda patente en su séptima reunión, celebrada el 19 de enero de 2012, y cuyo tema principal fue el fortalecimiento del cumplimiento tributario a través de la cooperación” (OCDE, 2012). Aquí, se clamaba por una mayor cooperación y coordinación entre los Estados para luchar contra el abuso fiscal.

Otro ejemplo es la Declaración de Seúl, en 2006, que es como se conoce a la tercera reunión del FAT, y en la cual participaron 35 países, entre ellos España, e instituciones como la Comisión Europea o el Fondo Monetario Internacional (OCDE, 2006).

En ella, se aborda el incumplimiento de normas fiscales a nivel internacional y los avances y reformas necesarios para mejorar la administración tributaria, todo desde una perspectiva de cooperación entre gobiernos (OCDE, 2006).

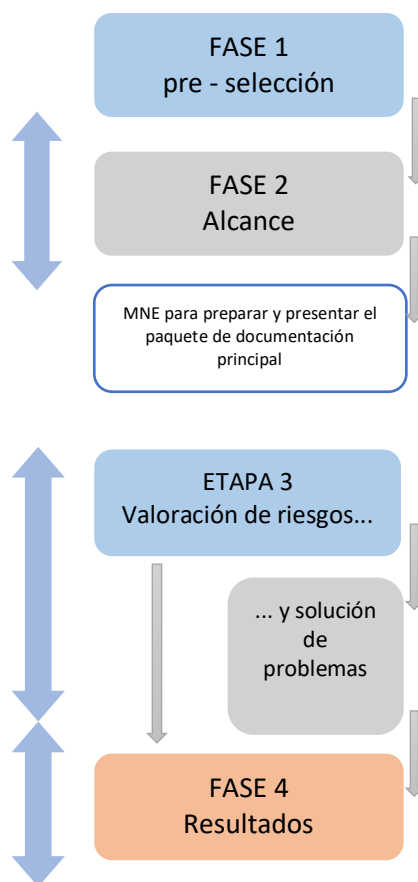
A nivel comunitario, la Comisión Europea promulgó en 2016 el Código del Contribuyente Europeo, donde se compilaban todos los derechos y obligaciones del contribuyente y de la administración tributaria. Lo dicho en este documento no tiene carácter vinculante y los Estados miembros podían modificarlo, adaptarlo y añadir elementos según su propio contexto y necesidades específicas, como se indica en el propio documento (Comisión Europea, 2016).

Se trata de una perspectiva diferente a lo que se había visto hasta ahora en el tema de la cooperación, ya que es igual de importante la cooperación entre administraciones que la cooperación entre contribuyentes y administraciones.

De forma paralela a todo esto, la OCDE lanzó en 2018 el *International Compliance Assurance Programme* (ICAP), un programa voluntario que permite a las empresas multinacionales que así lo deseen, la posibilidad de someterse a una evaluación multilateral y cooperativa de sus riesgos fiscales (OCDE, Forum on Tax and Administration, 2019). Con esto se pretende incrementar la veracidad y seguridad jurídica de dichas empresas, promoviendo a su vez un entorno de cooperación internacional.

El procedimiento, como puede observarse en la ilustración 6, es relativamente sencillo desde el punto de vista de las empresas, ya que éstas simplemente tienen que solicitar la evaluación y proveer al órgano evaluador del ICAP con toda la documentación que éste solicite.

Ilustración 5. Proceso de evaluación del ICAP



Fuente: elaboración propia a partir de OCDE, 2018

La evaluación dura aproximadamente medio año y supone una revolución en el ámbito de las evaluaciones tributarias.

Con la aplicación de ICAP se consigue un incremento de la información, un rápido tratamiento de la misma, ya que se obtiene directamente de la fuente (la empresa) y una mejora y promoción de las relaciones cooperativas entre las empresas y autoridades fiscales.

El primer programa piloto de ICAP vio la luz en Washington en 2018 y en él participaron las administraciones tributarias de 8 países: Australia, Canadá, Italia, Japón, Países Bajos, Reino Unido, Estados Unidos y España. Tras este piloto, la OCDE anunció un segundo piloto, ICAP 2.0 y en el cual participan 18 estados, entre ellos España. Las multinacionales que residen en alguno de estos países podían solicitar al ICAP su participación en el piloto ICAP 2.0 hasta el pasado 30 de junio de este año.

Las novedades que incluye ICAP 2.0 son, entre otras, un proceso más flexible y eficiente, demanda de documentación más específica y detallada y mayor participación por parte de los estados que formen parte del FAT (OCDE, 2018).

3.3. Normativa española sobre responsabilidad fiscal y *compliance* tributario

Centrando la atención en el plano español a partir de ahora, puede observarse que desde hace tiempo se llevan promoviendo medidas contra las prácticas fiscales ilícitas, siguiendo tanto las recomendaciones internacionales como las Directivas comunitarias que se han explicado en el apartado anterior.

En 2006 se promulgó la Ley 36/2006, de medidas preventivas contra el fraude fiscal. Esta ley modificaba los textos refundidos de las leyes del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, así como la Ley 58/2003, General Tributaria y las leyes del Impuesto sobre el Valor Añadido y de Impuestos Especiales.

A esta Ley se la conoce como Plan de Prevención contra el Fraude Fiscal. Pretendía, como se explica en el mismo, por una parte, mejorar la detección de los incumplimientos fiscales y, por otra parte, incrementar las medidas de actuación en caso de encontrarse frente al hecho del fraude.

En 2008 se llevó a cabo una reforma de dicho Plan. Con esta modificación, se fomentaba la cooperación entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y las grandes empresas; para ello, se creó lo que se conocerá de aquí en adelante como Foro de Grandes Empresas (Agencia Tributaria, 2009). Dicho Foro, el cual es de carácter informal, actuaba como nexo entre la AEAT y un grupo de empresas (se seleccionaron 27 de ellas) pertenecientes a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, promoviendo la colaboración entre ambas partes basándose en la transparencia y confianza mutua (Agencia Tributaria, 2009).

El Foro era y es un instrumento de debate y solución de problemas específicos de estos contribuyentes, y la mayoría mostraron su aceptación por el mismo, admitiendo que es una buena herramienta para reducir el riesgo fiscal (Agencia Tributaria, 2009).

En este mismo año 2008, se aprueba el nuevo Plan General de Contabilidad mediante el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

En dicho PGC se estipula la información que debe contener cada uno de los estados financieros. En el caso de la Memoria, el apartado 12 de la misma recibe el título de “Situación Fiscal” y en él se debe hacer referencia a los impuestos sobre beneficios del ejercicio, explicando la diferencia entre los ingresos y gastos del ejercicio y la base imponible. Además, se debe diferenciar entre impuesto corriente y diferido, y dentro del diferido si corresponde a activos o pasivos. También se debe facilitar el impuesto a pagar en diferentes jurisdicciones fiscales, con detalle en las retenciones y pagos a cuenta, así como incentivos fiscales (deducciones, beneficios y ciertas diferencias permanentes), provisiones fiscales y cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo relacionada con la situación fiscal empresarial, además del pago de otros tributos. (BOE, 2007).

En el año 2010, el Foro de Grandes Empresas creó un Código de Buenas Prácticas Tributarias. El Código es voluntario para todas aquellas empresas que quieran aplicarlo, y en él se dan recomendaciones de actuación fiscal ética a las empresas y a la Administración Tributaria (Agencia Tributaria, 2017) con el fin de mejorar el sistema tributario de forma conjunta. Las empresas consiguen mayor seguridad en el ámbito fiscal mientras que la administración aumenta su control y eficacia.

Dicho Código está dividido en tres bloques principales, como se indica en el mismo (Agencia Tributaria, 2010):

- **1. Transparencia, buena fe y cooperación con la Agencia Tributaria en la práctica fiscal empresarial.**

La buena relación entre contribuyentes y la administración es fundamental para el buen funcionamiento del sistema tributario, por lo que el Código trata de fomentarla al máximo.

- **2. Transparencia y seguridad jurídica en la aplicación e interpretación de las normas tributarias por parte de la Agencia Tributaria.**

No solamente deben actuar de forma correcta las empresas, si no también la autoridad fiscal, de forma que los contribuyentes se sientan protegidos y en un sistema tributario justo.

- **3. Reducción de la litigiosidad y conflictos.**

Se persigue un fomento de la cooperación y las buenas relaciones entre ambas partes, de forma que se puedan evitar todos los conflictos posibles y de esta forma se ahorren los costes ligados a la resolución de los mismos.

En 2015 se añadió un anexo al Código, de reforzamiento de relaciones entre las partes; en 2016 se aplicó otra reforma, centrada en mejorar la transparencia

fiscal mediante un “Informe Anual de Transparencia Fiscal para empresas adheridas al CBPT” (Agencia Tributaria, 2017).

El Código ha sido bien acogido ya que, a fecha actual, hay un total de 148 empresas inscritas al mismo, según indica la Agencia tributaria en sus estadísticas³ (Agencia tributaria, 2019).

Pero en un sistema tributario existen más agentes que intervienen en él, además de los ya mencionados: se trata de los intermediarios fiscales.

Los intermediarios fiscales o profesionales tributarios, son los encargados de mantener un equilibrio entre contribuyentes y la administración (Agencia Tributaria, 2018). Por eso es tan importante que estos intermediarios actúen de forma correcta, y para ello, la Agencia Tributaria compuso el Código de Buenas Prácticas para Profesionales Tributarios, siguiendo otra vez las propuestas de la OCDE y las novedades de la DAC 6 (donde se obligaba a los intermediarios fiscales a comunicar ante cualquier sospecha de estrategia fiscal agresiva) y cuyo plazo de transposición termina el 31 de diciembre de 2019.

Seguidamente, otro aspecto que ha marcado el ámbito tributario en el contexto español ha sido la publicación de una serie de normas, las UNE 19600, 19601 y 19602, mediante las cuales se ha introducido el concepto de *compliance* tributario, o lo que es lo mismo, cumplimiento fiscal.

Estas normas han sido publicadas por la UNE, la Asociación Española de Normalización. Ésta es competencia del Ministerio del Interior y fue fundada en 1984 (Asociación Española de Normalización (UNE), 2019).

Pero, ¿qué es normalizar? Como indican en su informe “La normalización UNE”, normalizar es elaborar especificaciones técnicas que van a ser utilizadas por las organizaciones voluntariamente, para demostrar la calidad y seguridad de su productos y actividades (Asociación Española de Normalización (UNE), 2018).

