



UNIVERSITAT  
POLITÈCNICA  
DE VALÈNCIA



UNIVERSITAT  
POLITÈCNICA  
DE VALÈNCIA

CAMPUS D'ALCOI

UNIVERSITAT POLITÈCNICA DE VALÈNCIA

Escuela Politécnica Superior de Alcoy

PRÁCTICAS DE TRANSPARENCIA FISCAL  
EMPRESARIAL: UN ESTUDIO DE LAS EMPRESAS  
ADHERIDAS AL CÓDIGO DE BUENAS PRÁCTICAS  
TRIBUTARIAS

Trabajo Fin de Grado

Grado en Administración y Dirección de Empresas

AUTOR/A: Revert Francés, María

Tutor/a: Bolas Araya, Helena María

CURSO ACADÉMICO: 2022/2023

## Resumen

Los informes de transparencia fiscal contienen información acerca de las políticas fiscales y cumplimiento tributario de las empresas en los países donde operen. Estos informes son publicados desde el año 2014 de forma voluntaria por las empresas interesadas en mostrar su contribución tributaria total y aportar claridad sobre sus actividades.

El presente trabajo pretende analizar los informes de transparencia fiscal de las empresas adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias (CBPT, en adelante). Los datos correspondientes al ejercicio del 2023 muestran que un total de 194 empresas están adheridas a dicho código, de las cuales sólo 37 empresas presentan el Informe de Transparencia Fiscal. No obstante, únicamente cinco de las empresas permiten el acceso a estos informes, ya que se encuentran disponibles en sus respectivas páginas web corporativas.

La Agencia Estatal Tributaria publica unas orientaciones sobre la estructura y el contenido del Informe Anual de Transparencia Fiscal para empresas adheridas al CBPT. En base a estas directrices, este trabajo pretende evaluar el grado de cumplimiento de éstas, así como las discrepancias entre los diferentes formatos que actualmente se emplean para presentar estos informes. Para ello, se procederá a realizar un análisis de contenido de los informes y se empleará el método del caso-estudio para profundizar más en cada una de las empresas.

## Palabras Clave

Transparencia fiscal, Código de Buenas Prácticas Tributarias, *compliance* tributario, responsabilidad fiscal.

## Abstract

The tax transparency reports contain information about the tax policies and tax compliance of companies in the countries where they operate. These reports have been published since 2014 on a voluntary basis by companies interested in publishing their total tax contribution and providing clarity on their activities.

This paper aims to analyze the tax transparency reports of companies adhering to the Code of Good Tax Practices (CBPT, hereinafter). The data corresponding to the 2023 fiscal year show that a total of 190 companies are adhered to the aforementioned code, of which only 37 companies submit the Tax Transparency Report. However, only five of the companies allow access to these reports, as they are available on their respective corporate websites.

The State Tax Agency publishes guidelines on the structure and content of the Annual Tax Transparency Report for companies adhering to the CBPT. Based on these guidelines, this paper aims to evaluate the degree of compliance with them, as well as the discrepancies between the different formats currently used to present these reports. To this end, a content analysis of the reports and a case-study on each of the selected companies will be carried out.

## Keywords

Tax transparency, Code of Good Tax Practices, tax compliance, fiscal responsibility.

## ÍNDICE

<b>Resumen</b> .....	<b>1</b>
<b>1. Introducción</b> .....	<b>5</b>
<b>2. Transparencia y responsabilidad fiscal empresarial</b> .....	<b>7</b>
<b>2.1. Iniciativas de Responsabilidad Fiscal</b> .....	<b>9</b>
<b>2.2. El Código de Buenas Prácticas Tributarias</b> .....	<b>13</b>
<b>2.3. El Informe Anual de Transparencia Fiscal</b> .....	<b>19</b>
<b>3. Metodología</b> .....	<b>22</b>
<b>3.1. Descripción de la muestra</b> .....	<b>22</b>
<b>3.2. Métodos</b> .....	<b>23</b>
<b>4. Resultados</b> .....	<b>28</b>
<b>4.1. Resultados generales</b> .....	<b>28</b>
<b>4.2. Resultados de los casos de estudio</b> .....	<b>31</b>
4.2.1. Red Eléctrica .....	31
4.2.2. Fundación Banco Santander .....	34
4.2.3. Iberdrola .....	36
4.2.4. Endesa.....	44
4.2.5. Enel.....	50
<b>5. Conclusiones</b> .....	<b>56</b>
<b>Bibliografía</b> .....	<b>58</b>
<b>Anexo I. Listado de empresas adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias (actualizado a 14 de junio de 2023)</b> .....	<b>65</b>
<b>Anexo II. Listado de criterios para analizar el grado de cumplimiento del “Informe Anual de Transparencia Fiscal para empresas adheridas al Código de Buenas Prácticas”</b> .....	<b>70</b>
<b>Anexo III. Relación del trabajo con los Objetivos de Desarrollo Sostenible de la Agenda 2030</b> .....	<b>72</b>

## ÍNDICE DE ILUSTRACIONES

Ilustración 1: Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS). .....	9
Ilustración 2: Plan de Acción BEPS. ....	10
Ilustración 3: Evolución de la normativa de la Unión Europea sobre cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. ....	11
Ilustración 4: Adhesión de las empresas al CBPT en el 2023. ....	17
Ilustración 5: Cumplimiento de normativa tributaria y Código de Buenas Prácticas Tributarias de las empresas del IBEX 35. ....	18
Ilustración 6: Evolución de las empresas adheridas CBPT y empresas presentadoras ITF. ....	22
Ilustración 7: Cumplimiento de los informes analizados por criterios. ....	29
Ilustración 8: Grado de cumplimiento por empresa y ejercicio. ....	31
Ilustración 9: Contribución tributaria por países Grupo Red Eléctrica 2020. ....	34
Ilustración 10: Presencia geográfica de Iberdrola en el mundo. ....	38
Ilustración 11: Estructura empresarial del grupo Iberdrola. ....	41
Ilustración 12: Contribución tributaria por países. ....	46
Ilustración 13: Contribución tributaria Endesa 2021. ....	50
Ilustración 14: Contribución tributaria total por países. ....	52
Ilustración 15: Contribución tributaria por países en los ejercicios 2020 y 2021. ....	52

## ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1: Listado empresas IBEX 35 adheridas y no adheridas al CBPT en el 2023. ....	17
Tabla 2: Empresas adheridas al CBPT y presentadoras del Informe de Transparencia Fiscal. ....	22
Tabla 3: Orientaciones sobre la estructura y contenido del modelo de “Informe Anual de Transparencia Fiscal para empresas adheridas al Código de Buenas Prácticas” .....	274
Tabla 4: Empresas con Informe de Transparencia Fiscal accesible. ....	28
Tabla 5: Ranking de las empresas .....	30
Tabla 6: Cumplimiento de los criterios del informe de transparencia fiscal de Red Eléctrica. ....	31
Tabla 7: Cumplimiento de los criterios del informe de transparencia fiscal de Fundación Santander.. ....	34
Tabla 8: Cumplimiento de los criterios del informe de transparencia fiscal de Iberdrola.. ....	37
Tabla 9: Tributos ingresados en la arcas públicas por país .....	40
Tabla 10: Cumplimiento de los criterios del informe de transparencia fiscal de Endesa.. ....	45
Tabla 11: Cumplimiento de los criterios del informe de transparencia fiscal de Enel... ..	50

# 1. Introducción

A lo largo de estos últimos años debido a la crisis económica y los cada vez más crecientes escándalos de corrupción, se ha generalizado en la sociedad una sensación de desconfianza hacia las instituciones públicas sin precedentes. Ante esta delicada situación y el aumento de la presión por parte de los ciudadanos para que esto cambiara, las administraciones públicas han visto cada vez más clara la necesidad de abrir sus puertas y poner a disposición de los ciudadanos toda esa información que van generando día a día.

Dentro de este marco, las empresas privadas se ven obligadas a satisfacer la demanda de claridad por parte de sus grupos de interés. De hecho, una empresa transparente, que publique abiertamente toda la información de relevancia, genera confianza en la sociedad. La cifra de impuestos que pagan las empresas es, cada vez más, objeto de escrutinio y debate público, pues nunca como hasta ahora había sido tan relevante demostrar la contribución que éstas hacen para no ser percibidas como “malas ciudadanas”. Los escándalos financieros en un contexto de crisis han hecho que los impuestos abandonen el “espléndido aislamiento” en el que históricamente se habían confinado para convertirse en un asunto reputacional y de buen gobierno corporativo (Sacristán, 2022).

A consecuencia de esta situación, surgen varias iniciativas para promover la transparencia fiscal con el fin de solventar esta coyuntura. Éstas tienen su origen en el año 2003 cuando surge un primer proyecto en materia de transparencia conocido como “Iniciativa para la Transparencia de las Industrias Extractivas” —EITI, de sus siglas en inglés—, que ha evolucionado hasta las recientes acciones del programa BEPS de la OCDE —en particular las acciones 5, 12 y 13—, en buena parte recogidas por la Unión Europea, de forma que actualmente existen múltiples iniciativas de transparencia en materia de impuestos tanto a nivel internacional (OCDE, UE), como a nivel sectorial (EITI) y a nivel local —en España, la nueva Ley de Sociedades de Capital y el Código de Buenas Prácticas Tributarias (CBPT, en adelante)—.

El objetivo general de este trabajo de fin de grado es analizar la transparencia fiscal de las empresas adheridas al CBPT. Para alcanzar el objetivo descrito, se ha procedido a recopilar todos los Informes de Transparencias Fiscal que estas empresas ponen a disposición de forma pública en sus webs corporativas. Sobre estos informes se ha realizado un análisis del contenido con el fin de estudiar su estructura. Asimismo, se ha empleado el método del caso estudio para analizar en mayor profundidad la información contenida en cada uno de los informes en el caso particular de cada empresa.

En este caso, se justifica el objeto del presente trabajo en base a la identificación de una oportunidad de mejora social que brinda la transparencia fiscal. En efecto, este trabajo refleja la realidad social del momento y, por ende, la necesidad de establecer un marco normativo al que la responsabilidad fiscal pueda acogerse. La comprensión cabal de esta materia nos permitirá dar luz sobre la importancia de rendir cuentas con las empresas ante los ciudadanos, dada la relevancia que presentan en la recaudación tributaria, y así poder erradicar prácticas utilizadas para disfrazar el origen de los beneficios ilícitos y el fraude fiscal.

En lo que respecta a la estructura del trabajo, éste se divide en cinco apartados. En el primer apartado se hace una introducción donde se explica el contexto, objetivos y

estructura del trabajo. En el segundo apartado se trata el marco teórico del TFG, profundizando en el concepto de transparencia y responsabilidad fiscal empresarial. Además, se muestran cuáles son las iniciativas en materia de transparencia fiscal y *compliance* tributario a nivel local, nacional e internacional, y sus repercusiones. Para finalizar, y siendo más concretos, se explican las causas por las cuáles se publicó el CBPT en 2010 con el objetivo de promover una relación cooperativa entre los contribuyentes tributarios y la administración. En el tercer apartado, se describe la metodología utilizada para desarrollar el TFG, que consiste en aplicar un análisis de contenido y un estudio de casos. Asimismo, se describe el conjunto de empresas que constituyen la muestra y los posibles subconjuntos que se pueden encontrar dentro de ésta. En el cuarto apartado se explica, en primer lugar, los resultados generales del estudio y, en segundo lugar, los resultados obtenidos en cada caso particular, atendiendo a las orientaciones que publica la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT, en adelante) para la realización del Informe de Transparencia Fiscal. Por último, en el quinto apartado se plasman las conclusiones del trabajo reflejando la consecución de los objetivos.

## 2. Transparencia y responsabilidad fiscal empresarial

La AEAT define la transparencia fiscal como: *“la forma en la que las empresas comunican su actitud ante los impuestos y el importe de los impuestos pagados, así como la forma en la que aportan, a sus accionistas y al resto de interesados en su actividad, claridad sobre su tributación y seguridad de que ofrecen un cumplimiento fiscal responsable en los países en los que operan.”*

Por otro lado, la transparencia fiscal supone una mejora de la comunicación entre empresa y administración tributaria. La OCDE en su Estudio sobre el papel de los intermediarios fiscales de 2008 definía la relación cooperativa como “... una relación del contribuyente con la administración tributaria basada en la cooperación y en la confianza mutua entre ambas partes que supone una voluntad de ir más allá del mero cumplimiento de sus obligaciones legales”.

Según el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia del Gobierno de España (2021), la transparencia fiscal implica que las empresas brinden información clara y accesible sobre sus ingresos, gastos y deudas, así como de su cumplimiento tributario, políticas fiscales y tributarias. Un alto nivel de transparencia ayuda a mejorar la reputación de la empresa como contribuyente responsable, aumentando el valor de la compañía y el interés de los clientes e inversores. Además, la transparencia fiscal previene la corrupción, ya que una mayor visibilidad sobre las finanzas puede reducir las infracciones y aumentar la confianza entre la empresa y su entorno. Asimismo, implica la publicación oportuna y accesible de información financiera y presupuestaria, como los presupuestos del gobierno, los informes de ejecución presupuestaria, los balances fiscales, los informes de auditoría y otra información relevante (Cepero, 2004).

La introducción de la transparencia fiscal ha adquirido una mayor relevancia en los últimos años debido a la creciente demanda de los ciudadanos, y la sociedad en general, por una mayor claridad y transparencia en el gobierno. De manera que los gobiernos y las instituciones internacionales reconocen cada vez más la importancia de la transparencia fiscal como una herramienta para prevenir la corrupción, promover la equidad y aumentar la confianza que los ciudadanos depositan en las instituciones públicas (Saez-Martín et al., 2022).

La implantación de las reformas previstas en este componente permitirá evitar nuevas formas de fraude fiscal, incrementar la eficacia del control tributario, incentivar el cumplimiento voluntario por el contribuyente de sus obligaciones tributarias, avanzar en el cumplimiento cooperativo e incorporar reformas que se ajusten a las acciones adoptadas en el ámbito internacional. Por tanto, se asegurará la justicia tributaria, incrementando la eficacia recaudatoria del sistema tributario, reduciendo el fraude fiscal, la economía sumergida y la litigiosidad en materia tributaria. (Saez-Martín et al., 2022).

Se estima que dos terceras partes del comercio mundial se realiza a través de las multinacionales (Navarro, 2018), por ello sus prácticas tienen grandes repercusiones en el panorama económico mundial. El cuidado del medio ambiente, la promoción de la diversidad e inclusión, el apoyo a las comunidades locales o la transparencia económica y fiscal son algunas de las prácticas que la empresa puede implementar para alcanzar el cumplimiento de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS).

Teniendo en cuenta el gran impacto que ejercen las multinacionales, el 22 de diciembre de 2022 fue publicada en el Boletín Oficial del Estado la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergente. Dicha ley introduce la obligación de divulgación de información relativa al impuesto de sociedades por parte de aquellas sociedades dominantes cuya cifra de negocio exceda los 750 millones de euros durante dos periodos impositivos consecutivos y sus filiales en determinados casos. Esta ley supone un sustancial incremento en lo que respecta a las obligaciones de información para los grandes grupos multinacionales.

Según la mencionada ley, la información deberá exponerse mediante un Informe país por país similar al actualmente vigente como consecuencia del Plan BEPS, además este informe deberá publicarse en la página web corporativa del Grupo y depositarse en el Registro Mercantil, junto con los documentos que integren las cuentas anuales. El acceso a dicho informe por medio de la página web deberá ser gratuito, al menos durante los cinco años consecutivos siguientes. Estos informes contendrán información sobre la composición y actividades del grupo multinacional, el número de empleados, los ingresos y beneficios obtenidos, los impuestos devengados y pagados y las reservas.

El artículo 103.1 de la Constitución Española señala que *“la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho”* y el artículo 105.a que *“la audiencia de los ciudadanos, directamente o a través de las organizaciones y asociaciones reconocidas por la ley, en el procedimiento de elaboración de las disposiciones administrativas que les afecten”*. Pese a este fundamento constitucional, la normativa española adolece de una falta sistemática clara en relación con el cumplimiento cooperativo, por lo que se hace necesaria una norma legal que aúne los principios que regulan el mismo (Anaya et al., 2019).

Dentro de este contexto, la administración tributaria publica un código en el cual enumera las prácticas tributarias más respetuosas, denominado *“Código de Buenas Prácticas Tributarias”*. Dicho código propone la emisión de los Informes de Transparencia Fiscal para las empresas o grupos empresariales que deseen presentarlo. Este documento contiene información acerca de las políticas y prácticas de la empresa que lo emite. De esta manera, se pretende que las empresas reflexionen sobre diferentes aspectos como sus políticas de prevención de blanqueo de capitales, presencia en paraísos fiscales, impuestos devengados y su contribución tributaria total país por país. En resumen, la transparencia fiscal supone la entrega de información más allá de los requerimientos legales, de tal forma que un adecuado nivel de transparencia tendrá su origen en la cultura de la empresa y los trabajadores, lo que se traduce en una mejora de la reputación y de la imagen de la empresa como contribuyente responsable (AEAT, 2016).

## 2.1. Iniciativas de Responsabilidad Fiscal

En este apartado se desarrollan las iniciativas que existen impulsadas por distintos organismos cuyo objetivo es promover la transparencia y el buen gobierno, así como la lucha contra la corrupción. (Barrio, 2017). Para ello, describiremos estas iniciativas clasificadas en tres ámbitos diferentes: a nivel internacional, a nivel nacional y a nivel local.

En primer lugar, a nivel internacional cabe destacar los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) que, aunque estén relacionados con el tema que nos concierne de una manera más indirecta, tienen entre otras metas luchar contra la desigualdad y la injusticia. Los 17 Objetivos de Desarrollo Sostenible, que se presentan en la Ilustración 1, tienen su origen en 2015, año en el cual los Estados miembros de las Naciones Unidas establecieron la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible (Naciones Unidas, s.f.) Más concretamente, en términos de transparencia, el Objetivo 16 – Paz, justicia e instituciones sólidas, es el que presenta mayor relación, particularmente las siguientes metas propuestas según la Estrategia 2030: 16.4 – Flujos financieros ilícitos, 16.5 – Soborno y corrupción en todas sus formas, 16.6 – Instituciones transparentes y responsables que rindan cuentas y 16.10 – Libertades públicas y derecho de acceso a la información.



Ilustración 1: Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS). Fuente: Naciones Unidas (s.f.)