Es importante nombrar que la UNE tiene como origen conceptual una serie de legislación y normas que ya han sido explicadas en este trabajo: la DAC 6, el Código de buenas Prácticas Tributarias y el Plan BEPS de la OCDE, y siguiendo este contexto, ha publicado en los últimos años tres normas sobre el *compliance* tributario:

- **UNE – ISO 19600: Sistemas de gestión de compliance.**

Se publicó en 2015 y su objetivo es dar orientación sobre el sistema de *compliance*, para conseguir que sea lo más eficaz posible. En esta norma

³ Empresas adheridas al CBPT a fecha 21 de octubre de 2019;
https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Foro_Grandes_Empresas/Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias/Adhesiones_al_Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias.shtml

se define el concepto de compliance como “resultado de que la organización cumpla con las obligaciones correspondientes, introduciéndolas en su cultura organizativa y en el comportamiento de los trabajadores de la misma” (UNE - ISO, 2018).

La norma dicta una serie de directrices que pueden aplicar las organizaciones, del tipo que sean, y las cuales se basan en el buen gobierno, la transparencia, la proporcionalidad y la sostenibilidad.

- **UNE 19601: Sistemas de gestión de compliance penal.**

Se publica en mayo de 2017 y refuerza a la norma anterior en los aspectos relativos a las actuaciones fiscales que se pueden considerar delito y, por tanto, entran dentro de la justicia penal. La norma coordina las directrices del compliance tributario penal con el Código Penal español.

Analiza también la exposición a riesgos penales de las empresas: dicha exposición varía según diversos factores, como el tamaño de la empresa, su sector de actividad o la complejidad de sus transacciones (UNE - ISO, 2017). Esta norma propone sistemas de evaluación y prevención de dichos riesgos.

- **UNE 19602: Sistemas de gestión de compliance tributario.**

Es la norma más reciente, ya que vio la luz el 28 de febrero de 2019.

Esta norma supone una novedad, ya que no solamente está orientada a gestionar el compliance tributario de forma que se cumpla con las obligaciones fiscales, si no que también puede incidir en otros aspectos de la organización de la empresa con el fin de alcanzar buenas prácticas tributarias en todos los ámbitos de la misma.

Por tanto, la norma establece unos requisitos a cumplir por las empresas y que pretenden lograr lo dicho anteriormente. Entre ellos se puede encontrar la necesidad de formar al personal en materia de riesgos tributarios, establecer controles financieros y no financieros de procesos y con otras empresas, y crear canales de información sobre sospechas de incumplimientos tributarios (UNE - ISO, 2019).

Por último, pero no menos importante, una de las últimas medidas adoptadas por la Agencia Tributaria en temas de transparencia, ha sido el llamado sistema SII (Suministro Inmediato de Información): es un sistema de declaración electrónica, enfocado a todos los contribuyentes que se encuentren en el régimen mensual del Impuesto sobre el Valor Añadido (Agencia Tributaria, 2019). De esta forma se incrementa la seguridad y fiabilidad de la información, así como la rapidez. Además, supone una disminución importante de costes de gestión.

Tras este análisis de la normativa en materia fiscal, queda más que patente la constante evolución y adaptación de la administración tributaria a los cambios

producidos por el contexto actual de globalización, incremento de nuevas tecnologías, etcétera, con el fin de conseguir unos procedimientos cada vez más adecuados y eficaces frente a las nuevas necesidades, persiguiendo siempre la justicia y equidad tributaria y luchando contra las malas prácticas fiscales.

3.4. Conclusiones del capítulo

De el análisis de la normativa en materia fiscal llevado a cabo en este capítulo, se puede concluir que la tendencia general tanto a nivel internacional como comunitario y español es la misma, fomentar la cooperación en dos vías: por una parte, entre las empresas y las administraciones tributarias y, por otra parte, entre las administraciones tributarias de diferentes países.

De esta forma lo que se pretende es incrementar la transparencia, que resulta ser el concepto clave para luchar contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

Para ello se ha aumentado el nivel de información que deben compartir las empresas con las autoridades fiscales, de forma que sea más fácil detectar cuándo están llevando a cabo estrategias fiscales agresivas. Además, al incrementar la comunicación entre administraciones tributarias, se aumenta la eficacia a la hora de determinar qué empresas están trasladando beneficios a otros países con el fin de tributar menos.

Así, con las novedades legislativas y la creación de códigos de conducta, se pretende que las empresas sean fiscalmente responsables, intentando inculcar dicha filosofía en todos los ámbitos empresariales; el objetivo final no es obligar a las empresas a cumplir sus obligaciones tributarias mediante el uso de leyes y normas, si no conseguir que el pensamiento ético y moral prime sobre la picaresca y malas prácticas, consiguiendo así que las empresas actúen de forma fiscalmente responsable porque es lo correcto, perpetuando así la filosofía de equidad y justicia del sistema tributario.

4. Análisis del impacto del Estado de Información No Financiera en el cumplimiento fiscal

En los capítulos anteriores ya se han analizado todas las novedades referentes a divulgación y elaboración de información no financiera, así como las medidas aplicadas por organizaciones internacionales y gobiernos con el fin de evitar malas prácticas fiscales y situaciones de corrupción.

En este capítulo, se relacionarán ambos conceptos y se tratará de encontrar el impacto que la divulgación de información no financiera puede tener en las empresas a la hora de ser más responsables fiscalmente y cumplir debidamente con sus obligaciones tributarias.

Además, se hará un estudio comparativo entre el estándar internacional GRI y el modelo español de EINF propuesto por AECA, haciendo especial hincapié en el ámbito fiscal, con el fin de encontrar similitudes y diferencias en cuanto a las novedades que supone el EINF sobre revelación de información tributaria.

4.1. El valor de la Información No Financiera y su trascendencia en la responsabilidad fiscal

En la Memoria de Responsabilidad Social Corporativa se incluye información no financiera sobre temas como su impacto medioambiental, su impacto social, las condiciones de trabajo de sus empleados o la defensa de los derechos humanos e igualdad en su entorno de trabajo, entre otros.

Con esta información, demuestran que están actuando de forma correcta y que además de generar valor para ellas mismas, contribuyen a una mejora de la sociedad en general. Además, estos informes benefician a la buena imagen y reputación de la empresa, a la vez que transmiten seguridad y confianza en el consumidor. Y es que entre consumir productos de una empresa que demuestra estar comprometida con la sostenibilidad global, y otra que no, el cliente seguramente elija a la que sí lo esté. Esto lo demuestran Minor y Morgan (2011), quienes determinan que las empresas con mayor RSC cuentan con una mejor reputación, lo cual puede traducirse en una disminución del riesgo de mercado, el riesgo político y las sanciones sociales.

Siguiendo este razonamiento, Ylönen y Laine (2015) afirman que, por el contrario, las empresas con peor imagen y reputación son las que más empeño ponen en realizar unas memorias de RSC extensas, tratando de ser lo más transparentes posibles, con el fin de incrementar su confianza y mejorar su situación.

Además, según concluyen Hoi, Wu y Zhang en su estudio, las empresas que tienen menor RSC suelen ser a su vez las que presentan mayor evasión de impuestos y planificaciones fiscales agresivas (Hoi, Wu, y Zhang, 2013). Una relación similar encontraron Akamah, Hope y Thomas (2018), quienes determinaron que el nivel de información fiscal facilitado era mucho menor en las empresas con mucha actividad en paraísos fiscales.

A principios de este año 2019, la situación relativa a la información no financiera ha cambiado, dado que ahora es obligada la presentación de un Estado de Información No Financiera (EINF) por parte de todas las empresas que cumplan unos requisitos, explicados en el capítulo 2 de este trabajo, y además dicho Estado debe seguir unos estándares recomendados sobre la información específica que debe incluir; ya no sólo se incluye información relativa al impacto de la empresa en la sociedad, si no que también se deben proporcionar una serie de indicadores de gestión. Así pues, aunque los ámbitos a tratar son los mismos que en las memorias de RSC, el EINF es un informe más pormenorizado y detallado debido a los indicadores de gestión.

Con esto, muchas empresas que antes no hacían memorias de RSC, se han encontrado con que deben divulgar datos no financieros, y aquéllas que sí que elaboraban memorias de RSC, ahora deben realizar este nuevo informe aparte, incluyendo información que en su memoria de RSC puede ser que no figurara.

Pero, ¿influyen estas modificaciones en el cumplimiento fiscal empresarial? Y de ser así, ¿cómo?

Antes de responder a esta pregunta, hay que dejar claros ciertos aspectos: De la Cuesta *et al.* (2019) llevaron a cabo un estudio en el que analizaron la información fiscal publicada por las empresas del IBEX 35, considerándolas como una muestra representativa de las empresas españolas en general. De este análisis, concluyeron que la información fiscal publicada no era suficiente para las nuevas demandas de materia de información no financiera: la mayoría de la información fiscal que presentan las empresas en sus informes de RSC es cualitativa y muy general (De la Cuesta *et al.*, 2019), y en su mayoría se usan frases estándar que no aclaran nada. Con todo esto, resulta muy difícil determinar si la empresa en cuestión está siendo o no fiscalmente responsable.

Este mismo estudio también determinó que los aspectos fiscales sobre los que se proporciona más información son “política y estrategia fiscal” y “relación con las administraciones tributarias”; en cuanto a los que menos, se encuentran “precios de transferencia” y “financiación intragrupo” (De la Cuesta et al, 2019). El pago total de impuestos en paraísos fiscales es otro de los temas con menos información aportada por las empresas, así como la información agregada país por país sobre “impuestos e incentivos” (De la Cuesta et al, 2019). Esto se debe a una sencilla razón: a las empresas no les interesa dar esta información de forma desagregada, ya que de esta forma sería fácilmente identificable si estuvieran realizando prácticas de erosión de base imponible y traslado de beneficios de un país a otro. Por el contrario, si dan esta información de manera agregada, no es posible determinar estas malas prácticas.

Conviene puntualizar que, aunque las empresas deben hacer públicos datos relativos a su estrategia fiscal, impuestos pagados en los países donde tienen actividad, tasas que han pagado durante el ejercicio a las administraciones, etcétera, esta información sigue siendo insuficiente en cuanto a detalle y profundidad, ya que hay aspectos que siguen sin ser contemplados en los modelos internacionales de elaboración de informes no financieros, como precios de transferencia y paraísos fiscales.

Los diferentes estándares internacionales (GRI, OCDE, IR, AECA, ISO, explicados en el capítulo 2) proponen orientaciones a la hora de crear informes de información no financiera en general, mostrando ligeras diferencias entre unos estándares y otros, aunque en esencia el contenido a tratar es muy similar.

En cuanto al plano de legislación fiscal, hay que elogiar las medidas fiscales que han ido entrando en vigor a lo largo de los años. Con ellas se han fomentado la transparencia y la cooperación entre empresas y administraciones tributarias, como por ejemplo la Acción 13 del Plan BEPS de la OCDE, la cual indica que las empresas deben comunicar información sobre sus precios de transferencia a las autoridades (capítulo 3 de este trabajo). Esto se traduce en un incremento de la información fiscal que las empresas deben facilitar a las administraciones tributarias. Por tanto, al tener que hacer pública mucha de su información fiscal, es más difícil poder “escondarse” si se están realizando malas prácticas tributarias y estrategias fiscales agresivas.

Así pues, las empresas ahora no sólo tienen que facilitar más información fiscal a las administraciones, con lo cual es más fácil detectar sus malas prácticas, si no que además deben hacer pública esa información para que cualquier persona de a pie pueda estar al tanto de los impuestos que han pagado en dicho país o si han mantenido una política de precios de transferencia basada en la competitividad, por ejemplo.

Lo que se debe destacar de todo esto es que el EINF supone una mejora en cuanto a revelación de información fiscal pero no por el aumento de detalle y profundidad sobre dicha información, si no por ampliarse su ámbito de actuación: el número de empresas que deben hacer pública información no financiera es mayor que las que deben publicar memorias de RSC.

Al final, lo que se pretende con todo esto, es que las empresas sean más reacias a realizar estrategias fiscales agresivas, ya que no sólo van a ser conscientes las autoridades, si no que todos sus clientes, *stakeholders*, proveedores, y un largo etcétera, van a ser capaces de ver dicha información en su Estado de Información No Financiera y, por tanto, su imagen y reputación puede verse perjudicada.

Un deterioro de reputación puede llegar a convertirse en descensos de ventas, o incluso en boicots comerciales por parte de los consumidores: los clientes van a preferir una empresa comprometida con la sociedad y de igual forma van a estar en contra de una que no esté pagando sus correspondientes impuestos en el país y por tanto esté perjudicando a la economía del mismo.

Siguiendo con el ejemplo anterior del escándalo de Starbucks en Reino Unido, al saberse la noticia, los políticos y la ciudadanía amenazaron con realizar un boicot a la empresa. Tal fue la presión pública que, al año siguiente, Starbucks trasladó su sede de Ámsterdam a Londres y renunció a todas las ventajas fiscales que allí obtenía, con tal de no ver disminuido su importe neto de ventas.

Este es un ejemplo que demuestra que la buena imagen y reputación empresarial tiene gran importancia, y el hecho de no cumplir con las obligaciones tributarias correspondientes puede influir enormemente en dicha reputación y traer consecuencias muy negativas para las compañías.

El hecho de divulgar información fiscal al alcance del público es una forma de conseguir que las empresas se lo piensen dos veces antes de cometer malas prácticas tributarias, ya que las consecuencias que ello puede traerles son bastante perjudiciales y no compensa el beneficio que obtendrían realizando dichas prácticas.

4.2. Comparativa de estándares no financieros: *GRI Standards* vs. modelo de Estado de Información No Financiera propuesto por AECA

Como se ha comentado en el capítulo 2, los estándares internacionales proponen una serie de directrices e indicaciones a la hora de elaborar informes de información financiera en general, como pueden ser memorias de RSC, memorias de sostenibilidad, informes integrados, etcétera.

Por tanto, si las empresas españolas deciden utilizar uno de estos estándares a la hora de elaborar su EINF, deberán adaptarlo para que cumpla los requisitos estipulados en la Ley 11/2018 sobre información no financiera.

Ya que la ley no propone ningún modelo base que tomar como ejemplo a la hora de elaborar el EINF, la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) ha elaborado su propia propuesta, como se ha visto en el capítulo 2 de este trabajo, en la que mezcla la información no financiera correspondiente a la RSC y los indicadores de gestión necesarios para elaborar el EINF de acuerdo a la Ley.

A continuación, se va a realizar una comparación entre el modelo de AECA y la última modificación sobre informes de información no financiera propuesta por la *Global Reporting Initiative*: los *GRI Standards*, de aplicación desde julio de 2018. Con esto se pretende encontrar las similitudes y diferencias entre ambas propuestas. Se debe tener en cuenta que GRI es válido para todo tipo de informes no financieros en general. Se ha elegido GRI a la hora de realizar la comparativa ya que, por una parte, se trata del estándar internacional más utilizado por las empresas y, por otra parte, su estructura se basa en estándares fácilmente comparables con los indicadores de AECA, por lo que la comparación es más válida y representativa.

En los anexos se pueden encontrar la estructura de cada uno de los modelos a comparar (Anexo I: *GRI Standards*, Anexo II: modelo propuesto por AECA para elaborar el EINF).

4.2.1. Comparativa de aspectos generales

La estructura general a seguir por ambos modelos es similar; se centran en el ámbito social, económico/financiero y medioambiental. En cuanto a la información a incluir dentro de estos apartados, también es similar en líneas generales.

AECA dedica un área de indicadores KPI expresamente sobre el gobierno corporativo, mientras que GRI incluye estos indicadores en el apartado de estándares universales.

Otra diferencia que se puede encontrar es que el modelo de AECA destina un apartado específicamente para las políticas adoptadas por la empresa en cada uno de los ámbitos (medioambiente, diversidad, cadena de suministro, cuestiones sociales y personal, respeto de derechos humanos, lucha contra corrupción, otras políticas) mientras que GRI incluye al principio de cada uno de estos ámbitos un apartado destinado a explicar la política a aplicar en cada uno de ellos. El modelo de AECA es, en este sentido, mejor a la hora de aportar una idea general sobre todas las políticas de la empresa, ya que resulta más visual al encontrarse todas en el mismo apartado.

Con el concepto de la detección de riesgos ocurre lo mismo, AECA agrupa todos los riesgos de todos los ámbitos posibles en un apartado, mientras que GRI menciona los riesgos en cada uno de los ámbitos, justo después del apartado de política aplicada en ese ámbito.

Por tanto, puede decirse que GRI encasilla según el ámbito al que se hace referencia (estándares universales, estándares económicos, estándares ambientales, estándares sociales) y dentro de cada uno proporciona toda la información necesaria, mientras que AECA da una visión de las políticas y los riesgos de todos estos ámbitos, y seguidamente ya se centra en definir una serie de indicadores KPI para el ámbito financiero, ambiental, social y gobierno corporativo.

Otra diferencia se basa en la cantidad de indicadores: GRI es algo más extenso que AECA, ya que AECA ha tomado como base los indicadores GRI y ha elegido los que ha considerado más representativos y de mayor utilidad. Así pues, el modelo GRI cuenta con 144 indicadores mientras que AECA trabaja con 59.

4.2.2. Comparativa en el ámbito fiscal

Una vez se tiene una idea general sobre ambos modelos, se van a analizar las diferencias en el ámbito de la información fiscal incluida en cada uno de ellos.

En primer lugar, cabe destacar que ninguno de los dos modelos presenta un apartado específico destinado a responsabilidad fiscal o materia fiscal en concreto, aunque es cierto que GRI anunció recientemente estar preparando un estándar sobre fiscalidad e impuestos que estará listo para finales del 2019.

Tabla 5. Comparativa de indicadores con referencias fiscales entre GRI Standards y el Modelo de Estado de Información No Financiera propuesto por AECA

INDICADOR	DEFINICIÓN	
201-1: Valor económico directo generado y distribuido	a) Valor económico directo generado: ingresos; b) Valor económico distribuido: costes operacionales, salarios y beneficios de los empleados, pagos a proveedores de capital, pagos al gobierno (por país) e inversiones en la comunidad; c) Valor económico retenido: “el valor económico directo generado” menos “el valor económico distribuido”	GRI Standards
201-4: Asistencia financiera recibida del gobierno	La organización informante debe presentar la siguiente información: El valor monetario total de la asistencia financiera que recibe la organización de cualquier gobierno durante el periodo objeto del informe, incluidos: a) desgravaciones fiscales y créditos fiscales ; b) subsidios; c) subvenciones para inversiones, subvenciones para investigación y desarrollo y otros tipos de subvenciones relevantes; d) premios; e) exención del pago de regalías ; f) asistencia financiera de las agencias de crédito a la exportación (ECA); g) incentivos financieros; h) otros beneficios financieros proporcionados o que puedan ser proporcionados por algún gobierno para alguna operación. Además, la información incluida en la 201-4-a por país y si algún gobierno está presente en la estructura accionarial y en qué grado lo está.	
419: Cumplimiento socioeconómico	La organización informante debe presentar la siguiente información: 1. Las multas y las sanciones no monetarias significativas por el incumplimiento de leyes o normativas en materia social o económica en cuanto a lo siguiente: a) el valor monetario total de las multas significativas; b) el número total de sanciones no monetarias; c) los casos sometidos a mecanismos de resolución de litigios. 2. Si la organización no ha identificado incumplimientos de leyes o normativas, basta con señalar este hecho en una declaración breve. 3. El contexto en el que se incurrió en multas y sanciones no monetarias significativas.	
205: Anticorrupción	La organización debe presentar información sobre: a) El número total y el porcentaje de operaciones evaluadas en relación con los riesgos relacionados con la corrupción . b) Los riesgos significativos relacionados con la corrupción e identificados mediante la evaluación del riesgo. c) El número total y el porcentaje de miembros del órgano de gobierno y empleados a quienes se haya comunicado las políticas y procedimientos anticorrupción de la organización, desglosados por región.	
4.6 Política en materia de lucha contra la corrupción y el soborno	Descripción de la política e información significativa sobre los procedimientos de supervisión y lucha contra la corrupción y el soborno, así como el resultado de la aplicación de dichas políticas. En especial, medidas para luchar contra el blanqueo de capitales , aportaciones a fundaciones y entidades sin ánimo de lucro.	
4.7 Políticas sobre otros aspectos	Descripción de las políticas de: compromisos de la empresa con el desarrollo sostenible: el impacto de la actividad de la sociedad en el empleo y el desarrollo local; el impacto de la actividad de la sociedad en las poblaciones locales y en el territorio; las relaciones mantenidas con los actores de las comunidades locales y las modalidades del diálogo con estos; las acciones de asociación o patrocinio. Descripción de las políticas sobre consumidores: medidas para la salud y la seguridad de los consumidores; sistemas de reclamación, quejas recibidas y resolución de las mismas. Sobre todos estos aspectos, resultados de la aplicación de dichas políticas. Finalmente, información fiscal: los beneficios obtenidos país por país; los impuestos sobre beneficios pagados y las subvenciones públicas recibidas.	
KPI_F8: Impuesto sobre beneficios	Importe pagado en concepto de impuesto sobre beneficios durante el ejercicio económico	
KPI_F10: Contribución económica a la administración pública	Se computarán todos los impuestos y tasas pagados a las distintas administraciones públicas (locales, regionales, nacionales y supranacionales), ya se registren como gasto o activo, o bien actúe la empresa como agente recaudador.	