Prosiguiendo con las iniciativas internacionales, cabe señalar los principales proyectos impulsados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE): Declaración de Seúl, Plan BEPS —del inglés, *Base Erosion and Profit Shifting*— y el ICAP —del inglés, *International Compliance Assurance Programme*—.

Empezando por el ICAP, este programa articula un mecanismo de prevención de controversias fiscales sin precedentes basado en la combinación de la coordinación administrativa multilateral y un enfoque cooperativo (Calderón, 2018). El primer programa piloto del ICAP se puso en marcha formalmente el 23 de enero de 2018, contando con la participación de administraciones tributarias y grupos de empresas multinacionales de ocho países miembros del FTA —del inglés, *Forum on Tax Administration*— (Australia, Canadá, Italia, Japón, Países Bajos, España, Reino Unido y

EE. UU) (FTA, 2018). Su principal objetivo es mejorar los niveles de confianza jurídica a través de un mecanismo de cooperación multilateral que coordine el análisis de los riesgos fiscales internacionales (OCDE, 2018). Desde entonces, el programa ICAP se ha actualizado con la experiencia de los grupos multinacionales y las administraciones tributarias. El segundo programa piloto (ICAP 2.0), anunciado en marzo de 2019, refleja la experiencia y los comentarios de las administraciones tributarias y las EMN —del inglés, *Multinational Enterprise*— que participan en el programa (OCDE, 2019).

Por lo que se refiere al paquete BEPS, está conformado por 15 planes de acciones que buscan eliminar las lagunas e inconsistencias presentes hoy en día en las normas de fiscalidad internacional que propician estrategias fiscales agresivas donde la tributación del beneficio de la actividad económica de las empresas resulta escasa o inexistente debido a la desviación de estos beneficios a jurisdicciones de baja tributación, tales como los denominados paraísos fiscales (Garde, 2016).

De acuerdo con el Presidente de la República Francesa, Emmanuel Macron, el proyecto BEPS de la OCDE ha logrado avances inauditos en la lucha contra las prácticas elusivas como la deslocalización de actividades económicas con fines fiscales. Por otro lado, gracias al Marco Inclusivo sobre BEPS los países están intercambiando información de manera más recurrente y alcanzando acuerdos sin necesidad de onerosas negociaciones que tardan años en concluirse. Este hecho se traduce en la aplicación eficaz de los principios del proyecto BEPS y reducir los trámites para ello (OCDE, 2015b).

Según la OCDE, las soluciones que propone el paquete BEPS son medidas para mejorar la coherencia de los estándares impositivos internacionales, reforzar su focalización en la sustancia económica y garantizar un entorno fiscal de mayor transparencia. Ello implica cambios en materia de convenios tributarios bilaterales, la revisión de las normas sobre el traslado de beneficios, el enfoque sobre el sustrato de las transacciones en lugar de su forma legal y la actualización del marco de evaluación de los efectos potencialmente perniciosos de los regímenes preferenciales introducidos por los gobiernos, haciendo especial hincapié en el régimen y estándares impositivos aplicados a la propiedad intelectual (OCDE, 2015a).

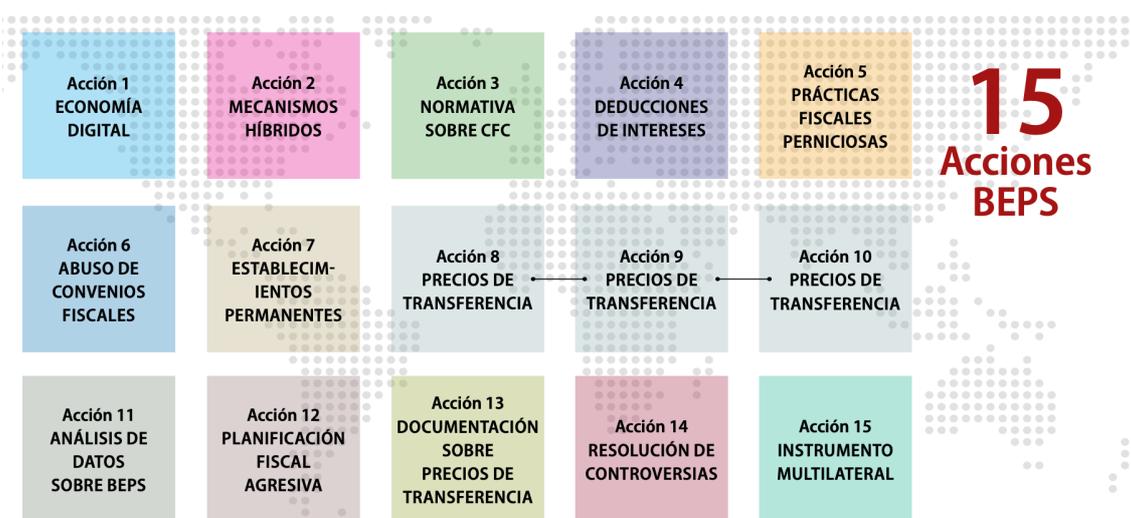
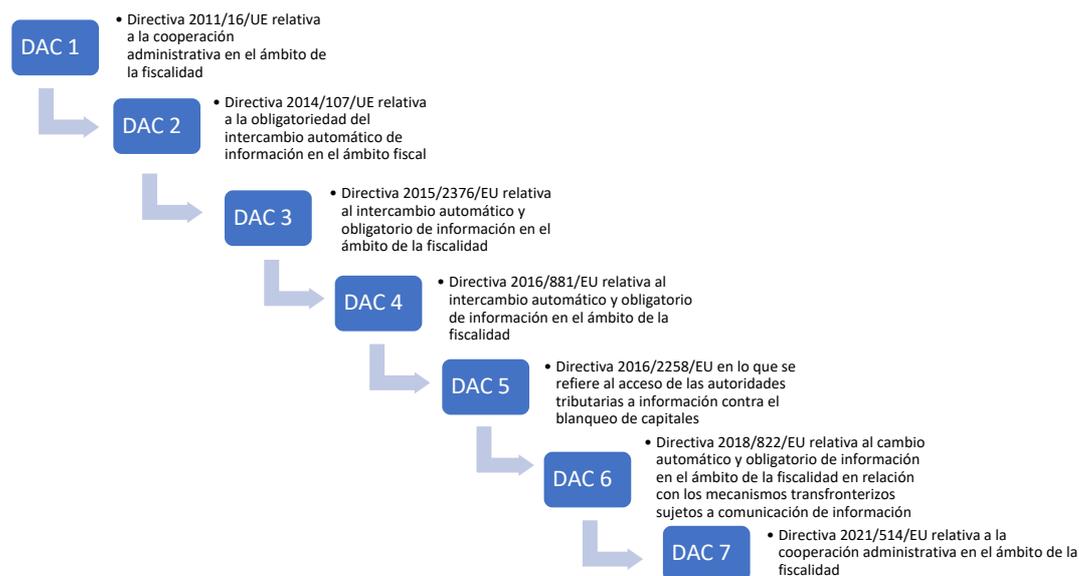


Ilustración 2: Plan de Acción BEPS. Fuente: OCDE (s.f.)

La Declaración de Seúl surgió a raíz de varias reuniones por parte de los directores y subdirectores de las Administraciones Tributarias de 35 economías nacionales que se celebraron los días 14 y 15 de septiembre de 2006 en Seúl bajo los auspicios del Foro sobre Administración Tributaria (*Forum on Tax Administration*) de la OCDE con el fin de compartir sus preocupaciones, experiencias e ideas. En esta declaración se puso en común el conocimiento de los avances y reformas en las Administraciones Tributarias y se trató de hacer frente a los retos que representan el Incumplimiento de las Normas Tributarias Nacionales en el contexto Internacional (OCDE, 2006).



*Ilustración 3: Evolución de la normativa de la Unión Europea sobre cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. Fuente: Elaboración propia.*

La Unión Europea, por su parte, también da lugar a iniciativas que incitan al *compliance* tributario como lo son las distintas Directivas que han modificado la Ley General Tributaria —véase en la Ilustración 3— o el Código Contribuyente Europeo que constituye una de las iniciativas del Plan de Acción para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscales de la Unión Europea.

Primeramente, se publicó en 2011 la denominada “DAC 1” que estableció normas y procedimientos de cooperación entre los Estados Miembros para intercambiar información tributaria. Más tarde, en 2014, la “DAC 2” expone una adaptación a la Ley de cumplimiento fiscal de cuentas en el extranjero (FACTA) de los Estados Unidos como consecuencia del mandato del G-20 a la OCDE con el fin de elaborar una única norma internacional relativa al intercambio de información tributaria. La denominada “DAC 3” se publica en 2015 con el objetivo de obligar a los Estados miembros a adoptar las medidas necesarias para facilitar el intercambio de información automática. En la siguiente directiva “DAC 4” se determinan los contenidos de los informes país por país que los grupos de empresas multinacionales deben facilitar anualmente a cada territorio fiscal en el que operen. La “DAC 5” garantiza que las autoridades fiscales puedan acceder a la información, procedimientos y mecanismos sobre la lucha contra el blanqueo de

capitales con el objetivo de desempeñar su misión de control de cumplimiento de todas las formas de cooperación administrativa establecidas por dicha Directiva (CISS Compliance Fiscal, s.f.). Con respecto a las directivas más recientes, la “DAC 6”, publicada en 2018, establece la obligación de que los intermediarios informen a las autoridades tributarias sobre determinados mecanismos transfronterizos que podrían implicar la práctica de planificación fiscal abusiva. Asimismo, la directiva más reciente, “DAC 7”, regula el intercambio de información sobre las ventas y servicios realizados a través de plataformas digitales y las ganancias y beneficios obtenidos de las criptotransacciones por parte de los usuarios de la UE. Más de la mitad de los países europeos han concluido ya la transposición de esta séptima adaptación que se hace de la Directiva 2011/16 sobre la cooperación administrativa (Parlamento Europeo, 2023).

Para concluir con las iniciativas impulsadas desde la Unión Europea, cabe destacar el Código Contribuyente Europeo que recopila los principales derechos y obligaciones que regulan las relaciones entre los contribuyentes y las administraciones tributarias en Europa (Esteban, 2018). La Comisión Europea ya contemplaba, en su Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo del 27 de junio de 2021, la extrema importancia de aumentar la eficacia y la eficiencia con que se administra la recaudación de impuestos. Como seguimiento de esta comunicación, la Comisión adoptó un Plan de Acción el 6 de diciembre de 2021 en el que se exponen 34 iniciativas para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscales. El Código del Contribuyente Europeo es una de las iniciativas que contiene el Plan de Acción (Unión Europea, 2016). Este modelo de conducta puede ser adaptado y modificado por cada Estado miembro para satisfacer las necesidades o los contactos nacionales, por lo que dicho código no presenta un carácter vinculante (Martín, 2018).

A nivel nacional, son cuatro las principales iniciativas en las que el *compliance* tributario se respalda: Código de Buenas Prácticas, Ley General Tributaria, Normas UNE 19600 y 19602 y el Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios. Empezando por el conjunto de normas más generales, la Ley General Tributaria (LGT) establece los principios y las normas jurídicas fundamentales del sistema tributario español. Su finalidad es garantizar el cumplimiento del deber de todos los españoles de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica. Las disposiciones incluidas en esta ley regulan el sistema tributario español a excepción de las comunidades autónomas de régimen foral que disponen de su propia normativa, aunque esta deberá estar adecuada en cuanto a terminología y concepto a lo dispuesto en la LGT (Chico, 2023).

Por otro lado, las normas UNE 19600 y UNE 19602 son dos normas técnicas españolas que establecen las directrices y los requisitos para implementar un sistema de gestión de cumplimiento en las organizaciones. Su certificación podrá ser un elemento de prueba



para demostrar, ante la Administración Tributaria o los tribunales de justicia, la voluntad de la organización de cumplir con sus obligaciones fiscales. Esta normativa ayuda a las empresas a implementar un sistema de gestión que facilite la identificación, prevención y detección de riesgos fiscales, de manera que se eviten liquidaciones complementarias, sanciones o delitos contra la Hacienda Pública y, en el caso de que ocurriesen, se creen mecanismos de control y mitigación. Además, incita la

transparencia frente a la administración tributaria y un cumplimiento ético de la organización respecto a sus relaciones con la Administración pública tanto estatal, autonómica y local. En el caso de la UNE 19602, una vez superado el proceso de certificación se obtiene un informe de auditoría externa completo y detallado y, a su vez, el certificado de conformidad de Prevención de delitos conforme al Sistema de Gestión para la prevención de delitos en las organizaciones. (AENOR, s.f.)

El Código de Buenas Prácticas de los Profesionales Tributarios fue aprobado en el foro de asociaciones y colegios de profesionales tributarios el 2 de julio de 2019, es una iniciativa promovida por los organismos profesionales y colegios oficiales de abogados, economistas y asesores fiscales en España, con el objetivo de establecer unos principios éticos y de conducta profesional en el ámbito tributario. Su objetivo es alcanzar un modelo de relación cooperativa entre la Agencia Tributaria y los profesionales tributarios, además su adhesión es voluntaria para todos aquellos profesionales tributarios que así lo deseen (Val, 2021).

A dicho código podrán adherirse todos los profesionales tributarios que desarrollen toda o parte de su actividad en territorio español. Además, el profesional tributario deberá ser asociado o colegiado de una Asociación o Colegio que haya suscrito el Código de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios Profesionales o la Adenda al Código de Buenas Prácticas de profesionales tributarios. Si perteneciera a varios, deberá elegir una Asociación o Colegio a estos efectos. A condición de dichos requisitos, el profesional se podrá adherir a través de la Sede electrónica de la AEAT (ASEFIGET, s.f.).

## **2.2. El Código de Buenas Prácticas Tributarias**

En lo que se refiere al Código de Buenas Prácticas Tributarias (CBPT), España fue el primer país en implementarlo y está elaborado y aprobado por el Foro de Grandes Empresas para promover una relación recíprocamente cooperativa entre la Agencia Tributaria y las empresas que lo suscriban. Además de fomentar una cultura de cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales por parte de las empresas y los ciudadanos. Según el Ministerio de Hacienda y Función Pública, cada año son más empresas las que deciden voluntariamente adherirse al CBPT, siendo 194 las empresas a 14 de junio de 2023. El código se estructura en los siguientes bloques: compromiso por parte de las empresas, de la AEAT y acciones de ambas partes para reducir la litigiosidad y evitar conflictos.

Uno de los principios fundamentales del CBPT es el de transparencia fiscal, que implica que las empresas deben proporcionar información clara y completa sobre su situación fiscal y su contribución tributaria. En este sentido, el CBPT propone la elaboración de un informe de transparencia fiscal que describa las políticas fiscales de la empresa y sus contribuciones en los países donde exista actividad, así como los procedimientos implementados por la empresa en relación con la gestión de riesgos fiscales, presencia en paraísos fiscales y demás información financiera y fiscal en relación a su tributación internacional y aduanera. La elaboración de un informe de transparencia fiscal no sólo contribuye a una mayor confianza y credibilidad de la empresa ante la sociedad, sino que también puede tener un impacto positivo en la gestión interna de la empresa, al promover una cultura de cumplimiento voluntario y de gestión responsable de los recursos fiscales (García, s.f.).

El Código de Buenas Prácticas Tributarias se presentó en 2010 con el objetivo de promover una relación recíprocamente cooperativa entre las organizaciones que lo suscriban y la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en adelante AEAT. Los principios en los cuales se basa este código son la transparencia y la confianza mutua, además se explica cómo debe configurarse la gestión tributaria siendo este proceso una colaboración entre las partes para un fin común y en ningún caso, debería suponer un enfrentamiento entre ellas.

Según la AEAT, el Foro de Grandes Empresas es un órgano que tiene como objetivo la discusión entre los grandes contribuyentes y la propia administración en el que se analice, a través de reuniones conjuntas o sectoriales, los principales problemas que se plantean en la relación entre las grandes empresas y la Administración tributaria y se valore la extensión del modelo de relación cooperativa. El Código de Buenas Prácticas Tributarias lo presentó la AEAT en colaboración con este foro pudiéndose suscribirse tanto las empresas que participen como las que no en el mencionado foro. Los beneficios parecen evidentes, por parte de la administración, se aumenta la eficacia de los controles y por parte de los empresarios, se reduce la inseguridad jurídica a la que pueden estar expuestos derivado de las operaciones diarias de la empresa que pueden resultar en litigios entre ambas partes y finalmente, en sanciones a cargo de la empresa.

Sin embargo, la aplicación de este nuevo marco no resulta una tarea para la mayoría de las empresas españolas, puesto que supone un esfuerzo tanto económico como logístico por parte de los empleados y empresarios. Este esfuerzo deberá ser mayor en aquellas empresas con un reducido número de trabajadores que en el caso de España resulta ser del 97,87% de las empresas, las cuales presentan menos de 20 empleados según datos para el ejercicio 2020 del Instituto Nacional de Estadística (INE, 2020).

Una de las posibles consecuencias que este nuevo modelo cooperativo puede acarrear es la reticencia por parte de las empresas a la hora de introducir nuevos cambios en su gobernanza que pueden traducirse en posibles complicaciones operativas y costes adicionales asociados con su implementación. Más concretamente, podemos encontrar un coste fijo derivado de la expedición de certificados que garanticen que la empresa actúa conforme al marco propuesto, entre otros costes que puedan suponer un obstáculo para la empresa en la adhesión a este marco normativo (Pareja, 2018).

Un ejemplo relevante es la norma UNE 19602 de Sistemas de gestión de *compliance* tributario, que establece requisitos y directrices para adoptar, implementar, mantener y mejorar políticas de cumplimiento tributario, así como los restantes elementos de un sistema de gestión de *compliance* tributario en las organizaciones. Esta norma enfatiza la necesidad de realizar auditorías para evaluar si el sistema de gestión de *compliance* tributario cumple con los requisitos establecidos y se implementa y mantiene de manera efectiva. En este nuevo escenario, es conveniente que las organizaciones cuenten con un sistema de gestión de *compliance* alineado con las exigencias del conjunto de la normativa tributaria española, que facilite la prevención, así como la detección de los riesgos tributarios. Pues bien, la norma UNE 19602 establece un marco de referencia completo y facilita su diseño e implementación (Martín, 2021).

Para Paloma García, directora de programas de normalización de la Asociación Española de Normalización, la UNE 19602 *"es un conjunto de recomendaciones y requisitos necesarios para establecer un sistema de gestión de compliance tributario en las organizaciones"*, por tanto, un mecanismo de autorregulación de las empresas que la Agencia Tributaria puede tomar en consideración como evidencia para analizar el grado de cumplimiento y cooperación, cumplimiento y control de los procedimientos y obligaciones tributarias (Born, 2019).