Fuente: elaboración propia a partir de Global Reporting Initiative (2019) y AECA (2019)

En la tabla se han recopilado todos los indicadores y estándares que hacen referencia al ámbito fiscal. En rojo se han subrayado los conceptos que tienen que ver directamente con las prácticas tributarias. En dicha tabla queda patente que ambos modelos piden prácticamente el mismo tipo de información fiscal.

Como puede observarse, en el caso del pago de impuestos, GRI es más exhaustivo ya que pide la información país por país. En cambio, en el EINF de AECA es suficiente con dar dicha información de manera agregada, lo cual no es del todo útil para determinar si las empresas están trasladando beneficios o no, como se ha comentado anteriormente en este mismo capítulo. Cabe tener en cuenta que en los Estados Financieros obligatorios en España, en el apartado 12 de la Memoria debe detallarse el pago de impuestos país por país, por lo que aunque el EINF no lo incluya, esta información debe mostrarse.

En cuanto al ámbito de lucha contra corrupción y soborno, GRI también cuenta con un estándar dedicado especialmente a ello, como AECA, pero no hace referencia a temas de blanqueo de capitales.

Se hace notar la falta de más información fiscal, como podría ser actividad e impuestos pagados en paraísos fiscales, estrategias de fijación de precios de transferencia, entre otros.

También destaca el hecho de que el modelo propuesto por AECA para elaborar el EINF no incluya mayor detalle en cuanto a información fiscal. Esto demuestra que las empresas pueden seguir incluyendo la misma información que ya publicaban en sus memorias de RSC, la cual ha quedado patente previamente que se trata de información vaga, poco precisa e insuficiente.

4.3. Conclusiones del capítulo

Una vez estudiado el valor que tiene la información no financiera en la transparencia fiscal y haber hecho una comparativa de los dos modelos más utilizados por las empresas españolas, puede concluirse:

En primer lugar, el hecho de que las empresas elaboren memorias más o menos extensas de RSC está directamente relacionado con su imagen y con la responsabilidad fiscal: estudios han demostrado que las empresas con menor divulgación de RSC suelen ser menos responsables fiscalmente, y a su vez, las que tienen menor RSC suelen ser las que presentan un mayor índice de evasión de impuestos.

Esto está ligado a la siguiente conclusión: la información no financiera juega un papel importante a la hora de conseguir mayor transparencia fiscal, ya que con la publicación de información tributaria se consigue que las empresas sean más reacias a realizar malas prácticas fiscales por miedo a la mala reputación y rechazo por parte de los consumidores.

En tercer lugar, la información fiscal proporcionada en dichas memorias de RSC ha resultado ser insuficiente, poco precisa y vaga. Con el Estado de Información No Financiera se pretende mejorar la profundidad y detalle de la información no financiera, pero al menos en el ámbito fiscal se ha demostrado que esto no es así. Los indicadores utilizados en GRI, que son los que se usan en las memorias de RSC, son muy similares a los utilizados por AECA en su propuesta de EINF, por lo que la información fiscal sigue resultando poco precisa.

Por tanto, la información no financiera es clave a la hora de conseguir mayor transparencia fiscal, siempre y cuando se exija información sobre más aspectos y en mayor profundidad, ya que por el momento con lo requerido no parece ser suficiente.

5. Análisis del caso: las empresas del IBEX 35 y el cumplimiento de formulación del Estado de Información No Financiera

Las empresas analizadas no han tenido tiempo de presentar el EINF de 2018 como tal, ya que la Ley 11/2018 entró en vigor el 1 de enero de 2019 y por tanto aún no se han publicado las cuentas anuales de este ejercicio, ni el Informe de Gestión, que incluiría el EINF de forma obligada.

Así, habrá empresas que en 2018 sí que realizaron el EINF voluntariamente, pero en caso de las que no lo hayan hecho, se analizará su memoria de RSC o su informe integrado, donde incorporan tanto información financiera como no financiera. Esta última opción suele ser la más utilizada.

A continuación, se va a analizar qué información no financiera referente al ámbito fiscal presentan las entidades bancarias del IBEX 35 en 2018, qué estándar siguen de los explicados en el capítulo 2 y si cumplen con los indicadores fiscales citados en el capítulo 4.

5.1. Información no financiera publicada por las entidades bancarias del IBEX 35

En este epígrafe se van a analizar las entidades bancarias presentes en el IBEX 35 ya que se trata de empresas de gran importancia y relevancia en el mercado español. Hay 6 entidades bancarias que forman parte del IBEX 35. Éstas son: Banco Sabadell, Bankia, BBVA, Bankinter, Santander y CaixaBank.

Además, la buena reputación e imagen son muy importantes en este tipo de empresas, ya que su actividad está muy influenciada por la confianza de los clientes y la falta de ella; a la hora de depositar su dinero en una entidad, el cliente necesita tener unos niveles de confianza elevados en el banco, ya que si no es así se irá a otra entidad que le transmita mayor seguridad.

Es por esto que se va a analizar si los bancos ponen especial interés en mostrar su información no financiera con el fin de transmitir transparencia y confianza al cliente.

Tabla 6. Principales magnitudes de las entidades bancarias del IBEX 35 en 2018

	BENEFICIO ANUAL (mill)	ACTIVO (miles de mill)	Nº EMPLEADOS	Nº OFICINAS
SANTANDER	7.810	1.459,27	100.000	13.207
BBVA	5.324	677	125.627	7.963
CAIXABANK	1,162	386,622	37.440	4.743
SABADELL	328,1	222,322	26.181	2.457
BANKIA	703	205,223	15.924	2.298
BANKINTER	261,225	76,103	7.961	444

Fuente: elaboración propia a partir de datos de Santander (2018), BBVA (2018), Banco Sabadell (2018), CaixaBank (2018), Bankia (2018) y Bankinter (2018)

En la tabla 5 puede verse un resumen de las principales magnitudes de dichas entidades bancarias, ordenadas en función del activo total que poseen. Observando los valores, puede apreciarse la importancia de estas empresas, ya que se trata de empresas grandes y, en varias de ellas, con presencia internacional, por lo que es de interés comprobar qué información fiscal publican.

Tabla 7. Tabla resumen de información no financiera presentada por las entidades bancarias del IBEX 35 en 2018

	SANTANDER	BBVA	CAIXABANK	SABADELL	BANKIA	BANKINTER
Elabora EINF	Sí	No	Sí	Sí	No	No
Estándar / modelo utilizado	GRI Standards	GRI Standards, AA1000	GRI Standards, Ley 11/2018	GRI Standars, Ley 11/2018	GRI Standards, AA1000	GRI versión G4
Indicadores fiscales usados	201-1, 201-4	201-1, 201-4	201-1, 201-4	201-1, 205	201-1
Otra información incluida	Filiales localizadas en paraísos fiscales	Filiales localizadas en paraísos fiscales

Fuente: elaboración propia a partir de datos de Santander (2018), BBVA (2018), Banco Sabadell (2018), CaixaBank (2018), Bankia (2018) y Bankinter (2018)

Tabla 8. Tabla resumen de cumplimiento de indicadores fiscales por las entidades bancarias del IBEX 35 en 2018

	GRI Standard	SANTANDER	BBVA	CAIXABANK	SABADELL	BANKIA	BANKINTER
201-1	1) Pagos al gobierno	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	No
	2) Pagos al gobierno desagregados por país	Sí	Sí	Sí	Sí	No	No
201-4	1) Desgravaciones fiscales y créditos fiscales	No	No	No	No	No	No
	2) Exención del pago de regalías	No	No	No	No	No	No
	3) Subvenciones recibidas	Sí	Sí	Sí	Sí	No	No
419	1) Multas/sanciones por incumplimiento de leyes sociales y/o económicas	No	No	No	No	No	No
205	1) Riesgos significativos en cuanto a corrupción y medidas tomadas	No	No	No	Sí	No	No
	Indicadores AECA	No	No	No	No	No	No

Fuente: elaboración propia a partir de datos de Santander (2018), BBVA (2018), Banco Sabadell (2018), CaixaBank (2018), Bankia (2018) y Bankinter (2018)

Tras analizar los documentos de información no financiera que las entidades bancarias del IBEX 35 publicaron en el ejercicio 2018 (ver tabla 6), se observa:

- En primer lugar, Santander, CaixaBank y Sabadell han elaborado el EINF, incluyéndolo dentro del Informe de Gestión integrado. El resto de entidades han elaborado el Informe de Gestión Integrado incluyendo un informe de sostenibilidad o Memoria de RSC, pero no el EINF como tal. Además, tanto las Memorias de RSC como los EINF presentados van acompañados de su correspondiente verificación en todos los casos, ya que dichas empresas están obligadas por ley a ello al tratarse de sociedades anónimas con más de 1.000 trabajadores, como se ha comentado en el capítulo 2 de este trabajo.
- En segundo lugar, el estándar común a todas las empresas ha sido GRI. Complementan este modelo con la Ley 11/2018 sobre información no financiera o con la norma AA1000 del *Institute for Social and Ethical Accountability*. Destaca Bankinter, quien sigue las directrices de GRI en su versión G4, versión que está desactualizada como se ha comentado previamente, ya que desde julio de 2018 se utilizan los *GRI Standards*. Demuestra una falta de preocupación y de interés por la divulgación de este tipo de información. Además, ninguno de ellos utiliza ni hace referencia al modelo propuesto por AECA para la elaboración del EINF.

- En tercer lugar y como se acaba de puntualizar, ninguna de las empresas utiliza el modelo de AECA y, por tanto, tampoco ninguno de los indicadores KPI propuestos por la misma.

- Centrando ahora la atención en los indicadores fiscales analizados en el capítulo 4 de este trabajo, se ha comprobado si los bancos cumplían o no con todos ellos.

Se concluye que Santander, BBVA y CaixaBank cumplen con los estándares 201-1 y 201-4 de GRI. Es decir, proporcionan información sobre los pagos efectuados al gobierno país por país, desagregando entre Impuesto sobre Sociedades y resto de tributos, y de las subvenciones concedidas por parte del gobierno.

En cuanto a Sabadell, cumple con el 201-1 y con el 205, haciendo referencia a las acciones tomadas contra la corrupción dentro del grupo.

Por su parte, Bankia cumple (en parte) el estándar 201-1, ya que no desglosa los impuestos pagados país por país y además incluye el total de impuestos pagados en una tabla en el glosario, siendo bastante complicado de encontrar, ya que en el breve apartado dedicado a estrategia fiscal no hace referencia a ello.

Finalmente, Bankinter ni siquiera cuenta con apartado sobre transparencia, estrategia fiscal o similar, por lo que no cumple con ninguno de los indicadores.

- Por último, como otra información relevante sobre fiscalidad, puede observarse que tanto Santander como BBVA proporcionan información sobre el número de filiales en países con la calificación de paraísos fiscales y tratan de dar una leve justificación de por qué cuentan con oficinas en dichos lugares.

En el caso de Santander, proporciona también un resumen sobre las operaciones intragrupo realizadas con dichas filiales en paraísos fiscales.

En ninguno de ambos casos los bancos informan sobre los tributos satisfechos en dichos países.

- Como comentario final, destacar que por lo general todas las empresas han seguido la misma estructura en su apartado de transparencia fiscal, comentando primero su estrategia fiscal y siguiendo con información relativa al pago de impuestos y recibo de subvenciones.

5.2. Conclusiones del capítulo

Tras haber llevado a cabo el análisis comparativo de la información no financiera publicada por las entidades bancarias del IBEX 35, puede concluirse que todas ellas siguen el modelo GRI y ninguna hace referencia a la propuesta de AECA. Esto puede deberse a motivos temporales, ya que no es hasta el ejercicio 2019 cuando pasa a ser obligatoria la publicación por separado del EINF, por lo que es posible que a 31 de diciembre de 2019 se encuentren más publicaciones no financieras que sigan las directrices de AECA.

Sabadell parece ser el banco que proporciona información fiscal en más profundidad, pero aún así queda patente la poca información fiscal publicada, sobre todo en el caso de Bankia y Bankinter. Es un problema al que debería ponerse solución, ya que la información facilitada actualmente relativa al ámbito fiscal es insuficiente, siendo difícil determinar si las empresas están siendo fiscalmente responsables o no. Se deberían dar datos en mayor detalle, y sobre más temas que los que se dan actualmente.

6. Conclusiones

Para poder analizar el impacto del Estado de Información No Financiera en la responsabilidad fiscal se han perseguido una serie de objetivos parciales, necesarios para entender el contexto.

Así, el impacto de las empresas en su entorno es recogido, como se ha visto, a través de las Memorias de RSC, y tanto los organismos internacionales como los nacionales han avanzado mucho para conseguir que sean cada vez más completas y con carácter obligatorio.

La información no financiera contenida en la Memoria de RSC se organiza con arreglo a unos modelos aceptados internacionalmente, entre los que destaca GRI. La necesidad de poder contar con esta información no financiera condiciona la promulgación de normativa internacional y comunitaria que detalla el contenido mínimo que debe tener.

Nace así el Estado de Información No Financiera, que supone una novedad en el ámbito de los informes no financieros, ya que incluye las dos vertientes de información no financiera. Por un lado, la información referente al impacto de la empresa en su entorno (que ya se contempla en las Memorias de RSC) y, por otro lado, la información correspondiente a la gestión empresarial.

De esta manera, el EINF, como se ha visto en este trabajo, implica una ampliación de detalle en cuanto a la información que ya se proporcionaba previamente en las memorias de RSC, y además incluye una serie de indicadores de gestión empresarial.

La Directiva Comunitaria 2014/95/UE y su transposición en la legislación española, hecha a través de la Ley 11/2018, ponen de manifiesto la voluntad del legislador de no formular un modelo cerrado de elaboración. Así, las empresas obligadas a presentarlo deben elaborar su propio modelo, valerse de los estándares existentes (los cuales son los mismos utilizados a la hora de elaborar las Memorias de RSC y se han comentado en el capítulo 2), o bien incorporar el modelo propuesto por AECA.

Por otro lado, el alcance del EINF es mayor que el de las memorias de RSC, ya que van a ser un mayor número de empresas las obligadas a formular el EINF.

Del estudio realizado también se puede inferir que los principales problemas fiscales a nivel internacional son la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. La principal solución requiere un incremento de transparencia y cooperación tanto entre empresas como entre empresas y autoridades.

Para ello, las últimas modificaciones en relación a la obligatoriedad de elaborar y dar publicidad a la información no financiera juegan un papel fundamental, ya que al tener que hacer públicos datos referentes a la estrategia fiscal utilizada, se quiere conseguir que las empresas sean más reacias a la hora de realizar malas prácticas tributarias.

Esto se ha fomentado también con la creación de códigos de buenas prácticas tributarias y programas de compliance, con el fin de conseguir que las empresas sean fiscalmente responsables porque es su deber moral, y no porque están obligadas a ello por ley.

Sin embargo, al analizar con más profundidad el EINF y la información no financiera en el ámbito fiscal, se han encontrado una serie de inconsistencias con lo que en un principio se promete al divulgar dicha información.

Antes de la entrada en vigor de la Ley 11/2018, las empresas que publicaban memorias de RSC lo hacían siguiendo mayoritariamente GRI. Estudios han demostrado que la información que incluyen las empresas sobre transparencia fiscal en sus memorias de RSC es insuficiente, vaga y poco precisa, es decir, los indicadores propuestos por GRI en el ámbito fiscal son insuficientes, escasos y dejan mucha información sin tratar.

Tras haber realizado una comparativa entre los *GRI Standards* y el modelo propuesto por AECA para elaborar el EINF, se ha demostrado que los dos proponen los mismos indicadores fiscales, siendo GRI incluso más específico ya que demanda desagregar el pago de impuestos país por país. En otras palabras, con las memorias de RSC se ha demostrado que la información fiscal divulgada no es suficiente y por tanto con el EINF tampoco va a serlo, puesto que se piden la misma información en ambos casos.

Así pues, el modelo de EINF, que supuestamente debe incluir un rango de información más amplio y debe profundizar en los ámbitos ya existentes en las memorias de RSC, con el fin de mejorar esa información poco precisa, al final resulta proporcionar la misma información (pobre y vaga) que en dichas memorias, siendo así muy complicado poder determinar si la empresa en cuestión está siendo fiscalmente responsable o no.

Esta conclusión ha quedado reforzada tras haber realizado el análisis de los informes no financieros publicados por las entidades bancarias del IBEX 35 en el pasado ejercicio 2018. No existe diferencia entre la información fiscal publicada, independientemente de si se trata de un informe de gestión integrado o un EINF, y ninguna de las entidades pone en práctica el modelo de AECA, utilizando todas GRI.

Para concluir, la información no financiera puede ser un instrumento decisivo a la hora de conseguir una responsabilidad fiscal empresarial generalizada, ya que los pilares en los que se apoya son la transparencia y la cooperación, como se ha comentado a lo largo de este trabajo. La divulgación de información no financiera de ámbito fiscal contribuiría de forma directa a la transparencia y, por ende, evitaría que las empresas llevaran a cabo prácticas fiscales agresivas e inmorales.

El principal problema es que la información fiscal exigida en las memorias de RSC es insuficiente, y con la llegada del EINF, que promete una ampliación de la información no financiera en general, no se están cumpliendo las previsiones de profundización de información, al menos en el plano fiscal.

De las conclusiones obtenidas en este trabajo, se puede resaltar que sería necesario modificar los indicadores referentes al ámbito fiscal, exigiendo mayor detalle y profundidad, y tratando nuevos aspectos como políticas de precios de transferencia, impuestos que se pagan en paraísos fiscales, desglose de impuestos pagados según su tipo, cantidad de exenciones fiscales y créditos fiscales concedidos, entre otros. De esta forma, el impacto de la información no financiera en la responsabilidad fiscal sería mucho mayor, mejorando las prácticas tributarias de las empresas y, en consecuencia, el sistema tributario en su conjunto.

Referencias legales

- BOE (2003). Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. BOE nº 302, de 18 de diciembre de 2003.
- BOE (2005). Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa. BOE nº 126, de 27 de mayo de 2005.
- BOE (2006). Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención y el fraude fiscal. BOE nº 286, de 30 de noviembre de 2006.
- BOE (2007). Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. BOE nº 278, de 20 de noviembre de 2007.
- Consejo Europeo (2011). Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE. Diario Oficial de la Unión Europea, de 11 de marzo de 2011.
- BOE (2012). Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. BOE nº 103, de 30 de abril de 2012.
- Parlamento Europeo (2013). Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo. Diario Oficial de la Unión Europea, de 29 de junio de 2013.
- Parlamento Europeo (2014). Directiva 2014/95/UE de 22 de octubre de 2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE. Diario Oficial de la Unión Europea, de 15 de noviembre de 2014.
- Consejo Europeo (2014). Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en

el ámbito de la fiscalidad. Diario Oficial de la Unión Europea, de 16 de diciembre de 2014.

- Consejo Europeo (2015). Directiva 2015/2376 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad. Diario Oficial de la Unión Europea, de 18 de diciembre de 2015.
- Consejo Europeo (2016). Directiva 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad. Diario Oficial de la Unión Europea, de 3 de junio de 2016.
- BOE (2016). Orden ESS/1554/2016, de 29 de septiembre, por la que se regula el procedimiento para el registro y publicación de las memorias de responsabilidad social y de sostenibilidad de las empresas, organizaciones y administraciones públicas. BOE nº 238, de 1 de octubre de 2016.
- Consejo Europeo (2016). Directiva 2016/2256 del Consejo, de 6 de diciembre de 2016, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que refiere al acceso de las autoridades tributarias a información contra el blanqueo de capitales. Diario Oficial de la Unión Europea, de 16 de diciembre de 2016.
- BOE (2017). Real Decreto-Ley 18/2017, del 24 de noviembre, por el que se modifican el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad. BOE nº 287, de 25 de noviembre de 2017.
- Consejo Europeo (2018). Directiva 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. Diario Oficial de la Unión Europea, de 5 de junio de 2018.
- BOE (2018). Ley 11/2018 a través de la cual se modifica el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, del 2 de julio, y la Ley 22/2015, de

20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad. BOE nº 314, del 29 de diciembre de 2018.