Cabe considerar, por otra parte, la importancia de la implicación del órgano de gobierno, que según la norma UNE 19602, anteriormente mencionada, desempeña un papel fundamental en el diseño, implementación, mantenimiento y mejora continua del sistema de gestión de *compliance* tributario.

Estos factores pueden representar obstáculos adicionales para las empresas al considerar la adopción de un modelo cooperativo, ya que implican la necesidad de invertir recursos en auditorías y asegurar una participación del órgano de gobierno en el cumplimiento de los requisitos establecidos.

A pesar de los esfuerzos requeridos para cambiar la cultura empresarial existente en España, es evidente que este modelo cooperativo resultará en beneficios a largo plazo en términos de eficiencia, sostenibilidad y satisfacción, tanto para la organización como para la administración tributaria. Según Javier Martín, presidente del Subcomité Técnico CTN 307 SC2 *"Compliance tributario"* de UNE, que ha dado lugar a la norma UNE 19602: 2019: *"Sin duda, la relación cooperativa y las buenas prácticas tributarias han venido para quedarse. Hoy en día resulta insostenible la actual situación de conflictividad, siendo aquellas la única solución. En definitiva, un cambio de modelo de la relación jurídico-tributaria. Pese a ello y como he expuesto en numerosas ocasiones, se observa, en nuestro país, reticencias en las dos partes de esta. Algunos, desde la Administración, la siguen configurando como una relación de poder, mientras que ciertos intermediarios fiscales consideran la conflictividad como la única fuente de su negocio. Esperemos que cada vez sean los menos."* (Martín, 2021).

En relación con lo anteriormente expuesto, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria incorporó en 2015, en el artículo 92, el principio de cumplimiento cooperativo en materia tributaria. En el artículo se menciona de una manera genérica, pero supuso un comienzo para futuras reformas y un cambio de paradigma en este sentido:

*"Artículo 92. Colaboración social.*

*1. Los interesados podrán colaborar en la aplicación de los tributos en los términos y condiciones que reglamentariamente se determinen.*

*2. En particular, dicha colaboración podrá instrumentarse a través de acuerdos de la Administración Tributaria con otras Administraciones públicas, con entidades privadas o con instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, y, específicamente, con el objeto de facilitar el desarrollo de su labor en aras de potenciar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias, con los colegios y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal.*

3. *La colaboración social en la aplicación de los tributos podrá referirse, entre otros, a los siguientes aspectos:*

- a) Realización de estudios o informes relacionados con la elaboración y aplicación de disposiciones generales y con la aplicación de los medios a que se refieren los párrafos b) y c) del apartado 1 del artículo 57 de esta ley.*
- b) Campañas de información y difusión.*
- c) Simplificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias.*
- d) Asistencia en la realización de autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones y en su correcta cumplimentación.*
- e) Presentación y remisión a la Administración tributaria de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o cualquier otro documento con trascendencia tributaria, previa autorización de los obligados tributarios.*
- f) Subsanación de defectos, previa autorización de los obligados tributarios.*
- g) Información del estado de tramitación de las devoluciones y reembolsos, previa autorización de los obligados tributarios.*
- h) Solicitud y obtención de certificados tributarios, previa autorización de los obligados tributarios.*

4. *La Administración tributaria podrá señalar los requisitos y condiciones para que la colaboración social se realice mediante la utilización de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos.”*

Sin embargo, la Ley General Tributaria adolece de cierto orden con relación al cumplimiento tributario, ya que éste aparece desperdigado a lo largo de la Ley (Anaya, et. al, 2019). Por otro lado, en el año 2015 se modifica el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, y se tiene en consideración el riesgo tributario como un componente del sistema de gestión de riesgo en las sociedades cotizadas. De esta manera, recae sobre los miembros del Consejo de Administración la responsabilidad de asumir dicho riesgo y, en consecuencia, tomar precauciones con el fin de mitigar el riesgo. Con esta modificación, España pasaba a incorporarse a los países más avanzados en la regulación del buen gobierno corporativo (Anaya et al., 2019).

Tras varias tentativas, la publicación del Código de Buenas Prácticas Tributarias tuvo lugar el 2 de julio de 2019. Se aprobaron dos textos que corresponden con buenas prácticas dirigidas, por un lado, a Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios y, por otro, a los Profesionales Tributarios específicamente. Ambos códigos sólo serán vinculantes para aquellos usuarios que se adhieran expresamente a los mismos a través de su comunicación a la AEAT.

En definitiva, los códigos propuestos siguen la línea ya iniciada por la AEAT con el Foro de Grandes Empresas de limitar los contenidos propios de los principios del cumplimiento cooperativo marcados por la OCDE a un mayor suministro de información a la propia Agencia, por parte, en este caso, de Asociaciones y Profesionales. Todo ello, sin que el marco general de garantías y derechos de los contribuyentes quede reforzado más allá de unas relativas ventajas asociadas a la agilización de distintos procedimientos tributarios (Barrenechea, 2019).

Según indica el informe “Contribución y transparencia 2022. Informe de transparencia de la responsabilidad fiscal de las empresas del IBEX 35” de la Fundación Haz, sería deseable que todas las empresas del IBEX 35 estuvieran adheridas a este instrumento de buena gobernanza fiscal como un elemento básico de su responsabilidad fiscal corporativa. De la Ilustración 4 podemos concluir que un 80% de éstas están adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias, lo que indica un firme compromiso por parte de las empresas más importantes del país hacia la implementación de un modelo cooperativo con la Administración Tributaria que resulte en beneficios para ambas partes. La Tabla 1 recoge las empresas del IBEX 35, diferenciando entre aquellas adheridas al CBPT y aquellas que no lo están.

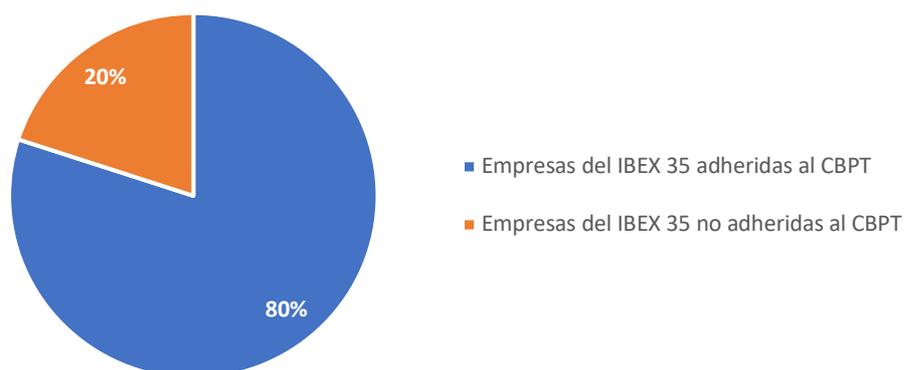


Ilustración 4: Adhesión de las empresas al CBPT en el 2023. Fuente: Elaboración propia.

Empresas del IBEX 35 adheridas al CBPT	Empresas del IBEX 35 no adheridas al CBPT
ACCIONA	COLONIAL
ACS	FLUIDRA
AENA	IAG
AMADEUS	MELIA HOTELS
ACERINOX	MERLIN PROPERTIES
AMERICAN EXPRESS	ROVI
ARCELORMITTAL GROUP	SOLARIA
SABADELL	
SANTANDER	
BANKINTER	
BBVA	
CAIXABANK	
CELLNEX	
ENAGÁS	
ENDESA	
FERROVIAL	
IBERDROLA	
INDITEX	
LOGISTA	
RED ELÉCTRICA	
REPSOL	
TELEFONICA	
GRIFOLS	
INDRA	
MAPFRE	
NATURGY ENERGY GROUP	
SACYR	
UNICAJA BANCO	

Tabla 1: Listado empresas IBEX 35 adheridas y no adheridas al CBPT en el 2023. Fuente: Elaboración propia.

Durante muchos años, la responsabilidad fiscal no tenía cabida en el *reporting* de las empresas, simplemente se expresaban compromisos de cumplimiento con la legalidad. Por el contrario, recientemente se han apreciado significativos cambios con respecto a la incorporación de la responsabilidad fiscal en los informes de las empresas. Atendiendo al criterio 1 del informe “Contribución y transparencia 2022. Informe de transparencia de la responsabilidad fiscal de las empresas del IBEX 35” de la Fundación Haz:

- “1.1. La empresa deberá publicar un documento de política y/o estrategia fiscal aprobado por el consejo de administración que contenga, como mínimo, los siguientes contenidos: a. Relaciones cooperativas con la administración tributaria.  
b. Descripción del modelo de gobierno de los riesgos fiscales.  
c. Descripción de los compromisos con la transparencia fiscal.

1.2. La empresa deberá publicar en un lugar visible de la web su adhesión al “Código de Buenas Prácticas Tributarias” de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).”

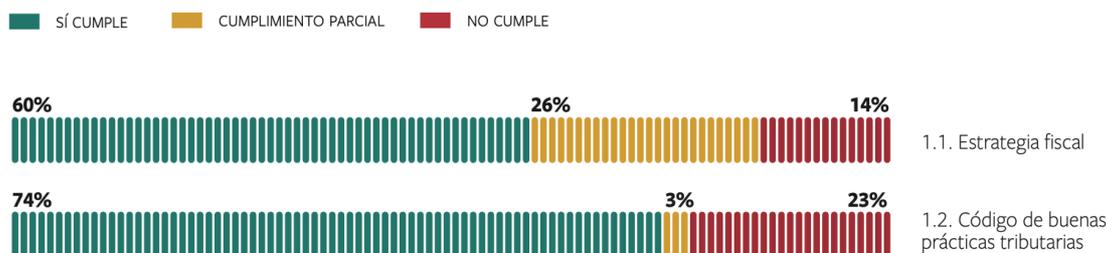


Ilustración 5: Cumplimiento de normativa tributaria y Código de Buenas Prácticas Tributarias de las empresas del IBEX 35. Fuente: Fundación Haz (2022).

En referencia al criterio 1.1 anteriormente mencionado, su grado de cumplimiento disminuye con respecto al ejercicio anterior, siendo en 2021 el grado de cumplimiento de un 89%. En cambio, en el ejercicio 2022, el grado de cumplimiento disminuye en 29 puntos porcentuales, siendo su valor del 60%. La disminución en el grado de cumplimiento se debe a que este indicador se reformuló de manera que resulta más exigente que en 2021. Este hecho se debe a la modificación del artículo 529ter de la Ley 31/2014 en el que se solicita que la empresa haga pública su estrategia fiscal aprobada por el consejo de administración. Además, dicha estrategia deberá incluir como mínimo los principios y prácticas de colaboración que presiden sus relaciones con la administración tributaria, los detalles sobre los sistemas de gobernanza fiscal y control del riesgo fiscal y, por último, sus compromisos con la transparencia fiscal, no limitada exclusivamente a las relaciones con la administración tributaria, sino que abarca a todos los grupos de interés.

Este indicador 1.1 se cumple de manera parcial por Acciona, Acciona Energía, ACS, Bankinter, Grifols, IAG, Inditex y Merlin Properties, ya que sus menciones a los compromisos con la transparencia fiscal están exclusivamente relacionadas con la Administración Tributaria. No cumplen ArcelorMittal, Indra, Logista, Laboratorios Rovi y Unicaja Banco, ya que, a pesar de mencionar la existencia de documentos sobre política

o estrategia fiscal corporativa, no ha sido posible localizarlos en sus respectivas webs (Fundación Haz, 2022).

Con respecto al criterio 2.2 relativo a la adhesión del Código de Buenas Prácticas Tributarias (CBPT) es necesario destacar que, atendiendo a la Ilustración 4 y correspondiente a la Tabla 1, estos datos están actualizados a 2023, por lo que el 80% de las empresas del IBEX 35 se encuentran adheridas al CBPT, siendo 7 las empresas en la actualidad que todavía no lo han considerado. Según la Fundación Haz (2022), en el ejercicio 2022, 8 empresas no se encuentran adheridas al CBPT y se considera el cumplimiento parcial en el caso de ArcelorMittal puesto que, si bien está adherida al CBPT, no informa de ello en ningún documento básico de reporte o en su web. El mencionado informe considera a Telefónica como la mejor práctica que engloba este criterio, ya que esta empresa pública su Política de Control Fiscal, un documento en el que se describen los principios que presiden la función de control fiscal detalladamente, además del funcionamiento del modelo de gestión de riesgos y la organización del gobierno fiscal definiendo con detalle los roles y las responsabilidades de los diferentes órganos. Finalmente, Indra es la empresa que establece la diferencia entre el grado de cumplimiento de este criterio en el ejercicio 2022 y 2023, puesto que realiza su adhesión al CBPT una vez finalizado el ejercicio 2022.

### **2.3. El Informe Anual de Transparencia Fiscal**

El informe Anual de Transparencia Fiscal es una iniciativa que promueve una relación cooperativa con las autoridades fiscales. Este mecanismo, de carácter voluntario, fue impulsado en 2016 por el Foro de Grandes Empresas dentro del marco del CBPT. La emisión de este informe tiene la finalidad de poner a disposición de la AEAT determinada información de trascendencia tributaria sobre el modelo de negocio, la presencia en paraísos fiscales, fuentes de financiación, servicios intragrupo, modelo de gobierno e instrucciones en materia de prevención de operaciones ilícitas, blanqueo o alzamiento de bienes (Menéndez, 2019). Según declara la AEAT (2021), el fin declarado de esta medida consiste en propiciar *“un temprano conocimiento de la política fiscal y de gestión de riesgos fiscales de las empresas que, en definitiva, redundará en una mejora de la seguridad jurídica y en unos menores costes de cumplimiento y contribuirá a una reducción de la conflictividad”*.

Ya en 2019, el director de la AEAT, Jesús Gascón Catalán, ponía de manifiesto cómo, en un contexto tan cambiante como el actual, gran parte de los esfuerzos se están dirigiendo a dotar de una mayor transparencia a la Administración Tributaria y a conseguir evitar, a través del cumplimiento cooperativo, el mayor número de regularizaciones posibles. Como parte de estos esfuerzos destacó el papel que juega el Foro de Grandes Empresas y el Código de Buenas Prácticas Tributarias (Cámara, 2019).

En función de lo planteado, la adopción de esta medida se traducirá en una mejoría de la interlocución entre la administración tributaria y las empresas. Es decir, a raíz de la presentación de dicho informe las empresas pueden verse beneficiadas en términos de obtener una valoración anticipada sobre los aspectos que podrían derivar en sanciones para la empresa pero que si, por el contrario, se gestionan a tiempo no acarrearían consecuencias significativas para la empresa. Además, como puede inferirse del título del

informe, la reputación corporativa se verá reforzada tras la presentación del mismo (Menéndez, 2019).

Cabe recordar que el apartado 2.4 del CBPT ya prevé que las empresas adheridas puedan presentar un anexo explicativo junto con sus declaraciones tributarias, lo cual será valorado favorablemente a efectos de determinar la diligencia, el dolo o la culpa a que se refiere la Ley General Tributaria, siempre y cuando los datos comunicados se adapten a la realidad y los criterios aplicados estén razonablemente fundamentados. Es decir, la empresa tiene la posibilidad de aclarar o aportar detalles adicionales sobre los criterios aplicados en la elaboración del informe, lo que reduce la inseguridad jurídica y la litigiosidad.

Cada vez es más habitual que como condición a la hora de realizar negocios con otras partes, requieran de indicadores o certificaciones relativas a su estrategia ESG, de sus siglas en inglés, *Enviromental, Social and Governance*, que hacen referencia a los factores que convierten a la compañía en sostenible a través de su compromiso social, ambiental y de buen gobierno. Como es de suponer, la publicación de dicho informe se posiciona como la principal evidencia de buena práctica tributaria por parte de los grupos empresariales adheridos al CBPT (González y González, 2022).

Fuentes de la Agencia Tributaria explican que estos informes se han mostrado "*como el instrumento más relevante en el marco de la relación cooperativa por el profundo conocimiento temprano que ofrece de las empresas, y en especial de operaciones corporativas significativas*". En esta línea, cabe destacar el "*punto de enganche que supone para que las empresas puedan solicitar con carácter previo el criterio de la Administración Tributaria sobre la forma de plantear determinadas operaciones que, por su complejidad, pudieran requerir ese contraste previo con la Administración*" (Sempere, 2021).

Por otro lado, los costes asociados a la preparación del Informe de Transparencia Fiscal y los recursos necesarios para la presentación de dicho informe pueden suponer un obstáculo para la empresa, ya que desafortunadamente las empresas de hoy en día carecen de tiempo para poder dedicar a estas tareas. También, se precisa de unos conocimientos específicos en esta área, que en muchas ocasiones el personal no dispone. Es por ello por lo que la empresa deberá invertir en la formación de los empleados encargados de la preparación de este informe. Existen sesiones de formación *webinar* sobre "Responsabilidad fiscal corporativa y buenas prácticas de transparencia" ofrecidos por la Asociación Española de *Compliance* en las que se presentan ejemplos y casos de buenas prácticas empresariales en la materia y, además, se analizan la fiscalidad a la luz de la ética y la responsabilidad social.

Otro aspecto importante es que debemos considerar el riesgo de protección de datos en empresas, hacer público datos internos que puedan derivar en puntos débiles que los competidores puedan explotar a su favor en futuras negociaciones. Por otro lado, también podemos encontrar falta de veracidad en la información, es decir que los informes sean manipulados. Este hecho puede afectar tanto a la confianza de los informes como a la percepción de la transparencia fiscal en general (Fernández, 2019).

Sin embargo, es importante para las empresas conocer estas desventajas para poder abordarlas de manera adecuada de forma que se puedan maximizar los beneficios de los informes de transparencia fiscal y garantizar su utilidad. Finalmente, teniendo en cuenta lo anteriormente mencionado, se concluye que la redacción del Informe de Transparencia Fiscal puede ser favorable para la empresa ya que le aportará seguridad en la gestión de riesgos fiscales, lo que reducirá los posibles costes derivados de posibles infracciones tributarias.

### 3. Metodología

#### 3.1. Descripción de la muestra

La muestra objeto de este trabajo está constituida por todas aquellas empresas adheridas al CBPT entre 2019 y 2023. La Tabla 2 muestra las empresas o grupos empresariales adheridos al Código de Buenas Prácticas Tributarias, y que, por consiguiente, se comprometen a cumplir con los requerimientos incluidos en el mismo, así como las empresas que presentan el informe de transparencia fiscal.