Bibliografía

- Abeyssekera, I. (2013). A template for Integrated Reporting. *Journal of Intellectual Capital*, 14(2), 227-245.
- Agencia Tributaria. (2009). *Foro de Grandes Empresas. Nota informativa*. Consultado en octubre de 2019, de Foro de Grandes Empresas: https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Nota_informativa_es_es.pdf
- Agencia Tributaria. (2010). *Código de Buenas Prácticas*. Consultado en octubre de 2019, de Agencia Tributaria: https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/CBPT_publicacion_web_es_es.pdf
- Agencia Tributaria. (2017). *Foro de Grandes Empresas y Código de Buenas Prácticas Tributarias*. Consultado en octubre 2019, de Memorias y Estadísticas de la AEAT: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/_Ayuda_Memoria_2017/5__ALIANZAS_EXTERNAS/5_1__Foro_de_Grandes_Empresas_y_Codigo_de_Buenas_Practicas_
- Agencia Tributaria. (2019). *Suministro Inmediato de Información del IVA*. Consultado en octubre 2019, de Agencia Tributaria: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/Suministro_Inmediato_de_Informacion_en_el_IVA__SII_/Suministro_Inmediato_de_Informacion_en_el_IVA__SII_.shtml
- Akamah, H., Hope, O. K., y Thomas, W. B. (2018). Tax havens and disclosure aggregation. *Journal of International Business Studies*, 49(1), 49-69.
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). (2018). *La verificación del Estado de Información No Financiera. Modelo para grupos con cuentas consolidadas*.
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). (2019). *Modelo AECA de información integrada para la elaboración del Estado de Información No Financiera. Guía ilustrativa*. Consultado en octubre de 2019, de AECA: https://is.aeca.es/wp-content/uploads/resources/GuiaModeloAECA_Estado_No_Financiero.pdf
- Asociación Española de Normalización (UNE). (2018). *La normalización UNE*. Consultado en octubre de 2019, de Normalización UNE: <https://www.une.org/normalizacion/portada>
- Asociación Española de Normalización (UNE). (2019). *Información de UNE*. Consultado en octubre 2019, de UNE Home: <https://www.une.org/informacion-de-une>
- BBC News. (2012). *Reino Unido investiga si Starbucks, Goolge y amazon pagan suficiente impuesto*. Consultado en octubre de 2019, de BBC: https://www.bbc.com/mundo/noticias/2012/11/121112_investigacion_evaluacion_impuestos_starbucks_amazon_msd
- Cheng, M. *et al.* (2014). The International Integrated Reporting Framework: Key issues and future research opportunities. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 90-119.

- Comisión Europea. (2016). *Orientaciones para un modelo de Código del Contribuyente*. Consultado en noviembre de 2019, de Comisión Europea:
https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines_for_a_model_for_a_european_taxpayers_code_es.pdf
- Comisión Europea. (2017). *Directrices sobre la presentación de informes no financieros. Metodología para la presentación de información no financiera*. Consultado en octubre de 2019, de Comisión Europea:
[https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705\(01\)&from=ES](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705(01)&from=ES)
- Corona, J. (1996). La fiscalidad en la Unión Europea. *Ekonomiaz*(38), 36-55.
- Crowther, D., y Ortiz, E. (2013). Revelación de información de responsabilidad social en empresas internacionalizadas: análisis comparado. *ICE, Conmemorativo de los 25 años de COFIDES*(873), 139-148.
- Cuesta, M. D., et al. (2019). Adaptación de la información sobre responsabilidad fiscal a las nuevas exigencias informativas. Una aproximación al caso español. *Spanish Journal of Finance and Accounting*, 48(4), 464-491.
- de Villiers, C., Rinaldi, L., y Unerman, J. (2014). Integrated Reporting: Insights, gaps and agenda for future research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 1042-1067.
- EY. (2015). *El Paquete de Transparencia Fiscal 2015: nuevas medidas del plan "EU-BEPS" en el horizonte*. Consultado el octubre de 2019, de EY asesores: <https://www.ey.com/es/es/home/ey-paquete-ue-de-transparencia-fiscal>
- EY. (2018). *Novedades sobre información no financiera y diversidad: todo sobre la Ley 11/2018*. Consultado en octubre de 2019, de EY asesores: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-novedades-sobre-informacion-no-financiera-y-diversidad/\\$FILE/ey-novedades-sobre-informacion-no-financiera-y-diversidad.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-novedades-sobre-informacion-no-financiera-y-diversidad/$FILE/ey-novedades-sobre-informacion-no-financiera-y-diversidad.pdf)
- García, I., et al. (2019). La divulgación de información no financiera en España. *Universidad de Salamanca*.
- Global Reporting Initiative. (2016). *419: Incumplimiento socioeconómico*. Consultado en octubre de 2019, de Gri Standards:
<https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-translations/gri-standards-spanish-translations-download-center/>
- Global Reporting Initiative. (2016). *GRI 201: Desempeño económico*. Consultado en octubre de 2019, de Global Reporting Organization:
<https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-translations/gri-standards-spanish-translations-download-center/>
- Global Reporting Initiative. (2019). *Disclosures on tax and payments to government. Project proposal*. Consultado en octubre de 2019, de Global Reporting Organization:
<https://www.globalreporting.org/standards/work-program-and-standards-review/disclosures-on-tax-and-payments-to-government/>
- Global Reporting Initiative. (2019). *GRI Standards download center*. Consultado en octubre de 2019, de Global Reporting Organization:
<https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-translations/gri-standards-spanish-translations-download-center/>

- Global Reporting Initiative. (2016). *205: Anticorrupción*. Consultado en octubre de 2019, de GRI Standards:
<https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-translations/gri-standards-spanish-translations-download-center/>
- Hoi, C., Wu, Q., y Zhang, H. (2013). Is Corporate Social Responsibility (CSR) associated with tax avoidance? Evidence from irresponsible CSR activities. *The Accounting Review*, 88(6), 2025-2059.
- Institute of Social and Ethical Accountability. (2018). *AccountAbility Standards*. Consultado en noviembre 2019, de AccountAbility:
<https://www.accountability.org/standards/>
- KPMG abogados. (2019). *Ley 11/2018: novedades sobre la información no financiera y diversidad, así como otras modificaciones en el ámbito mercantil*. Consultado en octubre de 2019, de KPMG abogados:
<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/es/pdf/2019/01/legal-alert-ley11-2018.pdf>
- Ministerio de Asuntos Exteriores, Unión Europea y Cooperación. (2019). *¿Qué es la OCDE?* Consultado en octubre de 2019, de Representación de España ante la OCDE - Gobierno de España:
<http://www.exteriores.gob.es/RepresentacionesPermanentes/OCDE/es/quees2/Paginas/default.aspx>
- Minor, D., y Morgan, J. (2011). CSR as a reputation insurance: Primum non nocere. *California Management Review*, 53(3), 40-59.
- Moneva, J. (2012). *Verificación de informes sobre Responsabilidad Social Corporativa*. AECA.
- Naciones Unidas. (2018). *Diez Principios*. Consultado en octubre de 2019, de Pacto Mundial de Naciones Unidas:
<https://www.pactomundial.org/category/aprendizaje/10-principios/>
- Naciones Unidas. (2018). *Informes de progreso y reporting*. Consultado en octubre de 2019, de Objetivos de Desarrollo Sostenible de Naciones Unidas: <https://www.pactomundial.org>
- Naciones Unidas. (2018). *UN Global Compact*. Consultado en octubre de 2019, de Pacto Mundial de las Naciones Unidas:
<https://www.pactomundial.org/pacto-mundial-de-las-naciones-unidas/>
- Observatorio de Responsabilidad Social Corporativa. (2018). *Qué es RSC*. Consultado en octubre de 2019, de Observatorio de Responsabilidad Social Corporativa: <https://observatoriorsc.org/la-rsc-que-es/>
- OCDE. (2006). *Tercera reunión del Foro CDE sobre Administración Tributaria. Declaración final de Seúl*. Corea. Consultado en noviembre de 2019, de OCDE: <https://www.oecd.org/korea/37417459.pdf>
- OCDE. (2009). *Foro sobre la Administración Tributaria: subgrupo de servicios a los contribuyentes. Informe de la encuesta: Encuesta sobre tendencias y evolución del uso de servicios electrónicos para la prestación de servicios al contribuyente*. Consultado en noviembre de 2019, de OCDE: <https://www.oecd.org/ctp/administration/45404730.pdf>
- OCDE. (1 de enero de 2012). *La 7ma. reunión del Foro sobre Administración Tributaria: "Fortalecer el cumplimiento tributario a través de la cooperación"*. Consultado en octubre de 2019, de OECD Home:
<https://www.oecd.org/ctp/administration/la7mareuniondelforosobreadministraciontributariafortalecerelcumplimientotributarioatravesdelacooperacion.htm>

- OCDE. (2013). *10 preguntas sobre BEPS*. Consultado en noviembre de 2019, de OCDE: <https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf>
- OCDE. (2013). *Líneas directrices de la OCDE para empresas multinacionales*. Consultado en noviembre de 2019, de OCDE: <https://www.oecd.org/daf/inv/mne/MNEguidelinesESPANOL.pdf>
- OCDE. (2013). *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. Consultado en noviembre de 2019, de OCDE Publishing: <https://www.oecd.org/tax/plan-de-accion-contrala-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios-9789264207813-es.htm>
- OCDE. (2018). *OECD International Compliance Assurance Programme (ICAP)*. Consultado en octubre de 2019, de OECD Forum on Tax Administration: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/international-compliance-assurance-programme.htm>
- OCDE, Forum on Tax and Administration. (2019). *International Compliance Assurance Programme. Pilot Handbook 2.0*. Consultado en octubre de 2019, de OCDE Forum on Tax Administration: <http://www.oecd.org/ctp/international-compliance-assurance-programme-pilot-handbook-20.htm>
- Organización Internacional de Normalización (ISO). (2010). *ISO 26000: visión general del proyecto*. Consultado en octubre de 2019, de ISO 26000: https://www.iso.org/files/live/sites/isoorg/files/archive/pdf/en/iso_26000_project_overview-es.pdf
- Organización Internacional de Normalización (ISO). (2018). *ISO 26000:2010(es)*. Consultado en octubre de 2019, de ISO Online Browsing Platform: <https://www.iso.org/obp/ui#iso:std:iso:26000:ed-1:v1:es>
- Ortiz, E., y Marín-Hernández, S. (2016). Información no financiera y globalización empresarial. *Globalization, Competitiveness & Governability*, 10(3), 16-36.
- Parlamento Europeo. (2018). *La política fiscal general de la Unión Europea*. Consultado en octubre de 2019, de Parlamento Europeo: <http://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/92/la-politica-fiscal-general>
- Porrás Gómez, A. (2017). La posición de la autoridad independiente de responsabilidad fiscal en el sistema constitucional de control financiero. *Revista española de Derecho Constitucional*, 110, 143-163.
- Rincón, R. (2012). Los Indicadores de Gestión Organizacional: una guía para su definición. *Revista Universidad EAFIT*, 34(111), 43-59.
- Stolowy, H., y Paugam, L. (2018). The expansion of non-financial reporting: an explanatory study. *Accounting and Business Research*, 48(5), 525-548.
- The International Integrated Reporting Council. (2018). *The International IR Framework*.
- UNE - ISO. (2017). *UNE 19601: Sistemas de gestión de compliance penal*. Consultado en octubre de 2019, de Normalización Española, UNE: <https://www.une.org/encuentra-tu-norma/busca-tu-norma/norma?c=N0058338>
- UNE - ISO. (2018). *Normal ISO 19600 para el cumplimiento legal*. Consultado en octubre de 2019, de ISOTools: <https://www.isotools.org/2018/09/11/norma-iso-19600-cumplimiento-legal/>

- UNE - ISO. (2019). *UNE 19602: Sistemas de gestión de compliance tributario*. Consultado en octubre de 2019, de Normalización Española, UNE: <https://www.une.org/encuentra-tu-norma/busca-tu-norma/norma?c=N0061482>
- Unión Europea. (2019). *La Unión Europea por temas: Fiscalidad*. Consultado en octubre de 2019, de Unión Europea, Eur-Lex: https://eur-lex.europa.eu/summary/chapter/taxation.html?root_default=SUM_1_CODED%3D21&locale=es
- Vidal, E., y Soto, E. (2012). Principios de la RSC en los modelos de excelencia. *Book of proceedings - Tourism and Management Studies International Conference Algarve, 4*.
- Ylönen, M., y Laine, M. (2015). For logistical reasons only? A case study of tax planning and corporate social responsibility reporting. *Critical Perspectives on Accounting, 33*, 5-23.