Cabe destacar, tal y como se puede observar en la Ilustración 6, la evolución creciente y positiva en el periodo 2019-2023 de las empresas adheridas al CBPT. Es decir, cada año más empresas o grupos empresariales se adhieren a dicho código. El último dato actualizado en fecha 14 de junio de 2023 revela que 194 empresas están adheridas al CBPT. En el Anexo I adjunto se encuentra el listado de las empresas que conforman la muestra descrita. Desafortunadamente, no podemos deducir lo mismo para las empresas o grupos empresariales presentadores del Informe de Transparencia Fiscal, puesto que no hay datos disponibles para los ejercicios 2019, 2022 y 2023. Según los datos proporcionados por la AEAT, sólo el 21,5% de las empresas adheridas al CBPT presentaron el Informe de Transparencia Fiscal a la AEAT correspondiente a los ejercicios 2020 y 2021.

<b>EJERCICIO</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>	<b>2023</b>
<b>Empresas adheridas al CBPT</b>	144	151	158	177	194
<b>Empresas presentadoras del Informe de Transparencia Fiscal</b>	–	34	34	–	–

Tabla 2: Empresas adheridas al CBPT y presentadoras del Informe de Transparencia Fiscal. Fuente: Elaboración propia.

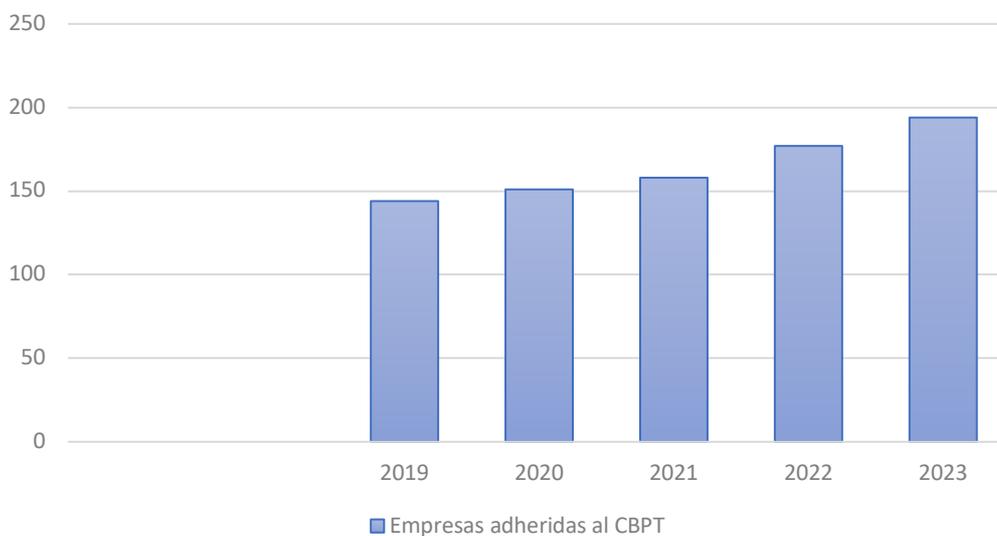


Ilustración 6: Evolución de las empresas adheridas CBPT y presentadoras del ITF. Fuente: Elaboración propia.

## 3.2. Métodos

Para alcanzar el objetivo de este Trabajo Fin de Grado, en primer lugar, se ha llevado a cabo un análisis de contenido sobre los informes de transparencia fiscal de las empresas emisoras de dichos informes.

El análisis de contenidos es una herramienta de gran utilidad basada en el análisis y la interpretación de fuentes documentales con el objetivo de identificar los códigos utilizados por el emisor del discurso, comprender su contenido y el contexto en el que se presenta el mensaje. De manera que se descubren y evidencian los contenidos subyacentes, que puedan influir o condicionar el mensaje implícitamente. Permite profundizar en el estudio de las fuentes documentales, revelando aspectos que van más allá de mensaje explícito y proporciona información clave para comprender mejor el discurso y sus implicaciones (Guix, 2008).

Asimismo, el análisis de contenidos puede usarse para descubrir diferencias entre autores y/o medios de comunicación, verificar el cumplimiento de objetivos, evidenciar técnicas propagandísticas, evaluar la legibilidad y comprensibilidad de los mensajes, obtener información oculta, o identificar actitudes o intereses de los autores (Krippendorff, 1990).

El análisis de contenido, según Berelson (1952), es una técnica de investigación que pretende ser objetiva, sistemática y cuantitativa en el estudio del contenido manifiesto de la comunicación.

A juicio de Bardin (1986) el análisis de contenido es un conjunto de instrumentos metodológicos, aplicados a lo que él denomina como «discursos» (contenidos y continentes) extremadamente diversificados. El factor común de estas técnicas múltiples y multiplicadas -desde el cálculo de frecuencias suministradoras de datos cifrados hasta la extracción de estructuras que se traducen en modelos - es una hermenéutica controlada, basada en la deducción: «la inferencia».

Para realizar el análisis de contenido se han tomado como base los 36 elementos que establecen las Orientaciones sobre la estructura y contenido del modelo de “Informe Anual de Transparencia Fiscal para empresas adheridas al Código de Buenas Prácticas” que se encuentran detallados en el Anexo II de dicho código. A través de la metodología anteriormente mencionada, se analiza el contenido de los informes y, por ende, la transparencia de los informes, cuáles cumplen y en qué medida con cada uno de los criterios establecidos o si, por el contrario, no cumplen. A continuación, en la Tabla 3 se describen las citadas orientaciones.

<b>Orientaciones sobre la estructura y contenido del modelo de “Informe Anual de Transparencia Fiscal para empresas adheridas al Código de Buenas Prácticas”</b>	
Datos identificativos del emisor del informe	FECHA EJERCICIO REFERENCIA: CIF: DENOMINACIÓN SOCIAL: DOMICILIO SOCIAL:
Declaración del emisor del informe	La empresa aporta voluntariamente esta información en desarrollo del Anexo al Código de Buenas Prácticas Tributarias, aprobado en fecha 2/11/15. La información se ha aportado con posterioridad a la presentación de las cuentas anuales y tiene carácter reservado. La empresa declara expresamente que la información aportada es cierta y fiable. Explicación de los motivos por los que la empresa ha decidido de forma voluntaria presentar esta información. Explicación del alcance general de la información aportada, indicando aquellos apartados del Informe en los que la empresa opta por informar únicamente de los aspectos que tengan o puedan tener transcendencia fiscal en España.
A. Estructura y actividad internacional del grupo	Explicación y descripción de las principales líneas de negocio del grupo y su ubicación geográfica y dimensión de cada una de las líneas de negocio.
B. Presencia en paraísos fiscales	Descripción de la tipología de las actividades desarrolladas en estos territorios, así como de las funciones, riesgos y dimensión de las entidades del grupo que las realizan, así como de otros datos que permitan analizar y justificar tales actividades. A estos efectos, la empresa podrá informar sobre los territorios calificados como paraísos fiscales de acuerdo con la normativa española o también incluir información sobre aquellos otros territorios que conforme a otros criterios que considere adecuados pudieran ser incluidos en la categoría de paraísos fiscales o zonas de nula tributación.
C. Tributación internacional del grupo	

C.1 Financiación	<p>Descripción de los aspectos principales de la estructura de financiación del grupo con la explicación que se considere oportuna y suficiente sobre las empresas que obtienen financiación ajena al grupo, del grupo, o bien conceden financiación en el seno del grupo.</p> <p>Explicación de la utilización de las condiciones de prestación de los servicios de <i>cash pooling</i>, en su caso.</p> <p>Descripción de la política general del grupo en relación con la utilización de instrumentos financieros derivados.</p> <p>Descripción de la política general del grupo en relación con el reparto de dividendos (intra y extragrupo).</p>
C.2 Gestión de la propiedad industrial e intelectual	<p>Descripción de los principales intangibles del grupo y dónde se localizan los centros dedicados a actividades de investigación y desarrollo.</p> <p>Descripción de los principales acuerdos de creación, adquisición, licencia y cesión de intangibles vigentes en el ejercicio, tanto entre entidades del grupo como con entidades ajenas al grupo.</p>
C.3 Servicios intragrupo	<p>Descripción de los servicios prestados por entidades del grupo a otras entidades de este con especial referencia a los denominados “<i>management fees</i>”.</p> <p>Descripción de la existencia de servicios “bajo demanda” o “a disposición” y “de bajo valor añadido”.</p> <p>Descripción de la forma de determinar las retribuciones de los citados servicios intragrupo y del método de valoración elegido.</p> <p>Explicación de si el grupo dispone de una “central de compras” y, en su caso, de su funcionamiento y remuneración.</p>
C.4 Operaciones de comercio exterior de bienes y servicios	<p>Descripción de la organización de las operaciones de comercio exterior y de servicios, con referencia a las compras y ventas y a los servicios prestados y recibidos.</p>

<p>C.5 Grado de congruencia con los principios y acciones BEPS</p>	<p>Explicación del grado de congruencia del comportamiento fiscal de la empresa, en relación con los principios y acciones BEPS, con la información que se considere suficientemente justificativa. En este sentido, se expondrán todas aquellas operaciones, actos o hechos que puedan dar lugar a dobles deducciones de gasto, doble aprovechamiento de beneficios fiscales, doble aprovechamiento de pérdidas, utilización de entidades o instrumentos híbridos, doble no imposición, con la explicación de su justificación y grado de congruencia con los principios y acciones BEPS.</p> <p>La empresa podrá valorar proporcionar información sobre posibles operaciones sometidas a obligación de revelación en otras jurisdicciones.</p> <p>Explicación de si se han realizado o existen operaciones en vigor respecto de las cuales se haya obtenido algún acuerdo o decisión administrativa de las siguientes: acuerdos relativos a aplicación de regímenes fiscales preferenciales; Apas; acuerdos que incluyan algún ajuste a la baja de los beneficios; acuerdos relativos a establecimientos permanentes; acuerdos en materia de sociedades canalizadoras de renta.</p>
<p>D. Cambios significativos en estructuras <i>holding</i> y <i>subholding</i></p>	<p>Explicación de la realización de cambios significativos en las estructuras <i>holding</i> y <i>subholding</i> que se hayan ejecutado total o parcialmente en el ejercicio y explicación de las operaciones y sus motivos económicos.</p>
<p>E. Operaciones societarias más significativas</p>	<p>Explicación de las operaciones societarias más significativas, incluyendo sucursales y establecimientos permanentes y operaciones de adquisición o transmisión de negocios intra y extragrupo que se hayan ejecutado en el ejercicio, con indicación de las operaciones y sus motivos económicos.</p>
<p>F. Estrategia fiscal del grupo aprobada por los Órganos de Gobierno</p>	<p>Descripción de la estrategia fiscal del grupo; cómo se determina dicha estrategia; quién es responsable de la misma y dónde está recogida y qué medidas de control interno aplica para garantizar que todos los empleados afectados por dicha estrategia la conozcan y apliquen (marco de control fiscal).</p>
<p>G. Catálogo de operaciones fiscales sometidas al Consejo de Administración</p>	<p>Explicación de cómo se determinan las operaciones de especial riesgo fiscal cuya aprobación debe someterse al Consejo de Administración y quién lo determina.</p> <p>Explicación de qué medidas de control interno se aplican para garantizar que todas las operaciones que requieren aprobación del Consejo se acuerdan por el mismo (por ejemplo, controles internos, auditoría externa, etc.).</p> <p>Explicación de la supervisión de forma periódica de la efectividad de las medidas de control.</p>

H. Instrucciones en materia de prevención de operaciones ilícitas, blanqueo o alzamiento de bienes	Explicación de si dispone de instrucciones internas en materia de prevención de operaciones ilícitas, de blanqueo o de alzamiento de bienes y quién es el responsable. Explicación de si esas instrucciones accesibles a todo el personal y cómo puede accederse a las mismas. Explicación de las medidas de control interno que aplica para garantizar que dichas instrucciones se cumplan. Breve descripción de dichas instrucciones.
I. Otras cuestiones	Explicación de los principales litigios fiscales existentes. Explicación de las consultas tributarias presentadas por la entidad en el ejercicio, que puedan afectar a su tributación en España. Explicación de si alguna de las entidades de su grupo participa en programas de cumplimiento cooperativo. Explicación del tratamiento fiscal de otras operaciones y actividades que la entidad considere relevantes. Reproducción, en su caso, de la mención de aspectos fiscales a incluir en el informe de gestión o integrado de la entidad. (Nota de gobierno fiscal corporativo).

Tabla 3: Orientaciones sobre la estructura y contenido del modelo de "Informe Anual de Transparencia Fiscal para empresas adheridas al Código de Buenas Prácticas (AEAT, 2023). Fuente: Elaboración propia.

En segundo lugar, se ha empleado el estudio de casos para analizar más profundamente cuáles son las prácticas de transparencia fiscal de las empresas presentadoras de los informes de transparencia fiscal. Según Merriam (1988), este es un método o técnica de investigación, ampliamente utilizada en ciencias de la salud y ciencias sociales. Se caracteriza por involucrar un proceso de búsqueda, indagación y análisis sistemático de uno o varios casos. Para clarificar, por caso se entienden todas aquellas circunstancias, situaciones o fenómenos de los que se requiere más información o merecen algún tipo de interés dentro del mundo de la investigación.

Dependiendo del campo de investigación en el que se lleve a cabo, el estudio de casos puede estar centrado en una gran variedad de materias o cuestiones. A diferencia de otros tipos de investigación empírica, esta metodología es considerada como una técnica de investigación cualitativa, puesto que el desarrollo de esta se centra en el estudio exhaustivo de un fenómeno, y no en el análisis estadístico de los datos ya existentes. Con una investigación del estudio de un caso se pueden lograr diferentes objetivos: hacer una descripción, ofrecer explicaciones o interpretaciones sobre el fenómeno investigado, explorar sus características y funcionamiento o hacer una evaluación. En definitiva, el estudio de casos es una metodología que permite investigar en detalle casos individuales o múltiples y se utiliza para comprender fenómenos específicos y desarrollar teorías que posteriormente pueden ser evaluadas en investigaciones más amplias (López, 2002).

## 4. Resultados

### 4.1. Resultados generales

En primer lugar, partiendo de las 194 empresas que conforman la muestra, solo 37 empresas presentan el Informe de Transparencia Fiscal. No obstante, únicamente cinco de las empresas proporcionan este informe de manera accesible, ya que se encuentran disponibles en sus respectivas páginas web corporativas.

<b>Empresas</b>	<b>Informes</b>
Iberdrola	2020, 2021
Enel	2020, 2021
Endesa	2020, 2021
Red Eléctrica	2020
Fundación Banco Santander	2020

Tabla 4: Empresas con Informe de Transparencia Fiscal accesible. Fuente: Elaboración propia.

Para elaborar el análisis de contenido se ha revisado toda la información incluida en los respectivos informes de transparencia fiscal correspondientes a los ejercicios 2020 y 2021 de las empresas Iberdrola, ENEL, Fundación Banco Santander, Red Eléctrica y Endesa.

En segundo lugar, atendiendo al contenido de los informes analizados, queda reflejado en la Ilustración 7 el grado cumplimiento de cada una de las directrices que publica la AEAT y, como se observa, éste todavía resulta minoritario. Es decir, por norma general los informes carecen de los contenidos incluidos en las orientaciones que dicta la AEAT. Aun así, se observa una tendencia mayoritaria por parte de todos los informes analizados a darle la máxima importancia a la estrategia fiscal y todos sus componentes. De la misma manera ocurre con la existencia de instrucciones en materia de prevención de operaciones ilícitas tales como el blanqueo de capitales. Por el contrario, el criterio “Consultas tributarias presentadas” y “Política general en relación con el reparto de dividendos” no se consideran tratados en ninguno de los informes analizados. Cabe destacar que una de las causas por las que este último criterio no está presente puede ser que los administradores se mostraran reticentes a hacer pública dicha política que en varias ocasiones es de carácter confidencial, lo que obstaculiza su presencia en dicho informe. Se considera un cumplimiento parcial en los siguientes criterios, ya que en la mitad de los informes analizados están presentes la definición de la supervisión de la efectividad de las medidas de control para que la estrategia fiscal de la empresa se cumpla por parte de los empleados, descripción de operaciones que puedan dar lugar a un doble aprovechamiento de beneficios fiscales y descripción de la tipología de las actividades desarrolladas en paraísos fiscales.

En referencia al criterio “Estrategia Fiscal del grupo, cómo se determina y su responsable”, cabe destacar que, aunque la mayoría de empresas muestran accesible y publica su estrategia fiscal, a la hora de definir un responsable caen en atribuir las responsabilidades a órganos por lo que esta responsabilidad termina diluida. Es preferible que las compañías nombren este cargo a una persona física y se haga público que goza de la competencia, autoridad y dependencia jerárquica necesaria para poder ejercer el puesto con autonomía y dependencia. De esta manera, se evitan la elusión de las responsabilidades relativas al cumplimiento de la organización.

A continuación, se definen las razones por las cuales las empresas no incluyen sus consultas tributarias en el informe de transparencia fiscal. Para empezar, la complejidad a la hora de solicitar la consulta ya que se debe rellenar un formulario exhaustivo con datos identificativos que en muchas ocasiones los trabajadores no tienen a su alcance. En segundo lugar, dada la interpretación ambigua de las normas tributarias, se pueden obtener respuestas vagas o contradictorias por parte de las autoridades tributarias al abordar consultas que generen incertidumbre para los contribuyentes. Teniendo en cuenta las constantes actualizaciones y modificaciones de la normativa, la autoridad no ofrece total seguridad de que sea la solución correcta en el momento debido. Otra de los posibles motivos por los cuales las empresas no se aprovechan de este sistema, es la tardanza y plazos para recibir una contestación. En muchos casos, las empresas prefieren acudir a asesores y consultores privados que vayan a ofrecer un servicio más atento y responsable en lo que respecta a los plazos. Los recursos limitados de las autoridades tributarias repercuten en demoras en las respuestas o incluso la ausencia de estas en algunas consultas, lo que disminuye su atractivo para las empresas (Blasi, 2019).



Ilustración 7: Cumplimiento de los informes analizados por criterios. Fuente: Elaboración propia.