Anexos

Anexo I: GRI Standards (2019)

Fuente: elaboración propia a partir de *Global Reporting Initiative*, 2019.

ESTÁNDARES UNIVERSALES			
ESTÁNDAR GRI	Nº DEL INDICADOR	TÍTULO DEL INDICADOR	
101: Fundamentos	-	-	
102: Contenidos generales	102-1	Nombre de la organización	Perfil de la organización
	102-2	Actividades, marcas, productos y servicios	
	102-3	Ubicación de la sede	
	102-4	Ubicación de operaciones	
	102-5	Propiedad y forma jurídica	
	102-6	Mercados servidos	
	102-7	Tamaño de la organización	
	102-8	Información sobre empleados y otros trabajadores	
	102-9	Cadena de suministro	
	102-10	Cambios significativos en organización y cadena de suministro	
	102-11	Principio/enfoque de precaución	
	102-12	Iniciativas externas	
	102-13	Afiliación a asociaciones	Estrategia
	102-14	Declaración de altos ejecutivos responsables de las decisiones	
	102-15	Principales impactos, riesgos y oportunidades	Ética e integridad
	102-16	Valores, principios, estándares, normas de conducta	
	102-17	Mecanismos de asesoramiento y preocupaciones éticas	Gobernanza
	102-18	Estructura de gobernanza	
	102-19	Delegación de autoridad	
	102-20	Responsabilidad ejecutiva sobre economía, mediambiente y sociedad	
	102-21	Consulta a grupos de interés sobre economía, medioambiente y sociedad	
	102-22	Composición órgano de gobierno y comités	
	102-23	Presidente del órgano de gobierno	
	102-24	Nominación y selección del órgano de gobierno	
	102-25	Conflictos de interés	
	102-26	Función del órgano de gobierno en selección de objetivos, valores y estrategia	
	102-27	Conocimientos colectivos del órgano de gobierno	
	102-28	Evaluación del desempeño del órgano de gobierno	
	102-29	Identificación y gestión de impactos económicos, ambientales y sociales	
	102-30	Eficacia de procesos de gestión de riesgo	
	102-31	Evaluación de temas económicos, ambientales y sociales	
	102-32	Función del órgano de gobierno en elaboración de informes de sostenibilidad	
	102-33	Comunicación de preocupaciones críticas	
	102-34	Naturaleza y total de preocupaciones críticas	
	102-35	Políticas de remuneración	
	102-36	Proceso para determinar la remuneración	
102-37	Involucramiento de los grupos de interés en la remuneración		
102-38	Ratio de compensación total anual		
102-39	Ratio de incremento porcentual de compensación total anual		
102-40	Lista de grupos de interés	Participación de los grupos de interés	
102-41	Acuerdos de negociación colectiva		
102-42	Identificación y selección de grupos de interés		
102-43	Enfoque para la participación de los grupos de interés	Prácticas para la elaboración de informes	
102-44	Temas y preocupaciones clave mencionados		
102-45	Entidades incluidas en los EEFf consolidados		
102-46	Definición de los contenidos de los informes y las coberturas del tema		
102-47	Lista de temas materiales		
102-48	Reexpresión de la información		
102-49	Cambios en la elaboración de informes		
102-50	Periodo objeto del informe		
102-51	Fecha del último informe		
102-52	Ciclo de elaboración de informes		
102-53	Punto de contacto para preguntas sobre el informe		
102-54	Declaración de elaboración de informe conforme a los GRI Standards		
102-55	Índice de contenidos GRI		
102-56	Verificación externa		
103: Enfoque de gestión	103-1	Explicación del tema material y su cobertura	
	103-2	El enfoque de gestión y sus componentes	
	103-3	Evaluación del enfoque de gestión	

ESTÁNDARES ECONÓMICOS		
ESTÁNDAR GRI	Nº DEL INDICADOR	TÍTULO DEL INDICADOR
201: Desempeño económico	201-1	Valor económico directo generado y distribuido
	201-2	Implicaciones financieras y otros riesgos y oportunidades derivados del cambio climático
	201-3	Obligaciones del plan de beneficios definidos y otros planes de jubilación
	201-4	Asistencia financiera recibida del gobierno
202: Presencia en el mercado	202-1	Ratio de salario de categoría inicial estándar por sexo frente a salario min. local
	202-2	Proporción altos ejecutivos contratados de la comunidad local
203: Impactos económicos indirectos	203-1	Inversiones en infraestructuras y servicios apoyados
	203-2	Impactos económicos indirectos significativos
204: Prác. de adquisición	204-1	Proporción de gasto en proveedores locales
205: Anticorrupción	205-1	Operaciones evaluadas para riesgos relacionados con la corrupción
	205-2	Comunicación y formación sobre políticas y procedimientos anticorrupción
	205-3	Casos de corrupción confirmados y medidas tomadas
206: Competencia desleal	206-1	Accs. jurídicas sobre competencia desleal y práct. monopolísticas

ESTÁNDARES AMBIENTALES		
ESTÁNDAR GRI	Nº DEL INDICADOR	TÍTULO DEL INDICADOR
301: Materiales	301-1	Materiales utilizados por peso o volumen
	301-2	Insumos reciclados
	301-3	Productos reutilizados y materiales de envasado
302: Energía	302-1	Consumo energético dentro de la organización
	302-2	Consumo energético fuera de la organización
	302-3	Intensidad energética
	302-4	Reducción del consumo energético
	302-5	Reducción de los requerimientos energéticos de productos y servicios
303: Agua y efluentes	303-1	Interacción con el agua como recurso compartido
	303-2	Gestión de los impactos relacionados con los vertidos de agua
	303-3	Extracción de agua
	303-4	Vertidos de agua
	303-5	Consumo de agua
304: Biodiversidad	304-1	Centros de operaciones en propiedad, arrendados, etc junto a áreas protegidas
	304-2	Impactos significativos de las actividades y productos en la biodiversidad
	304-3	Hábitats protegidos o restaurados
	304-4	Especies de la Lista Roja (UICN) con hábitats en las áreas afectadas por las operaciones
305: Emisiones	305-1	Emisiones directas de GEI (alcance 1)
	305-2	Emisiones indirectas de GEI al generar energía (alcance 2)
	305-3	Otras emisiones indirectas de GEI (alcance 3)
	305-4	Intensidad de las emisiones de GEI
	305-5	Reducción de las emisiones de GEI
	305-6	Emisiones de sustancias que agotan la capa de ozono
306: Efluentes y residuos	305-7	Óxido de nitrógeno, de azufre y otras emisiones significativas al aire
	306-1	Vertido de aguas en función de su calidad y destino
	306-2	Residuos por tipo y método de eliminación
	306-3	Derrames significativos
	306-4	Trasporte de residuos peligrosos
	306-5	Cuerpos de agua afectados por vertidos de agua y/o escorrentías
307: Cumplimiento ambiental	307-1	Incumplimiento de la legislación y normativa ambiental
308: Evaluación ambiental de proveedores	308-1	Nuevos proveedores que pasan filtros de criterios ambientales
	308-2	Impactos ambientales negativos en la cadena de suministro y medidas

ESTÁNDARES SOCIALES		
ESTÁNDAR GRI	Nº DEL INDICADOR	TÍTULO DEL INDICADOR
401: Empleo	401-1	Nuevas contrataciones y rotación de personal
	401-2	Prestaciones exclusivas de los empleados a tiempo completo
	401-3	Permiso parental
402: Relación trab-empr	402-1	Plazos de aviso mínimos sobre cambios operacionales
	403-1	Sistema de gestión de salud y seguridad en el trabajo
403: Salud y seguridad en el trabajo	403-2	Identificación de peligros, evaluación de riesgos e investigación de accidentes
	403-3	Servicios de salud en el trabajo
	403-4	Participación de los trabajadores, consultas y comunicación sobre salud
	403-5	Formación a trabajadores sobre salud y seguridad en el trabajo
	403-6	Fomento de salud de los trabajadores
	403-7	Prevención y mitigación del impacto en la salud y seguridad de los trabajadores
	403-8	Trabajadores cubiertos por sistema de gestión de la salud y seguridad
	403-9	Lesiones por accidente laboral
	403-10	Dolencias y enfermedades laborales
	404: Formación y enseñanza	404-1
404-2		Programas para mejorar las aptitudes de los empleados
404-3		Porcentaje de empleados que reciben evaluaciones periódicas del desempeño
405: Diversidad e igualdad de oport.	405-1	Diversidad en órganos de gobierno y empleados
	405-2	Ratio del salario base y de la remuneración de mujeres frente hombres
406: No discriminación	406-1	Casos de discriminación y acciones correctivas emprendidas
407: Libertad de asociación	407-1	Operaciones con proveedores cuyo derecho a libertad de asociación está en riesgo
408: Trabajo infantil	408-1	Operac. y proveedores con riesgo significativo de casos de trabajo infantil
409: Trabajo forzoso	409-1	Operac. y proveedores con riesgo significativo de casos de trabajo forzoso
410: Prácticas en mat. de seguridad	410-1	Personal de seguridad capacitado en políticas/procedimientos de DDHH
411: Derechos pueblos indígenas	411-1	Casos de violaciones de derechos de los pueblos indígenas
	412-1	Operaciones sometidas a revisiones de impacto sobre los DDHH
	412-2	Formación de empleados en políticas sobre DDHH
412: Evaluación de derechos humanos	412-3	Acuerdos/contratos de inversión con cláusulas sobre DDHH
	413-1	Operaciones con participación en la comunidad local, impacto y desarrollo
413: Comunidades locales	413-2	Operaciones con impactos negativos significativos en las com. locales
	414-1	Nuevos proveedores que han pasado filtros de selección sociales
414: Evaluación social de los proveedores	414-2	Impactos sociales negativos en cadena de suministro y medidas
	415-1	Contribuciones a partidos y/o representantes políticos
415: Política pública	416-1	Evaluación de impacto en la salud y seguridad de los productos o servicios
	416-2	Casos de incumplimiento relativos a impactos en la salud de los productos y servicios
	417-1	Requerimientos para la información y el etiquetado de productos/servicios
416: Salud y seguridad de los clientes	417-2	Casos de incumplimiento relacionados con info y etiquetado de productos/servicios
	417-3	Casos de incumplimiento relacionados con comunicaciones de marketing
	418-1	Reclamaciones fundamentadas sobre violaciones de la priv. del cliente y pérdida de datos del cliente
417: Marketing y etiquetado	418-1	Reclamaciones fundamentadas sobre violaciones de la priv. del cliente y pérdida de datos del cliente
418: Privacidad del cliente	419-1	Incumplimiento de las leyes y normativas en los ámbitos social y económico
419: Cumplimiento socioeconómico	419-1	Incumplimiento de las leyes y normativas en los ámbitos social y económico