Otro punto a considerar con respecto a la actividad en paraísos fiscales, es la consideración de estos terrenos como tal. Según el Informe de transparencia de la responsabilidad fiscal de las empresas del IBEX 35 de la fundación Haz: “El hecho de no existir unanimidad en relación a la lista de países considerados como paraísos fiscales hace que, en general, las empresas españolas hayan optado por lo establecido en el RD 1080/91, su posterior reforma del RD 116/2003 y, más actualmente, por la Ley 26/2014. Algunas hacen referencia a organismos internacionales (OCDE o Unión Europea)” (Fundación Haz, 2021). Como se deduce de la cita anterior, existe una discrepancia en lo que se refiere a la consideración de determinadas jurisdicciones como paraísos fiscales. Actualmente, esta diferencia queda solventada gracias a que el Ministerio de Hacienda y Función Pública ya ha aprobado la Orden que establece el listado de países, territorios y

regímenes fiscales que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas o paraísos fiscales.

En la Tabla 5 se establece una clasificación o *ranking* de las empresas atendiendo al grado de cumplimiento que sus informes muestran con los 36 criterios establecidos, en base a las orientaciones de la AEAT, que se encuentran adjuntas en el Anexo II. La empresa que ocupa el primer lugar es Iberdrola, que en el informe de 2022 cumple adecuadamente 18 criterios y en el de 2021, supera el anterior cumpliendo 23. Seguidamente, se encuentra Enel, que cumple con 14 criterios en el informe de 2020 y mejora esta cifra en 3 puntos para el ejercicio siguiente. El último lugar lo ocupa la Fundación del Banco Santander, la cual cumple tan sólo 7 de los 36 criterios establecidos. Cabe destacar que, en todos los casos analizados, en los que se dispone de dos informes de ejercicios consecutivos, se muestra una mejoría en el contenido de los mismos, puesto que el grado de cumplimiento aumenta. El mayor progreso se da en Iberdrola donde el grado de cumplimiento se incrementa en 13,9 puntos porcentuales en 2021 con respecto a 2020.

RANKING	EMPRESA	GRADO DE CUMPLIMIENTO	
		2020	2021
1	Iberdrola	50,0%	63,9%
2	Enel	47,2%	50,0%
3	Endesa	38,9%	47,2%
4	Grupo Red Eléctrica	36,1%	-
5	Fundación Santander	33,3%	-

Tabla 5: Ranking de las empresas. Fuente: Elaboración propia.

Finalmente, para clarificar los resultados, se muestra en la Ilustración 8, para cada empresa y, en su caso, para cada ejercicio, el grado de cumplimiento anteriormente mencionado en la Tabla 5. De esta manera, el *ranking* de empresas se deduce con mayor facilidad.

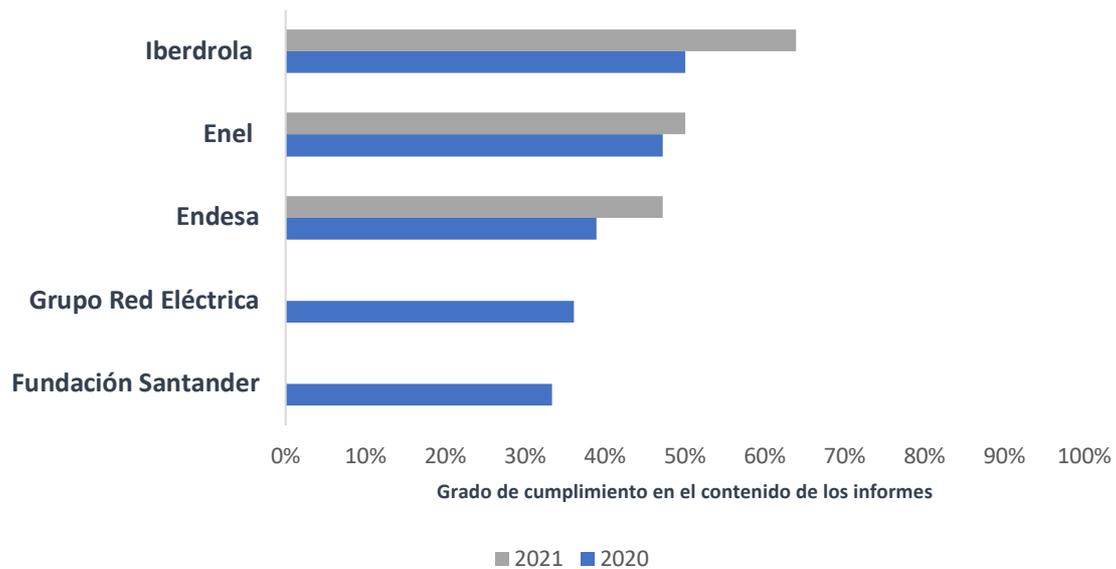


Ilustración 8: Grado de cumplimiento por empresa y ejercicio. Fuente: Elaboración propia.

## 4.2. Resultados de los casos de estudio

A continuación, se procede a describir los resultados del análisis de los informes de transparencia fiscal de forma más específica y detallada de cada una de las empresas que los publican en sus respectivas páginas webs.

### 4.2.1. Red Eléctrica



El Grupo Red Eléctrica es un operador global de infraestructuras esenciales de electricidad y telecomunicaciones. En la Tabla 6, se muestran qué criterios están presentes en el informe de transparencia fiscal del Grupo Red Eléctrica.

Criterios	2020
Política general de reparto de dividendos	⊗
Consultas tributarias presentadas	⊗
Principales acuerdos de creación, adquisición, licencia de intangibles	⊗
Operaciones de especial riesgo fiscal, aprobación y responsable	⊙
Operaciones en las estructuras <i>holding</i> y <i>subholding</i>	⊙
Estructura de financiación del grupo	⊗
Servicios intragrupo y método de valoración	⊗
Tipología de las actividades y funciones desarrolladas en paraísos fiscales	⊙
Operaciones relativas al doble aprovechamiento de beneficios fiscales	⊗
Supervisión de la efectividad de las medidas de control	⊗
Aplicación de regímenes fiscales preferenciales y Apas	⊗
Litigios fiscales existentes	⊗
Participación en programas de cumplimiento cooperativo	⊗

Motivos por los que se presenta informe	✓
Justificación de actividades en paraísos fiscales y riesgos	✓
Grado de congruencia con los principios y acciones BEPS	✓
Estrategia fiscal del grupo, cómo se determina y responsable	✗
Instrucciones internas en materia de prevención de operaciones ilícitas	✓

Tabla 6: Cumplimiento de los criterios del informe de transparencia fiscal de Red Eléctrica. Fuente: Elaboración propia

A continuación, se describe detalladamente la información incluida con respecto a cada uno de los criterios establecidos que menciona Red Eléctrica en su informe de transparencia fiscal.

Esta empresa busca ofrecer de una manera más clara y accesible, desde el año 2014, una mayor transparencia de la información fiscal para sus diferentes grupos de interés. Además, con este informe pretende fomentar y mejorar sus prácticas tributarias, y complementar la información fiscal que ofrece en su página web corporativa. La actividad principal de Red Eléctrica es el negocio eléctrico en España siendo transportista y operador del sistema eléctrico español. Además, gestiona redes de transporte de electricidad en Perú, Chile, Brasil, Argentina, México y otros países.

Igualmente, también explica otras actividades secundarias como lo son el desarrollo de infraestructuras de transporte de electricidad, telecomunicaciones y satelitales.

Considerando la presencia en paraísos fiscales, Red Eléctrica explica que no tiene presencia ni desarrolla actividad en paraísos fiscales. Por otro lado, menciona su no presencia en las listas elaboradas por la UE y la OCDE; lista de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales y lista de paraísos fiscales no cooperantes, respectivamente.

Asimismo, justifica su presencia en territorios de baja tributación como Holanda y Luxemburgo con el fin de obtener un mejor acceso a los mercados financieros y a los mercados de reaseguro internacionales.

En este informe se hace mención a que el grupo mantiene un alineamiento con los principios y acciones BEPS. No obstante, no se justifica con ejemplos de operaciones, actos o hechos que pudieran dar lugar a dobles deducciones de gasto, doble aprovechamiento de beneficios fiscales o doble aprovechamiento de pérdidas.

La empresa explica sus actividades en relación con estructuras holding, pues según aparece en el informe “En marzo de 2020 Red Eléctrica, a través de su filial Red Eléctrica Brasil (REB), y el Grupo Energía Bogotá (GEB) han adquirido al 50 % la sociedad holding brasileña Argo, propietaria a su vez de las concesiones de Argo I, Argo II y Argo III, iniciando así su actividad en Brasil” (Grupo Red Eléctrica, 2020).

En su informe, Red Eléctrica esquematiza su estrategia fiscal y determina que es aprobada por el Consejo de Administración, atendiendo así al artículo 529 ter de la Ley 31/2014. No obstante, queda explicada detalladamente y recogida en un documento anexo al informe que contiene información sobre los siguientes puntos: objeto, ámbito de

aplicación, destinatarios, principios y directrices de actuación en materia y gobierno fiscales corporativo.

La estrategia fiscal de Red Eléctrica aplica a todas las sociedades del grupo y sus valores fundamentales son la transparencia, el buen gobierno y la responsabilidad. Viene determinada por el consejo de administración, quienes también la aprueban e impulsan el seguimiento de los principios y directrices expuestos en ella.

Con el fin de asegurar el adecuado cumplimiento de la estrategia fiscal, el grupo de sociedades propone a los siguientes responsables para dos distintas funciones: la Comisión de Auditoría, que supervisará el cumplimiento de la Política de Control y Gestión de Riesgos Fiscales y el Director Corporativo Económico Financiero, el Director Económico y el Jefe del Departamento Fiscal como responsables de la gestión de los asuntos fiscales de todas las compañías que forman parte del grupo, teniendo presente la estrategia fiscal publicada. En el documento que recoge la estrategia fiscal, se explica que las operaciones de especial riesgo fiscal se someterán a la aprobación del Consejo de Administración. Simplemente menciona de manera sucinta que estas operaciones serán consideradas en tal categoría debido a características especiales o debidos a sus elevadas cuantías.

En el apartado “Mecanismos de control en materia de prevención de operaciones ilícitas, blanqueo de capitales y alzamiento de bienes” Red Eléctrica menciona varios códigos, manuales y guías elaborados por la empresa con el fin de prevenir situaciones que deriven en riesgos fiscales. Éstos se encuentran disponibles en la página web corporativa y son los siguientes: Código Ético y de Conducta, Política de Cumplimiento, el Manual del Sistema de Cumplimiento Penal, el Código de conducta para proveedores y la Guía para la prevención de la corrupción: tolerancia cero. Además, el Grupo Red Eléctrica lleva a cabo actuaciones de sensibilización y formación de manera continua para que sus trabajadores y demás grupos de intereses sean conocedores de los documentos citados anteriormente.

Otro mecanismo de control que cabe destacar son los sistemas para la entrada de consultas y sugerencias y el de tratamiento de posibles incumplimientos y denuncias, atendiendo así a su Código Ético. Además, el Grupo Red Eléctrica cuenta con un sistema de cumplimiento penal y antisoborno que posee la certificación de acuerdo con la norma UNE 19601 de sistemas de gestión de *compliance* penal y UNE-ISO 37001 de sistemas de gestión antisoborno.

Tal y como se puede observar en la Ilustración 9, la mayor actividad de Red Eléctrica se sitúa en España. Sin embargo, también tiene presencia en Perú, Chile, Brasil, Argentina, México y otros países entre los que se incluyen Francia, Holanda, Luxemburgo y Reino Unido, y a otros países en América, con importes por debajo de un millón de euros. En dicha ilustración se recoge la contribución tributaria clasificada por países y por impuestos diferenciando impuestos soportados y recaudados.

<b>INFORMACIÓN PAÍS POR PAÍS<sup>(4)</sup></b>	<b>España</b>	<b>Perú</b>	<b>Chile</b>	<b>Brasil</b>	<b>Argentina</b>	<b>México</b>	<b>Otros<sup>(2)</sup></b>	<b>Total</b>
<b>Beneficio antes del impuesto sobre sociedades (M€)</b>								
Beneficio antes del impuesto sobre sociedades <sup>(2)</sup>	726	10	-5	-2	-1	-	-	728
<b>Contribución tributaria total (M€)</b>								
<b>Impuestos soportados</b>	<b>246</b>	<b>3</b>	<b>1</b>	<b>7</b>	<b>-</b>	<b>2</b>	<b>-</b>	<b>259</b>
Impuesto sobre sociedades <sup>(3)</sup>	192	3	-	-	-	2	-	197
Impuestos asociados al empleo	29	-	-	-	-	-	-	29
Resto impuestos soportados	25	-	1	7	-	-	-	33
<b>Impuestos recaudados</b>	<b>476</b>	<b>7</b>	<b>-</b>	<b>1</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>484</b>
IVA	370	5	-	1	-	-	-	376
Impuestos sobre beneficios recaudados	68	1	-	-	-	-	-	69
Resto impuestos recaudados	38	1	-	-	-	-	-	39
<b>Contribución tributaria total</b>	<b>722</b>	<b>10</b>	<b>1</b>	<b>8</b>	<b>-</b>	<b>2</b>	<b>-</b>	<b>743</b>

Ilustración 9: Contribución tributaria por países Grupo Red Eléctrica 2020. Fuente: Red Eléctrica.

#### 4.2.2. Fundación Banco Santander



Fundación Banco Santander es una entidad sin ánimo de lucro con una firme vocación cultural, humanística y científica. Desarrolla una labor de mecenazgo cultural a través de unas líneas básicas entre las que destacan hacer más accesible el arte al público, fomentar la educación artística y musical y recuperar la memoria en el arte, la literatura y la historia. En la Tabla 7, se muestran qué criterios están presentes en el informe de transparencia fiscal de Fundación Banco Santander.

<b>Criterios</b>	<b>2020</b>
Política general de reparto de dividendos	⊗
Consultas tributarias presentadas	⊗
Principales acuerdos de creación, adquisición, licencia de intangibles	⊙
Operaciones de especial riesgo fiscal, aprobación y responsable	⊗
Operaciones en las estructuras <i>holding</i> y <i>subholding</i>	
Estructura de financiación del grupo	⊙
Servicios intragrupo y método de valoración	⊙
Tipología de las actividades y funciones desarrolladas en paraísos fiscales	⊗
Operaciones relativas al doble aprovechamiento de beneficios fiscales	⊗
Supervisión de la efectividad de las medidas de control	⊗
Aplicación de regímenes fiscales preferenciales y Apas	⊙
Litigios fiscales existentes	⊙
Participación en programas de cumplimiento cooperativo	⊙
Motivos por los que se presenta informe	⊗
Justificación de actividades en paraísos fiscales y riesgos	⊗
Grado de congruencia con los principios y acciones BEPS	⊗
Estrategia fiscal del grupo, cómo se determina y responsable	⊗
Instrucciones internas en materia de prevención de operaciones ilícitas	⊙

Tabla 7: Cumplimiento de los criterios en el informe de transparencia fiscal de Fundación Santander. Fuente: Elaboración propia.

El criterio “Descripción de operaciones en las estructuras *holding* y *subholding*” no aplica al tratarse de una entidad sin ánimo de lucro. A continuación, se describe detalladamente la información presente con respecto a cada uno de los criterios establecidos que menciona Fundación Santander en su informe de transparencia fiscal.

Fundación Santander dedica un punto en su informe a la estructura organizativa del grupo. En este punto, menciona su órgano de gobierno que es El Patronato, su Comisión Ejecutiva que está integrada por 4 patronos y sus funciones. Describe su estructura como la propia para la gestión de programas y actividades fundacionales. También, menciona su apoyo en empresas del Grupo Banco Santander para algunos servicios de soporte como lo son la contabilidad, asesoría jurídica y fiscal, protección de datos o prevención de blanqueo de capitales. La fundación cuenta con 15 empleados y el equipo directivo está formado por el Director Gerente, el Director de Control y Gestión, la Directora de Arte y Exposiciones y la Directora de Estrategia y Acción Social.

También queda reflejada de manera precisa la ubicación geográfica de la fundación ya que se dedica un punto para ello en el que se sitúa en la calle Serrano nº92 su sede en Madrid.

El informe dedica un extenso punto a describir sus actividades en sus áreas de actuación: cultura (arte, música, historia y literatura), acción social, medio ambiente e investigación, a través de proyectos propios o colaborando con instituciones de referencia. Se explica con todo detalle las actividades como apertura de museos, exposiciones, participaciones en programas para fomentar la cultura, colaboraciones con instituciones u organización de conferencias y cursos.

Respecto a la financiación, la Fundación del Banco Santander dedica un punto expresamente para ello en el que se explica que el 51,2% de sus ingresos procedieron de donaciones del Banco Santander. El 48,5% provienen del reparto de dividendos de las acciones del Banco Santander S.A, valores representativos de deuda (en concreto bonos del Tesoro Público y bonos islandeses). El 0,2% restante proceden de la venta de libros, catálogos y publicaciones.

La fundación del Banco Santander no tiene ningún centro propio dedicado a la investigación, pero sí explica detalladamente y nombra a los centros de investigación tanto oncológica como en otros campos científicos y culturales con los que colabora. Esta entidad no tiene activos intangibles, sin embargo, cabe destacar que tanto la marca como el logo de la Fundación son propiedad del Banco Santander.

Con respecto a los servicios intragrupo podemos encontrar en el apartado 5 denominado “Principio de transparencia en la financiación” del Informe de cumplimiento de los principios de transparencia y buenas prácticas un listado de servicios intragrupo. Tal como, contrato de seguros a Santander Seguros y Reaseguros, contrato de renting de un automóvil a Santander Lease S.A o contrato para la prestación de servicios administrativos de personal y nóminas con Santander Global Facilities. También, en 2019 dieron lugar un contrato de prevención de blanqueo con Geoban perteneciente al Grupo Banco Santander y contrato por prestación de servicios contables, fiscales y administrativos. Todos estos contratos van acompañados de su fecha exacta e importe de la factura del servicio.

Las acciones que la entidad promueve son tanto de ámbito nacional como internacional. Así, podemos citar el Festival Internacional de Santander en el que participan ilustres de varias nacionalidades o una de sus más importantes actividades principales dentro de la rama del arte: la difusión de la Colección Banco Santander y la gestión de préstamos de obras en museos y centros de arte nacionales e internacionales. Además, del Concurso Internacional de Piano de Santander Paloma O’Shea y acuerdos tales como el que existe con CNIO para que jóvenes científicos de prestigiosas instituciones de Reino Unido y Estados Unidos trabajen en proyectos de investigación en el Centro. En definitiva, tal y como afirma el artículo 10 de sus Estatutos: “podrán ser beneficiarios de la Fundación tanto las personas físicas como las personas jurídicas (públicas y privadas), españolas y extranjeros.”