Anexo II: Modelo propuesto por AECA para la elaboración del Estado de Información No Financiera

Fuente: elaboración propia a partir de AECA, 2019.

MODELO DE NEGOCIO Y ENTORNO		
CONCEPTO	DESCRIPCIÓN	
1.1 Descripción de la organización	Detalles sobre las actividades de la organización, sus dimensiones, su ámbito de actuación territorial, su cultura, posición en la cadena de valor.	1. Modelo de negocio y entorno
1.2 Descripción del entorno externo a la organización	Detalles sobre el panorama competitivo, las macro y micro condiciones de las jurisdicciones en que opera y los principales retos políticos, ambientales o tecnológicos a los que se enfrenta en dichos ambientes	
1.3 Desafíos e incertidumbres	Detalles sobre las principales expectativas, datos esperados sobre la evolución del entorno externo o posibles circunstancias futuras que afecten a la disponibilidad de recursos clave.	
1.4 Principales cuestiones sectoriales	Cuestiones que presentan una importancia relativa significativa para las sociedades que operan en el mismo sector, o que comparten cadenas de suministro.	
2.1 Objetivos y estrategias	Detalle de objetivos a corto, medio y largo plazo y las estrategias para alcanzarlos	2. Objetivos estratégicos
2.2 Planes de asignación de recursos	Descripción de los planes de asignación de recursos que se corresponden con las estrategias encaminadas a lograr los objetivos marcados.	
3.1 Esquema del modelo de negocio	Descripción de cómo la organización transforma los insumos en productos y resultados, cumpliendo sus objetivos de generación de valor.	3. Modelo de negocio
3.2 Entradas, factores productivos adquiridos y procesados	Descripción de los principales insumos que utiliza la organización	
3.3 Actividades, procesos productivos	Detalles sobre los procesos que sigue la organización para transformar insumos en productos o salidas, incidiendo en aspectos como la mejora de dichos procesos a través de la diferenciación y de la innovación.	
3.4 Salidas, bienes y servicios	Detalles sobre los productos y servicios generados, así como sobre los subproductos y residuos.	

DILIGENCIA DEBIDA: POLÍTICAS Y RESULTADO DE SU APLICACIÓN	
CONCEPTO	DESCRIPCIÓN
4.1 Política de diversidad aplicada en relación con el Consejo de Administración	Detalles sobre procedimientos de selección, objetivos, medidas adoptadas, forma en la que se han aplicado y los resultados del periodo, así como las dimensiones de la diversidad: formación, experiencia profesional, edad, discapacidad y género.
4.2 Política en relación con la cadena de suministro	Descripción de la política e información significativa sobre los procedimientos de diligencia debida aplicados, en materia de proveedores y subcontratas (en concreto, la inclusión en la política de compras de cuestiones sociales, de igualdad de género y ambientales; consideración en las relaciones con proveedores y subcontratistas de su responsabilidad social y ambiental; sistemas de supervisión y auditorías y resultados de las mismas), así como los resultados de aplicación de dichas políticas.
4.3 Política en materia medioambiental	Descripción de la política e información significativa sobre los procedimientos de diligencia debida aplicados en materia medioambiental, así como el resultado de la aplicación de dichas políticas. En especial, información detallada sobre los efectos actuales y previsibles de las actividades de la empresa en el medio ambiente y en su caso, la salud y la seguridad, los procedimientos de evaluación o certificación ambiental; los recursos dedicados a la prevención de riesgos ambientales; la aplicación del principio de precaución, la cantidad de provisiones y garantías para riesgos ambientales (en especial, en materia de contaminación, economía circular, uso sostenible de los recursos, cambio climático y protección de la biodiversidad).
4.4 Política en cuestiones sociales y relativas al personal	Descripción de la política e información significativa sobre los procedimientos de diligencia debida aplicados en materia laboral, así como los resultados de la aplicación de dichas políticas. En especial, acerca de: organización del tiempo del trabajo, salud y seguridad, relaciones sociales, formación, accesibilidad universal de las personas con discapacidad e igualdad.
4.5 Política en materia de respeto a los derechos humanos	Descripción de la política e información significativa sobre los procedimientos de diligencia debida aplicados en materia de respeto a los derechos humanos, así como el resultado de la aplicación de dichas políticas.
4.6 Política en materia de lucha contra la corrupción y el soborno	Descripción de la política e información significativa sobre los procedimientos de supervisión y lucha contra la corrupción y el soborno, así como el resultado de la aplicación de dichas políticas. En especial, medidas para luchar contra el blanqueo de capitales, aportaciones a fundaciones y entidades sin ánimo de lucro.
4.7 Políticas sobre otros aspectos	Descripción de las políticas de: compromisos de la empresa con el desarrollo sostenible: el impacto de la actividad de la sociedad en el empleo y el desarrollo local; el impacto de la actividad de la sociedad en las poblaciones locales y en el territorio; las relaciones mantenidas con los actores de las comunidades locales y las modalidades del diálogo con estos; las acciones de asociación o patrocinio. Descripción de las políticas sobre consumidores: medidas para la salud y la seguridad de los consumidores; sistemas de reclamación, quejas recibidas y resolución de las mismas. Sobre todos estos aspectos, resultados de la aplicación de dichas políticas. Finalmente, información fiscal: los beneficios obtenidos país por país; los impuestos sobre beneficios pagados y las subvenciones públicas recibidas.

RIESGOS Y OPORTUNIDADES	
CONCEPTO	DESCRIPCIÓN
5.1 Detección de riesgos	Identificación de los principales riesgos que son específicos para la organización a corto, medio y largo plazo.
5.2 Evaluación de riesgos	Descripción de las metodologías que permiten evaluar el impacto de los riesgos detectados.
5.3 Acciones que mitigan el posible efecto de los riesgos	Descripción de las acciones previstas para mitigar el posible efecto de los riesgos y de la diligencia debida en cada caso.
5.4 Oportunidades	Identificación de las principales oportunidades que son específicas para la organización a corto, medio y largo plazo.

INDICADORES DE RENDIMIENTO (KPI)		
CÓDIGO	DENOMINACIÓN	
KPI_F1	Ingresos	Indicadores financieros
KPI_F2	Gastos de proveedores	
KPI_F3	Valor añadido	
KPI_F4	Remuneración a los empleados	
KPI_F5	Beneficio bruto	
KPI_F6	Gastos financieros	
KPI_F7	Retribución de los propietarios	
KPI_F8	Impuesto sobre beneficios	
KPI_F9	Contribución económica a la comunidad	
KPI_F10	Contribución económica a la administración pública	
KPI_F11	Inversión I+D+i	
KPI_F12	Inversión total	
KPI_F13	Rentabilidad	
KPI_F14	Endeudamiento	
KPI_F15	Autocartera	
KPI_F16	Subvenciones	
KPI_E1	Consumo de energía	Indicadores ambientales
KPI_E2	Consumo de agua	
KPI_E3	Emisiones contaminantes Scope 1	
KPI_E4	Emisiones contaminantes Scope 2	
KPI_E5	Emisiones por transporte y distribución en actividades Upstream (Scope 3)	
KPI_E6	Emisiones transporte y distribución en actividades Downstream (Scope 3)	
KPI_E7	Gneración de residuos	
KPI_E8	Residuos gestionados	
KPI_E9	Residuos reutilizados	
KPI_S1	Empleados	Indicadores sociales
KPI_S2	Diversidad de género de empleados	
KPI_S3	Puestos alta dirección	
KPI_S4	Diversidad de género en alta dirección	
KPI_S5	Estabilidad laboral	
KPI_S6	Derecho al permiso parental	
KPI_S7	Derecho al permiso maternal	
KPI_S8	Discapacidad	
KPI_S9	Riesgo laboral	
KPI_S10	Absentismo	
KPI_S11	Rotación de empleados	
KPI_S12	Creación meta de empleo	
KPI_S13	Antigüedad laboral	
KPI_S14	Formación de empleados	
KPI_S15	Porcentaje de empleados cubiertos por convenio colectivo	
KPI_S16	Regulación acerca de clientes	
KPI_S17	Cadena de suministro	
KPI_S18	Proveedores, política sobre minerales de zonas de conflicto	
KPI_S19	Pago proveedores	
KPI_S20	Respeto de los Derechos Humanos	
KPI_S21	Actuaciones en defensa del respeto por los derechos humanos	
KPI_S22	Formación en materia de lucha contra corrupción y soborno	
KPI_S23	Irregularidades en materia de corrupción y soborno	
KPI_S24	Actuaciones acerca de casos de corrupción y soborno	
KPI_CG1	Consejeros	Indicadores de gobierno corporativo
KPI_CG2	Consejeros independientes	
KPI_CG3	Consejeros en materialidad de RSC	
KPI_CG4	Comisión ejecutiva	
KPI_CG5	Comité de auditoría	
KPI_CG6	Comisión de nombramientos	
KPI_CG7	Reuniones del Consejo	
KPI_CG8	Remuneración total Consejo	
KPI_CG9	Diversidad de género en el Consejo	
KPI_CG10	Corrupción y soborno	