Respecto al sistema de cumplimiento interno de la Fundación Banco Santander, este se configura en torno a la siguiente normativa: sus Estatutos, que junto con la ley son la base que articula la gestión responsable de la fundación; el Código de Buen Gobierno que desarrolla los Estatutos y tiene como objetivo contribuir a mejorar la transparencia de los miembros del Patronato y empleados en sus relaciones internas y externas con la sociedad; los Principios Generales de Actuación de la Fundación, integridad y confidencialidad, promover el interés general y social, evitar conflictos de interés y fomentar la transparencia de la actividad; y el Código General de Conducta del Banco Santander que trata sobre igualdad de oportunidades, no discriminación, conciliación trabajo y vida personal, prevención de riesgos laborales, RSC entre otros; y las normas internas de conducta dirigidas a los empleados y miembros del Patronato de la Fundación.

Además, la Fundación del Banco Santander se adhiere al marco corporativo del Banco Santander en materia de prevención de blanqueo de capitales y financiación del terrorismo y a las siguientes políticas de actuación: política general en sostenibilidad, políticas sectoriales, política de derechos humanos, política de cambio climático, política de voluntariado y principios de actuación en materia tributaria. Estas políticas corporativas se actualizan y renuevan anualmente, por lo que la Comisión Ejecutiva de la Fundación acuerda la adhesión a las mismas todos los años.

Con respecto a la estrategia fiscal de esta entidad sin fines lucrativos, se prepara para el Área de Estrategia del Banco una presentación con un detalle del Plan de Actuación de la Fundación del año siguiente con su correspondiente presupuesto. Una vez esta unidad ha dado su visto bueno, este Plan pasará por el área de costes y unidades de *compliance*, fiscal, legal y de sostenibilidad.

El grupo Santander cuenta con una “Política de Puerta Abierta” para que los empleados que tengan conocimiento de una actuación presuntamente ilícita o de un acto de incumplimiento de los códigos o de la normativa interna puedan comunicarlo directamente a la Dirección de Cumplimiento. Estas comunicaciones se pueden realizar por teléfono y en la site del canal abierto en el portal de empleados o enviado una carta. Además, la Comisión de Auditoría y de Cumplimiento y la Dirección de Cumplimiento garantizan la confidencialidad de las denuncias que reciben y la prohibición de represalias o cualquier tipo de consecución negativa por haber formulado una denuncia.

### 4.2.3. Iberdrola



Iberdrola es un grupo empresarial español dedicado a la producción, distribución y comercialización energética, en especial de electricidad. En la Tabla 8, se muestran qué criterios están presentes en el informe de transparencia fiscal de Iberdrola.

Criterios	2020	2021
Política general de reparto de dividendos	⊗	⊗
Consultas tributarias presentadas	⊗	⊗
Principales acuerdos de creación, adquisición, licencia de intangibles	⊗	⊗
Operaciones de especial riesgo fiscal, aprobación y responsable	⊗	⊗
Operaciones en las estructuras <i>holding</i> y <i>subholding</i>	⊙	⊙
Estructura de financiación del grupo	⊙	⊙
Servicios intragrupo y método de valoración	⊙	⊙
Tipología de las actividades y funciones desarrolladas en paraísos fiscales	⊙	⊙
Operaciones relativas al doble aprovechamiento de beneficios fiscales	⊙	⊙
Supervisión de la efectividad de las medidas de control	⊙	⊙
Aplicación de regímenes fiscales preferenciales y Apas	⊙	⊙
Litigios fiscales existentes	⊙	⊙
Participación en programas de cumplimiento cooperativo	⊗	⊙
Motivos por los que se presenta informe	⊙	⊙
Justificación de actividades en paraísos fiscales y riesgos	⊙	⊙
Grado de congruencia con los principios y acciones BEPS	⊙	⊙
Estrategia fiscal del grupo, cómo se determina y responsable	⊙	⊙
Instrucciones internas en materia de prevención de operaciones ilícitas	⊙	⊙

Tabla 8: Cumplimiento de los criterios en el informe de transparencia fiscal de Iberdrola. Fuente: Elaboración propia.

A continuación, se describe detalladamente la información presente con respecto a cada uno de los criterios establecidos que menciona Iberdrola en su informe de transparencia fiscal.

Según Iberdrola los motivos por los cuales se emite este informe son los siguientes; en el caso del 2020, la importancia de proporcionar confianza a los grupos de interés tanto desde la perspectiva del negocio como desde el mantenimiento sustancial de su contribución a la Hacienda Pública y el hecho de crecer de manera saludable, modificar comportamientos sociales desincentivando energías contaminantes entre otros. En el ejercicio 2021, se repiten algunos motivos y otros nuevos se incorporan: incentivar comportamientos provechosos para el conjunto de la sociedad, pleno compromiso del Grupo con la responsabilidad en materia tributaria, divulgación de información a todos sus grupos de interés o promover marcos basados en el principio “quien contamina, paga” entre otros.

Iberdrola es una de las mayores compañías eléctricas por capitalización bursátil del mundo y el primer productor eólico. Cabe destacar que en el informe del 2020 no muestra una ubicación geográfica introductoria de dónde están localizadas las mayores sedes del grupo. En cambio, este desatino queda solventado en el ejercicio siguiente donde encontramos el siguiente mapa que nos indica la ubicación geográfica del grupo.



Ilustración 10: Presencia geográfica de Iberdrola en el mundo. Fuente: Iberdrola (2021).

En el informe correspondiente al año 2020, Iberdrola afirma su prohibición de constituir y adquirir sociedades residentes en paraísos fiscales o jurisdicciones incluidas en la lista de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales de la UE. A su vez, expresa la existencia de un procedimiento especial para la constitución o adquisición de sociedades residentes en jurisdicciones incluidas en la lista de gris de la UE.

Iberdrola ejemplifica su comportamiento ante adquisiciones de sociedades con domicilio fiscal en territorio considerado paraíso fiscal a través de un ejemplo sucedido en el ejercicio correspondiente al informe en el cual liquida las sociedades en el menor plazo posible. La empresa deja claro que su constitución de sociedades obedece a criterios objetivos de negocio y no a estructuras de ingeniería fiscal.

La mejora que se produce en el informe del siguiente informe es que la entidad afirma que no incluye entre sus sociedades participadas controladas ninguna entidad residente en paraísos fiscales según normativa española, ni en territorios calificados por la UE en su lista negra como jurisdicciones no cooperadoras en materia fiscal. Además, la entidad establece la prohibición de constituir o adquirir sociedades residentes en paraísos fiscales. Se incluye el ejemplo del ejercicio anterior y se afirma que en el ejercicio 2021, no se han realizado operaciones que incluyeran la adquisición de sociedades con domicilio en paraísos fiscales.

Entre las fuentes de financiación, Iberdrola, como empresa cotizada, tiene un accionariado numeroso y atomizado, distribuido entre instituciones, fondos de pensiones y personas físicas que confían en la Sociedad como un medio que les permite garantizar una renta futura.

En el informe de 2021 se afirma que los sistemas de tesorería centralizada, comúnmente en inglés “*Cash poolings*” están alineados de acuerdo con el proyecto BEPS y las directrices de la OCDE. Sin embargo, en el ejercicio anterior no se mencionan dichos sistemas.

Iberdrola establece que tiene la obligación de maximizar el retorno económico de sus accionistas, lo que lleva, siempre dentro de la estricta legalidad, a garantizar el máximo beneficio económico posible e incrementar la rentabilidad de sus accionistas, respetando el interés legítimo del resto de Grupos de interés (equipo humano, accionistas y comunidad financiera, organismos reguladores, sociedad en general, clientes, proveedores, medios de comunicación y medio ambiente).

La entidad también hace referencia a que el dividendo total no solo se basa en el beneficio económico sino también en el dividendo social, concebido como la aportación de valor mediante su contribución a la consecución de los Objetivos de Desarrollo Sostenible.

Con relación a los intangibles del grupo vemos una clara mejora en el aspecto de un ejercicio al otro ya que en el informe del 2020 no hace mención alguna a los intangibles. En cambio, en el informe del 2021 se explica en el apartado dedicado a las operaciones intragrupo en el cual asegura que la cesión del uso de activos intangibles en las transacciones intragrupo se realiza en conformidad con las exigencias de un análisis de precios de transferencia.

Respecto a la ubicación de los centros de investigación y desarrollo, en el informe de 2021, podemos intuir algunas de ellas en el apartado correspondientes a las iniciativas de compromiso social en el cual se explica que fundaciones, eventos o proyectos tienen en los siguientes países: España, Reino Unido, Estados Unidos, Brasil y México. Podemos concluir, por ejemplo, que a través de la Fundación Iberdrola México se desarrolla investigación relacionada con la mejora de la biodiversidad y el desarrollo humano sostenible.

En el informe correspondiente al ejercicio 2020, Iberdrola explica qué servicios de apoyo presta a sus filiales españolas y extranjeras, enumera los conceptos de dichos servicios y además menciona su método de facturación “en cascada”, de las sociedades *holding* o *subholding* a las sociedades clientes correspondientes. Algunos de los servicios intragrupo que existen en este grupo de empresas son: servicios de recursos humanos, de sistemas, de apoyo a la investigación y desarrollo, de calidad, de telefonía, financieros o jurídicos. Por último, indica de manera sucinta, los principios y criterios que rigen la facturación de estos servicios puesto que la información dispuesta es la siguiente: se realizan con el principio de valor de mercado, evitando cualquier discriminación, subvención o ventaja competitiva.

En comparación con el informe de 2020, el informe del siguiente ejercicio se muestra más espléndido en términos de información relativa a los servicios intragrupo. En dicho informe se establece la estructura organizativa del grupo en relación con el tema que nos concierne. Iberdrola establece dos niveles: actividades de negocio y actividades corporativas. Las actividades de negocio tratan de recoger las funciones comunes que cada ubicación realiza para el conjunto del grupo. De esta manera, en cada jurisdicción se pueden especializar en mayor medida y esto se traduce en cuatro diferentes tipos de negocio: negocio liberalizado, en el que se realizan servicios de promoción, construcción

y mantenimiento de instalaciones, servicios centralizados de gestión de la energía como aprovisionamiento de la electricidad para su comercialización; negocio renovables, en el que se realizan servicios de promoción, construcción y mantenimiento de instalaciones, compraventa de electricidad y garantías de origen; negocio de redes, se define en su mayoría por actividades reguladas sobre las que se aplican los precios establecidos en la normativa correspondiente; otros negocios como los servicios de ingeniería e inmobiliaria.

En el segundo nivel, denominado actividades corporativas surgen relaciones comerciales tales como servicios corporativos, intangibles y operaciones financieras. Los servicios corporativos engloban los servicios de apoyo de bajo valor añadido prestados por Iberdrola a sus filiales españolas y extranjeras como servicios de recursos humanos, de telefonía, financieros o jurídicos. La cesión del uso de activos intangibles se factura de conformidad con las exigencias de un análisis de precios de transferencia. Por último, las operaciones financieras, en las cuales cabe destacar que Iberdrola está revisando sus políticas de precios de transferencia en materia de operaciones financieras para asegurar su alineamiento con las directrices de la OCDE.

Iberdrola opera en el extranjero a través de filiales y/o establecimientos permanentes, en la medida en que se requiere esta estructura, y no utiliza estructuras híbridas. Además, la entidad muestra en el informe la contribución fiscal directa país por país de los siguientes países: España, Reino Unido, Estados Unidos, Brasil, México y otros países, categoría en la que engloba países donde su actividad tiene poca importancia relativa. Se indica que la contribución tributaria en el año 2020 disminuye en comparación con la del 2019 en relación con los impuestos recaudados. Se debe al tipo de cambio aplicable en Brasil y México, países en los cuales se observa un incremento en la recaudación. A su vez, en el informe quedan detallados los tipos de cambio establecidos por el Banco Central Europeo utilizados en las conversiones. En cambio, podemos observar que la contribución tributaria en el año 2021 aumenta respecto a la realizada en el año 2020, siendo un factor relevante el tipo de cambio aplicable en Brasil.

Tributos ingresados en las arcas públicas	Tributos con cargo a la cuenta de resultados		Tributos recaudados		Total	
	2021	2020	2021	2020	2021	2020
<b>MME</b>						
España	1.586	1.478	1.883	1.902	3.469	3.380
Reino Unido	341	372	379	258	720	630
Estados Unidos de América	753	661	284	274	1.037	935
Brasil	179	202	1.879	1.782	2.058	1.984
México	177	128	89	115	266	243
Resto de países	89	97	197	206	286	303
<b>Total</b>	<b>3.125</b>	<b>2.938</b>	<b>4.711</b>	<b>4.537</b>	<b>7.836</b>	<b>7.475</b>

Tabla 9: Tributos ingresados en las arcas públicas por país. Fuente: Iberdrola (2021).

El informe presenta este esquema (Ilustración 11) que muestra la estructura del grupo de manera sencilla.

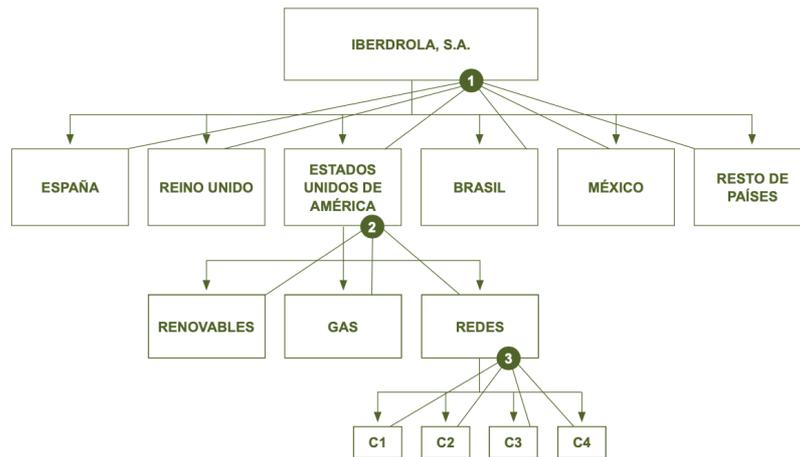


Ilustración 11: Estructura empresarial del grupo Iberdrola. Fuente: Iberdrola (2021).

El grupo Iberdrola está en línea con los principios y acciones propugnados por el plan BEPS (de sus siglas en inglés, *Base Erosion Profit Shifting*) de la OCDE. Adicionalmente, en el año 2020 y 2021 ha asumido su compromiso explícito con las líneas directrices de la OCDE para empresas multinacionales en el ámbito tributario. Además, está al día con el Marco Inclusivo de BEPS y las iniciativas denominadas “Pillar 1” y “Pillar 2”. Esta última trata de establecer un nivel de tributación mínimo global de los grupos multinacionales, iniciativa que Iberdrola considera necesaria para alcanzar un sistema de tributación equitativo y correctamente distribuido. Por el momento, existe una propuesta de Directiva relativa al “Pillar 2” pero su implementación queda lejos todavía.

Prosiguiendo con el paquete BEPS, en el informe se afirma que el Grupo valora todas sus operaciones vinculadas a precios de mercado, siguiendo criterios alineados con las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE adaptadas a los nuevos estándares post BEPS. Por otro lado, todas las operaciones vinculadas se encuentran debidamente documentadas según la normativa aplicable de cada país siguiendo los principios establecidos en la Acción 13 del Plan BEPS.

También se mencionan las Acciones 4 y de la 8 a 10 en el apartado dedicado a la valoración de las operaciones relacionadas con intangibles, en las cuales se garantiza que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor y en el apartado dedicado a las operaciones financieras como por ejemplo los sistemas de tesorería centralizada o *cash poolings*.

Debido a la actividad principal del grupo, existe la posibilidad de supuestos en los que resulte ser aplicada una doble imposición como es el caso de los impuestos que gravan de forma específica y única la producción de energía eléctrica. Estos impuestos vienen establecidos por los diferentes niveles de las Administraciones Públicas por lo que encontramos impuestos estatales, autonómicos y locales que pueden dar lugar a doble imposición o situaciones alejadas de lo que se entiende como justicia tributaria.

Los tributos energéticos satisfechos por Iberdrola en España alcanzan en 2020, 707 millones de euros, representando un 21% sobre el beneficio antes de tributos. En 2021, estos tributos superan la cifra anterior en 67 millones, siendo los tributos abonados 774 millones de euros que suponen un 22% sobre el beneficio antes de tributos. El informe invita a reflexionar sobre la cifra mencionada teniendo en cuenta que la entidad desarrolla

su actividad cumpliendo con los estándares de la normativa medioambiental aplicable y trabaja en minimizar el impacto que ocasiona sobre el medio ambiente a través de proyectos de investigación y desarrollo con el fin de proteger el entorno en el que trabaja. El 75% de la producción a nivel mundial de la entidad es libre de emisiones y neutra en carbón. Así, se pone de manifiesto la necesidad de reforma fiscal en el sector energético puesto que los impuestos y tasas abocan un flujo de caja negativo y se intuye un objetivo meramente recaudatorio. Se explica que la fiscalidad medioambiental actual no impulsa el cambio en los comportamientos sociales y ayude a la consecución de los objetivos medioambientales.

Respecto a regímenes especiales, cabe mencionar que para el año 2021, en Brasil el tipo efectivo es menor que el nominal debido a la aplicación del régimen de lucro presunto en la tributación y a la existencia del incentivo fiscal SUDENE.

De la misma manera para el año 2020, en el caso de Estados Unidos en el que destaca un Impuesto de Sociedades pagado muy bajo suponiendo sobre 10-15% del volumen de ingresos total del grupo. Esto es debido a la adhesión del régimen fiscal de incentivo de generación de electricidad con fuentes renovables en el que se contemplan amortizaciones aceleradas y deducciones en cuota a través de “Production Tax Credits” y “Investment Tax Credits”.

El siguiente punto trata de las estructuras *holding* que muestran numerosas ventajas fiscales. En el caso que nos concierne, el grupo cuenta con un órgano gestor central: Iberdrola S.A. Es considerada la entidad *holding* del grupo que a través de su Consejo de Administración define y supervisa las políticas, estrategias y directrices generales para la gestión del Grupo, y adopta las decisiones estratégicas. Luego, en la jerarquía de organización, existe una *subholding* en cada país y en tercer lugar sociedades cabecera de cada negocio.

Cada nivel jerárquico tiene su función: en el caso de las sociedades cabeceras de los negocios, las funciones de dirección ordinaria y gestión efectiva; en el caso de la holding, supervisión y control; por último, la *subholding* reforzará la coordinación estratégica en cada país.

En el punto 2 del informe titulado: “Aspectos relevantes del ejercicio 2020, con impacto en la contribución tributaria total”, se explica como la empresa ha gestionado varios hechos como la aparición del coronavirus, el crecimiento inorgánico en Australia, Brasil, EE. UU. y Francia o el impacto de los tributos en el sector nuclear. De esta manera, se desarrollan los impactos, consecuencias y los retos que estos hechos han originado.

Lo mismo ocurre para el siguiente ejercicio, en el mismo apartado redactado para el año 2021 podemos encontrar información sobre inversiones del grupo destinadas a promover la electrificación a través de energías limpias, la lucha sobre el cambio climático y la creación de puestos de empleo gracias a la consecución de los objetivos de sostenibilidad propuestos por la OCDE.

En el año 2020, como operaciones no recurrentes Iberdrola destaca la adquisición de Infligen, grupo cotizado en Australia, CEB-D en Brasil, Aalto Power en Francia, y el compromiso por la adquisición del grupo PNM en los Estados Unidos de América, así como la transmisión de la participación que se mantenía del 8,07 % en Siemens-Gamesa.

Procedemos el análisis con uno de los puntos más importantes del informe, la estrategia fiscal del grupo. Dicha está desarrollada en el punto destinado únicamente a ella en el informe de transparencia fiscal. En este punto describe los principios de dicha estrategia y cómo la llevan a cabo en el grupo de empresas Iberdrola distinguiendo en tres niveles: la sociedad matriz, las sociedades *subholding* y las sociedades cabecera de los negocios y asignando a cada uno un nivel de responsabilidad.

Iberdrola fue pionera en el desarrollo de un ordenamiento interno y propio inicialmente denominado “Sistema de gobierno corporativo”, actualmente “Sistema de gobernanza y sostenibilidad” el cual se reformula en 2020 en torno a los siguientes ejes: aspectos medioambientales, sociales y de gobernanza. A través de este sistema Iberdrola busca crear valor de forma sostenible, la búsqueda del dividendo social y el liderazgo en el desarrollo de todas sus actividades. Asimismo, Iberdrola también publica su Política de igualdad, diversidad e inclusión que fomenta la diversidad, la inclusión, la igualdad de oportunidades y la no discriminación

La Política fiscal corporativa fue aprobada por primera vez en 2010 y desde ese momento continua en constante actualización, siendo la última versión aprobada por el Consejo de Administración en 2021. Esta política se desarrolla en torno a los principios de legalidad; en lo que se refiere al cumplimiento normativo e interpretación razonable de las normas tributarias, excelencia en la gestión de riesgos fiscales, excelencia en la relación con las Administraciones Tributarias y transparencia fiscal.

Para asegurar el seguimiento y control de la Política fiscal corporativa se hace uso de los tres niveles mencionados anteriormente. De manera que, las sociedades cabecera de los negocios informarán a las sociedades *subholding* del grado del cumplimiento de la política. Luego, las comisiones de auditoría y cumplimiento (CAC) de las *subholding* informarán a la Comisión de Auditoría y Supervisión del Riesgo de Iberdrola. Esta última comisión facilitará al Consejo de Administración información sobre el grado de cumplimiento de la Política fiscal corporativa por parte del grupo.

Por otro lado, se explica cómo se determina la estrategia fiscal y quienes son los responsables de actualizarla y supervisar su cumplimiento, además de estar publicada la última versión de esta en la página web corporativa. Los consejos de administración de cada una de las *subholding* son los responsables de velar por el cumplimiento de la política en sus respectivos ámbitos de actuación.

La Comisión de Auditoría y Supervisión del Riesgo debe informar al Consejo de Administración de las políticas fiscales aplicadas, y las consecuencias fiscales de aquellas operaciones que deban someterse a aprobación del Consejo de Administración.

En el informe del 2021, se describe el sistema de control interno del grupo Iberdrola adopta el Modelo de las Tres Líneas publicado por *Institute of Internal Auditors* (IIA), el cual asegura una visión integrada de cómo interactúan las sociedades del Grupo. La primera línea va dirigida a gestionar los riesgos ocasionados en la disposición de productos o servicios a los clientes. La segunda, proporciona supervisión, monitorización y cuestionamiento en materias relacionadas con el cumplimiento de las normas o control interno. Finalmente, la tercera línea se focaliza en el aseguramiento independiente y objetivo y asesoramiento dirigido a alcanzar los objetivos.

Existe un órgano colegiado de carácter interno que se denominada Unidad de Cumplimiento y está vinculado a la Comisión de Desarrollo Sostenible del Consejo de Administración de la Sociedad. Su función es velar de forma proactivo por el buen funcionamiento del sistema de cumplimiento dispuestos en el Sistema de gobernanza y sostenibilidad, entre ellas prevención de delitos, corrupción y fraude.

Para ello, Iberdrola cuenta con un robusto modelo de prevención de riesgos fiscales en línea con las mejores prácticas de gobierno corporativo tributario y está debidamente monitorizado y actualizado a las últimas exigencias legales que le resulten de aplicación.

Los principales litigios fiscales se resumen tanto en el informe de 2020 como en el de 2021, en un punto dedicado a ello, dividido en “Litigios fiscales en España” y “Litigios fiscales en el resto de países”. Cabe destacar, en lo que al 2020 respecta, que se notificaron las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) relativas a las reclamaciones interpuestas en relación con las actas en disconformidad firmadas en 2016.

La resolución relativa al IVA se ha resuelto favorablemente a los intereses de Iberdrola. En cambio, la relativa al IS se ha resuelto desfavorablemente y se han interpuesto recursos contencioso-administrativos ante la Audiencia Nacional.

En lo que se refiere a la adquisición de Scottish Power, esta afecta a la cuantificación del fondo de comercio financiero, susceptible de amortización fiscal por lo que se ha procedido a realizar varios ajustes atendiendo a los criterios de consolidación fiscal vigentes. En materia de tributos energéticos el grupo ha impugnado distintos tributos tanto estatales como autonómicos, por considerar que son contrarios a la Constitución Española o al Derecho de la Unión Europea. El Tribunal de Justicia de la UE ha resuelto la cuestión indicando que el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica es compatible con el derecho comunitario. No obstante, quedan cuestiones por resolver por otros tribunales.

A continuación, se describen los litigios fiscales en el resto de los países que principalmente se concentran en Brasil puesto que no existen litigios fiscales significativos en las demás jurisdicciones. Los relativos a Brasil tratan sobre la no deducibilidad del gasto de amortización de la plusvalía de cálculo del impuesto sobre beneficios o la falta de retención correspondiente al pago de los intereses sobre el capital propio entre entidades del mismo grupo entre otros. Con respecto a los programas de cumplimiento fiscal, en 2021, Brasil participa activamente en el programa Confía impulsado por la Administración tributaria brasileña.

#### 4.2.4. Endesa



Endesa es una compañía holding energética española perteneciente al grupo multinacional Enel desde 2009. Posee y opera activos de generación, distribución, transmisión y comercialización de energía eléctrica ubicados principalmente en España, Portugal y Marruecos.

En la Tabla 10, se muestran qué criterios están presentes en el informe de transparencia fiscal de Endesa.

<b>Criterios</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>
Política general de reparto de dividendos	⊗	⊗
Consultas tributarias presentadas	⊗	⊗
Principales acuerdos de creación, adquisición, licencia de intangibles	⊗	⊗
Operaciones de especial riesgo fiscal, aprobación y responsable	⊗	⊗
Operaciones en las estructuras <i>holding</i> y <i>subholding</i>	⊗	⊗
Estructura de financiación del grupo	⊗	⊗
Servicios intragrupo y método de valoración	⊗	⊙
Tipología de las actividades y funciones desarrolladas en paraísos fiscales	⊙	⊙
Operaciones relativas al doble aprovechamiento de beneficios fiscales	⊗	⊗
Supervisión de la efectividad de las medidas de control	⊙	⊙
Aplicación de regímenes fiscales preferenciales y Apas	⊗	⊙
Litigios fiscales existentes	⊙	⊙
Participación en programas de cumplimiento cooperativo	⊙	⊙
Motivos por los que se presenta informe	⊙	⊙
Justificación de actividades en paraísos fiscales y riesgos	⊙	⊙
Grado de congruencia con los principios y acciones BEPS	⊙	⊙
Estrategia fiscal del grupo, cómo se determina y responsable	⊙	⊙
Instrucciones internas en materia de prevención de operaciones ilícitas	⊙	⊙

Tabla 10: Cumplimiento de los criterios en el informe de transparencia fiscal de Endesa. Fuente: Elaboración propia.

A continuación, se describe detalladamente la información presente con respecto a cada uno de los criterios establecidos que menciona Endesa en su informe de transparencia fiscal.

Endesa explica los motivos por los cuales se emite el informe de Transparencia Fiscal al inicio de este. Se encuentran definidos en la carta del CFO y la responsable de asuntos fiscales de la empresa en la que se recalca el compromiso de adoptar conductas responsables en materia tributaria y se describen los motivos por los cuales se emite dicho informe. Entre ellos podemos destacar, proporcionar una mayor claridad y transparencia en relación con la información fiscal a sus grupos de interés.

Endesa opera en los siguientes países: España, Portugal, Francia, Alemania y Holanda. Según los ingresos totales, podemos concluir que la gran mayoría del negocio ocurre en España. Luego, a otros niveles más reducidos en cuanto ingresos encontramos a Portugal, Francia, Holanda y Alemania. En la Ilustración 12 podemos observar estos datos de una manera más visual.

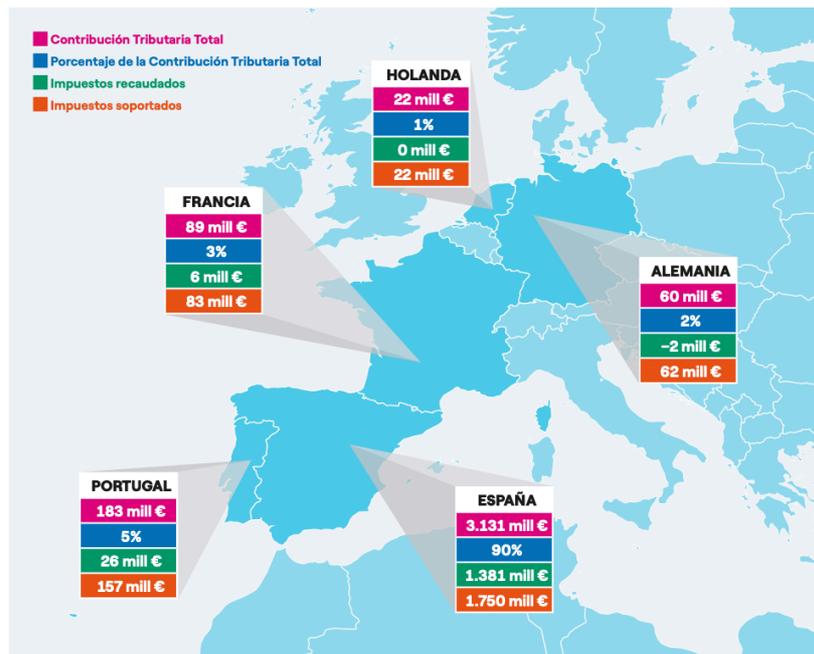


Ilustración 12: Contribución tributaria por países (Endesa, 2021).

Respecto a la actividad en paraísos fiscales, la entidad renuncia en su estrategia fiscal a realizar inversiones en o través de paraísos fiscales que tengan como única finalidad reducir la carga fiscal. Sin embargo, la entidad contempla la realización de estas inversiones o adquisiciones de entidades en paraísos fiscales cuando la inversión responda a motivos empresariales y tenga como objeto el desarrollo de la actividad incluida en el objeto social de Endesa. Además, Endesa presume de no haber utilizado entidades radicadas en paraísos fiscales con la finalidad de ocultar el verdadero titular de rentas, actividades, bienes o derechos.

En el informe de 2020 podemos encontrar la siguiente información relativa a sociedades residentes en paraísos fiscales:” Durante el 2020 ha concluido el proceso de liquidación de la sociedad International Endesa, B.V. (IEBV) que residía en Holanda.”

Sin embargo, en el informe del ejercicio siguiente, la entidad afirma: “A 31 de diciembre de 2021 Endesa, y desde ya hace más de un año, no cuenta con participaciones en sociedades radicadas en ningún territorio calificado como paraíso fiscal ni en ningún territorio calificado por terceros como de tributación más favorable a la española. Endesa ha realizado en el pasado alguna actividad no relevante en otros países que, sin ser considerados paraísos fiscales por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria española, son considerados por determinados observadores externos como territorios que, según entienden, gozan de un régimen de tributación más favorable al español.”

En relación con la financiación del grupo, esta no se describe en el informe de transparencia fiscal de la entidad en cuestión. A partir del desglose del gasto por Impuesto sobre Sociedades podemos obtener la variación de instrumentos financieros derivados, pero no existe mayor mención.

En lo que respecta a los servicios intragrupo, existe una diferencia significativa entre los informes de los dos ejercicios analizados, puesto que en el informe del 2021 sí aparece un punto denominado “Transacciones entre compañías del grupo” a diferencia del

informe del ejercicio anterior. De esta manera, las transacciones entre compañías del Grupo Endesa están alineadas con el principio de plena competencia previsto en las directrices de la OCDE, el Foro conjunto de precios de transferencia de la UE y lo previsto en la LIS. Por lo que la metodología de fijación de precios que la empresa utiliza para comprobar si una operación cumple con el principio de plena competencia se basa en los hechos y circunstancias de la transacción que sean suficientes y adecuados para justificar que la misma se realiza de conformidad a lo que hubiesen pactados las partes independientes en condiciones de plena competencia, es decir que el precio cobrado sea el mismo que en una transacción comparable entre partes no vinculadas.

Más concretamente, la entidad aplica el método de precio libre comparable al ser el más directo y fiable en lo que se refiere a comprobar el cumplimiento del principio de plena competencia. En el caso de que no se dispongan de caso comparables de mercado, se aplican métodos indirectos tales como el de coste incrementado. En determinadas ocasiones, el grupo Endesa, promueve la firma de Acuerdos Previos de Valoración, conocidos comúnmente en su terminología inglesa *Advance Pricing Agreements* (APA) con las autoridades fiscales estableciendo la metodología aplicada en la transacción.

Una de las directrices por las que se rige la estrategia fiscal de Endesa es la toma en consideración de los principios del Proyecto BEPS (del inglés, *Base Erosion and Profit Shifting*) que pretende poner fin a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios. Esta directriz aplica tanto a la sociedad matriz como a las filiales.

Existe un órgano denominado Unidad de Asuntos Fiscales que emplea los mecanismos que la normativa fiscal establece para garantizar el tratamiento fiscal de determinadas operaciones como pueden ser los informes motivados en Deducciones de Investigación y Desarrollo.

En el informe del 2020, existe un punto denominado: “Relación con el resto de Stakeholders” en el cual se explica que Endesa es miembro, a través de su responsable de la Unidad de Asuntos Fiscales en la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF). Además, desde 2019, Enel, sociedad matriz del grupo Endesa, forma parte del *European Business Tax Forum*, asociación que permite debatir públicamente sobre la fiscalidad proporcionando un equilibrio y perspectiva integral del impuesto que pagan las empresas.

La estrategia fiscal de Endesa tiene presente el cumplimiento de la normativa fiscal vigente, además trata de evitar interpretaciones que no sean razonables o lleven a omitir costes fiscales indebidos para Endesa. Otro de las directrices en las que se basa su estrategia es la renuncia a las siguientes actuaciones: realización de operaciones que solo tengan por objetivo obtener una ventaja fiscal, la estructuración de operaciones artificiosas o ajenas a la actividad propia de la compañía y la utilización de estructuras opacas cuya única finalidad sea la de minorar la carga tributaria.

La estrategia fiscal que aplica a todas las sociedades del grupo Endesa está alineada con los principios del Proyecto BEPS de la OCDE que lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Por otro lado, a través de la estrategia fiscal se pretende alcanzar la plena colaboración con la Administración Tributaria en sus actuaciones de comprobación.

Por último, dicha estrategia establece como objetivo principal transmitir una mayor transparencia fiscal frente a terceros sobre los principios de actuación en materia fiscal, sobre los órganos implicados en el gobierno fiscal de Endesa y el desglose detallado por países e impuestos de la contribución de la entidad.

Para ello, la compañía cuenta con un sólido marco normativo que recoge sus valores y principios en materia ética, integridad y responsabilidad corporativa contribuyendo a construir una firme cultura ética y de cumplimiento. Del marco normativo, podemos destacar el Código Ético, el Plan de Tolerancia Cero con la Corrupción y el Modelo de Prevención de Riesgos Penales en los que se basa la cultura de la empresa.

El modelo citado anteriormente es un sistema de gestión y control interno que trata de prevenir la comisión de conductas ilícitas en el ámbito de la empresa tales como el blanqueo de capitales.

La estrategia fiscal fue aprobada por el Consejo de Administración de Endesa el 15 de junio de 2015 y se actualizó el 19 de junio de 2017. Se prevé realizar más actualizaciones cuando sean necesarias y se encuentra disponible en la página web corporativa.

Además, Endesa cuenta con procedimientos y recursos para asegurar el cumplimiento de la normativa fiscal. En su política de gestión y control de riesgos, tiene implementado mecanismos para poder gestionar dicha política correctamente.

El órgano encargado de supervisar el funcionamiento y la eficacia del sistema de gestión y control de los riesgos es el comité de Auditoría y cumplimiento (CAC). Este supervisará directamente al Comité de Riesgos que se configura como el órgano de *compliance* tributario. El modelo de Gestión y Control de Riesgos Fiscales se compone de cinco elementos que en su conjunto garantizan la prevención de riesgos fiscales. Estos elementos vienen recogidos en la Política de Gestión y Control de Riesgos Fiscales que se actualizó por última vez en 2020 y son los siguientes: entorno de control, evaluación de riesgos y actividades de control, actividades de supervisión, información y comunicación y el sistema disciplinario.

En cuanto a la evaluación de riesgos, existen actividades de control cuyo objetivo es prevenir que se produzcan los riesgos analizados en cada escenario. Además de estas actividades, también existen unas actividades de supervisión que tienen la función de comprobar si se cumplen las exigencias de la normativa aplicable. Se promueven iniciativas para difundir la normativa aplicable y así contribuir al correcto funcionamiento del sistema disciplinario de Endesa. Puesto que el incumplimiento de las normas de conducta de la entidad analizada es sancionado mediante la aplicación del régimen sancionador de Endesa que se incluye en el Convenio Colectivo de esta.

Como prueba del éxito de su sistema, en el 2020, Endesa ha obtenido la certificación de AENOR de su Sistema de Gestión de *Compliance* Tributario conforme a lo previsto en la norma UNE 19602.

Endesa afirma que el sistema de Endesa promueve la cultura de cumplimiento a través de la formación de los empleados. Como, por ejemplo, un curso online sobre el Sistema de Gestión y Control de Riesgos que fiscales. Además, Endesa pone a disposición de

cualquiera que lo desee una dirección de correo electrónico para facilitar las consultas relativas al entendimiento y aplicación de dicho sistema.

En la política de gestión y control de riesgos fiscales se atribuye al Consejo de administración las siguientes facultades: aprobación de inversiones u operaciones de todo tipo que por su elevada cuantía o especiales características tengan carácter estratégico o especial riesgo fiscal, salvo cuando su aprobación corresponda a la Junta General. La Unidad de Asuntos Fiscales procederá a informar al Consejo de Administración sobre las consecuencias fiscales cuando supongan un factor relevante de aquellas operaciones que deban someterse a la aprobación de dicho consejo.

El CAC supervisó trimestralmente en el periodo de referencia la eficacia del sistema de gestión de riesgos, entre ellos los fiscales, y realiza el informe integrado de actividades de los Comités del Consejo de Administración en función de las conclusiones. Más periódicamente, concretamente de manera mensual, la Unidad de Asuntos Fiscales reporta a la Unidad de Control de Riesgos Iberia los indicadores definidos en el mapa de riesgos y los hechos relevantes del control y gestión de riesgos fiscales. Las conclusiones obtenidas en base a la evolución de los indicadores son transmitidas por la Unidad de Control de Riesgos al CAC.

El modelo de prevención de riesgos penales de Endesa cubre entre otros riesgos el blanqueo de capitales y el delito de alzamiento de bienes. Todos los miembros de la compañía son responsables de su ejecución y cumplimiento del modelo. El mismo está disponible en la intranet de la compañía y se promueven iniciativas para su difusión y comprensión como el curso de formación online obligatorio mencionado anteriormente.

Endesa mantiene un Canal Ético, a disposición de todos sus grupos de interés, para que puedan comunicar de forma segura y anónima, las conductas irregulares en relación con el Sistema de *Compliance* o poco apropiadas que pudieran producirse en el desarrollo de su actividad. Está gestionado por un firma externa e independiente a través de la cual se tramitan todas las quejas o comunicaciones, lo que garantiza una confidencialidad absoluta.

En lo que respecta a los litigios fiscales existentes de la compañía analizada, surgen en su mayoría de un proceso de devolución de ingresos indebidos. A continuación, se procede a describir los procesos más relevantes. La Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de junio de 2021 declaró la legalidad del Impuesto sobre el Combustible Nuclear Gastado y la improcedencia de la elevación de cuestión de inconstitucionalidad sobre el mismo por lo que este litigio queda resuelto. No obstante, queda pendiente que se resuelva en vía judicial la forma en que debe aplicarse el coeficiente de retroactividad que prevé la normativa del impuesto.

Respecto al Canon Hidráulico, tras la Sentencia del Tribunal Supremo en la que se declaró inexigible el Tributo, en diciembre 2021 se recibió la devolución correspondiente al 100% del canon pagado desde el año 2013 hasta 2020 por parte de Endesa Generación. Por otro lado, los recursos sobre algunos tributos autonómicos de pretendida naturaleza medioambiental están pendientes de resolución.

Endesa está discutiendo en tribunales la forma de cálculo de la base imponible del Impuesto sobre el Carbón. En lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades

correspondiente al ejercicio 2006, la entidad analizada solicita la devolución de ingresos indebidos habiendo recibido sentencia desfavorable de la Audiencia Nacional, ha procedido a interponer recurso de casación al Tribunal Supremo.

La entidad resalta que, en caso de pérdida, no se vería reflejado en un impacto negativo ni en términos de caja ni en términos de resultados para el Grupo en la medida en que los tributos han sido liquidados y pagados. Solo, en caso de éxito implicaría un resultado favorable tanto en caja como en resultados para el Grupo.

### Impuestos pagados

	España	Portugal	Francia	Alemania	Holanda	Total
Impuestos soportados	1.235	11	0	1	0	<b>1.247</b>
Impuestos recaudados	1.448	148	81	59	26	<b>1.762</b>
<b>Contribución Tributaria Total</b>	<b>2.683</b>	<b>159</b>	<b>81</b>	<b>60</b>	<b>26</b>	<b>3.009</b>
Porcentaje CTT sobre el total	89,2 %	5,3 %	2,7 %	2 %	0,9 %	<b>100 %</b>

Ilustración 93: Contribución Tributaria Endesa 2021. Fuente: Elaboración propia

En la Ilustración 13 queda reflejada la contribución tributaria clasificada por países y por impuestos diferenciando impuestos soportados y recaudados. De la misma podemos deducir que la mayor actividad de Endesa se sitúa en España. Sin embargo, también tiene presencia en Portugal, Francia, Alemania y Holanda, aunque en menor medida.

En lo que respecta a las prácticas de cumplimiento cooperativo, Endesa muestra su compromiso con la promoción de relaciones cooperativas con la Administración Tributaria en las distintas jurisdicciones donde está presente. Una de las maneras de mostrar dicho compromiso es haber participado en la redacción del Código de Buenas Prácticas Tributarias gracias a formar parte del Foro de Grandes Empresas de España

#### 4.2.5. Enel



Enel es una empresa italiana de energía renovable que se enfoca en el desarrollo, operación y administración de activos de generación hidroeléctrica, eólica, solar y geotérmica. La compañía está presente en 11 países, en los cuales opera más de 50 plantas. En la Tabla 11, se muestran qué criterios están presentes en el informe de transparencia fiscal de Enel.

Criterios	2020	2021
Política general de reparto de dividendos	⊗	⊗
Consultas tributarias presentadas	⊗	⊗
Principales acuerdos de creación, adquisición, licencia de intangibles	⊗	⊗
Operaciones de especial riesgo fiscal, aprobación y responsable	⊗	⊗
Operaciones en las estructuras <i>holding</i> y <i>subholding</i>	⊗	⊗
Estructura de financiación del grupo	⊗	⊗

Servicios intragrupo y método de valoración	✓	✓
Tipología de las actividades y funciones desarrolladas en paraísos fiscales	✓	✓
Operaciones relativas al doble aprovechamiento de beneficios fiscales	✓	✓
Supervisión de la efectividad de las medidas de control	✓	✓
Aplicación de regímenes fiscales preferenciales y Apas	✓	✓
Litigios fiscales existentes	✗	✓
Participación en programas de cumplimiento cooperativo	✓	✓
Motivos por los que se presenta informe	✓	✓
Justificación de actividades en paraísos fiscales y riesgos	✓	✓
Grado de congruencia con los principios y acciones BEPS	✓	✓
Estrategia fiscal del grupo, cómo se determina y responsable	✓	✓
Instrucciones internas en materia de prevención de operaciones ilícitas	✓	✓

Tabla 11: Cumplimiento de los criterios en el informe de transparencia fiscal de Enel. Fuente: Elaboración propia.

A continuación, se describe detalladamente la información presente con respecto a cada uno de los criterios establecidos que menciona Enel en su informe de transparencia fiscal.

Enel es un grupo industrial cuya actividad principal es la generación, distribución y comercialización de energía. La cadena de valor del Grupo se estructura en las siguientes etapas que a continuación se describen. Primero, la generación de electricidad a partir de fuentes como la energía eólica, energía solar, energía geotérmica, el carbón, petróleo y gas natural. Luego, la distribución de la electricidad generada a los puntos de entrega previstos, venta al por mayor y venta a los usuarios finales. Enel se divide en seis líneas de negocio: e-Home, e-Industries, e-Mobility, e-City, Financial Services y Ultrabroadband.

Los motivos por los cuales se emite el informe quedan definidos en la carta del director financiero que se incluye al principio de dicho informe. Entre otros motivos podemos encontrar: el papel que desempeñan las empresas en cuanto al progreso económico, social y sostenible en los países donde operan, la transparencia como factor que favorece al desarrollo sostenible y proporcionar un instrumento que permita representar de manera simple y efectiva las contribuciones tributarias y evidencias aportando valor añadido a la sociedad.

En lo que respecta a la ubicación geográfica, Enel realiza su actividad en Italia, Brasil, España, Colombia, Chile, Argentina, Rumania, Perú, Portugal, Estados Unidos, Canadá, Francia, Países Bajos, Alemania, Panamá, México, Grecia, Rusia, Guatemala, Costa Rica, Sudáfrica e India.

En el siguiente mapa se representa claramente la ubicación geográfica de la actividad de la empresa analizada y la dimensión que dicha actividad representa.

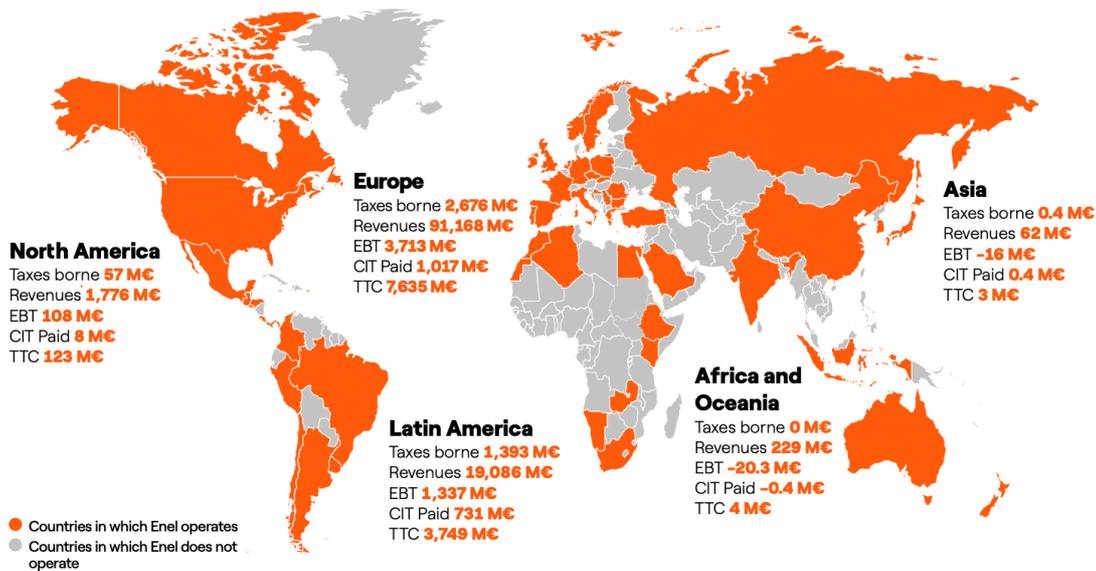


Ilustración 14: Contribución tributaria total por países. Fuente: Enel (2021).

Más concretamente, en el siguiente gráfico de barras disponemos de la contribución total por países en los ejercicios 2020 y 2021. Concluyendo que la distribución de la contribución total se concentró en un 83% en Italia, España y Brasil, que representan aproximadamente el 83% de los ingresos del Grupo.

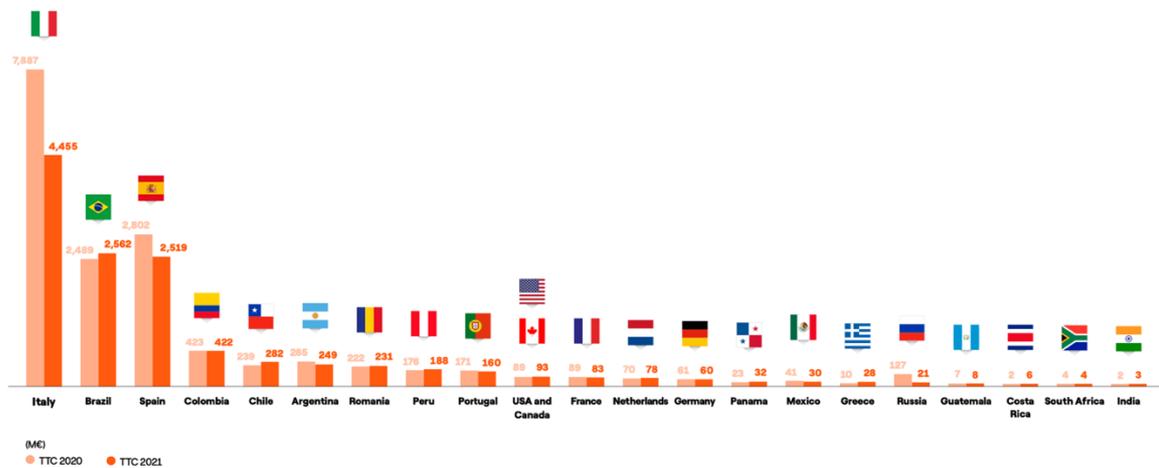


Ilustración 15: Contribución tributaria por países en los ejercicios 2020 y 2021. Fuente: Enel (2021).

En lo que respecta a los paraísos fiscales, la entidad afirma en su informe que no realiza inversiones en dichos territorios cuando se tenga como único objetivo reducir la carga fiscal. Solo podrán proponerse dichas inversiones si están respaldadas por sólidas razones económicas y estratégicas y que tengan como objetivo el desarrollo de actividades que estén alineadas con el objeto social del Grupo.

En el caso de que existan situaciones tales como la adquisición indirecta de una sociedad y se compruebe la presencia de estructuradas creadas con el único fin de reducir la carga fiscal o estén ubicadas en territorios calificados como paraísos fiscales, la entidad se

compromete a proceder a la eliminación de dichas estructuras en la mayor brevedad posible.

Por otro lado, respecto a la prestación de servicios *cash pooling*, Enel ha adoptado un modelo financiero centralizado para sus filiales que requiere que las dos sociedades financieras del Grupo, Enel Finance International (EFI) y Enel Finance America (EFA), centralicen parte de las actividades de tesorería y el acceso a los mercados financieros, y actúen punto de referencia para la gestión de las necesidades de liquidez generadas por las entidades operativas.

Las transacciones entre entidades del Grupo se estructuran según precios y condiciones de mercado, asegurando la creación de valor en los lugares donde el Grupo desarrolla su actividad. En el caso de transacciones relevantes por su cuantía o riesgo, la entidad ha adoptado una política que está en línea con el principio de plena competencia y las directrices de precio de transferencia para empresas multinacionales de la OCDE. Con el fin de aplicar estas regulaciones, Enel adopta políticas internas que pretende erradicar la aplicación del método del Precio Comparable No Controlado – CUP. Además, de conformidad con la normativa aplicable, se promueve la suscripción de Acuerdos Anticipados de Precios (APA) con las autoridades fiscales locales.

Cabe destacar una mejora considerable entre los dos informes analizados en lo que respecta al grado de congruencia con los principios de proyecto BEPS, puesto que en el informe correspondiente al ejercicio 2020, de manera sucinta se expone el cumplimiento con dicho proyecto en una nota a pie de página. Concretamente se afirma que a partir del 2018 se presentaron los Informes País por País correspondientes a los años 2016, 2017, 2018 y 2019. Esto fue mediante su transmisión a la “Agenzia delle Entrate” comparable con la AEAT que, a su vez, los suministró a los demás Estados con los que está en vigor un acuerdo para el intercambio de información, en cumplimiento de las indicaciones de la Acción 13 del proyecto BEPS, en su versión modificada. Por el contrario, en el informe de 2021 dentro del punto del contexto encontramos una descripción del plan BEPS y del Impuesto Mínimo Global que asegurará que las empresas multinacionales estén sujetas a un tipo impositivo mínimo del 15% a partir del 2023.

El grupo no lleva a cabo conductas u operaciones nacionales o transfronterizas que resulten en construcciones puramente artificiales que no reflejen la realidad económica y de las que sea razonable esperar ventajas fiscales indebidas, cuando entren en conflicto con el sistema fiscal y pueda dar lugar a doble deducción o doble no imposición, como resultado de cualquier divergencia entre los sistemas fiscales de las diferentes jurisdicciones afectadas.

Asimismo, para evitar la doble imposición, el Grupo promueve procedimientos de mutuo acuerdo (Mutual Agreement Procedure – MAP) para tratar de solventar controversias internacionales en el que participan las autoridades fiscales de los países contratantes.

En el modelo organizativo de Enel, la unidad de Asesoría Fiscal del Holding se encarga, entre otras cosas, de desarrollar la estrategia fiscal del Grupo, identificar, analizar y gestionar las distintas iniciativas de optimización, supervisar las cuestiones fiscales clave y prestar su apoyo a las distintas filiales. Por lo que, las Unidades Fiscales de cada país, actuando de acuerdo con los valores y principios de la estrategia fiscal establecida por la

unidad de Asesoría Fiscal de la Holding, son responsables de gestionar el cumplimiento, la planificación y el seguimiento fiscales a nivel local.

Desde 2017, el Grupo Enel dispone de una estrategia fiscal inspirada en los valores de transparencia y legalidad que está disponible en la página web corporativa. Las filiales del Grupo están obligadas a adoptar la estrategia fiscal aprobada por la sociedad dominante, siendo responsabilidad de las filiales la correcta interpretación y aplicación de dicha estrategia.

El Consejo de Administración de Enel SpA define la estrategia fiscal de todo el Grupo, con el objetivo de garantizar una gestión uniforme de la fiscalidad para todas las entidades afectadas y que trata de solventar los siguientes aspectos: determinación y liquidación correctas y oportunas de los impuestos debidos en virtud de la ley y cumplimiento de las respectivas obligaciones y un sistema que permita una correcta gestión del riesgo fiscal. El Consejo de Administración de Enel SpA asegura que la estrategia fiscal es aplicada correctamente en las entidades *subholding* a través de los órganos de gobierno. La interpretación de dicha estrategia, así como las actualizaciones periódicas son funciones que cumple la Unidad Fiscal desde la sociedad matriz.

El código ético, el Plan de Tolerancia Cero a la corrupción, el programa de cumplimiento global de Enel, las políticas corporativas, la estrategia fiscal, el sistema de control interno y gestión de riesgos y todos los demás procedimientos y modelos aprobados por el Consejo de Administración de Enel SpA se encuentran disponibles en la intranet de la empresa a la que tiene acceso todo el personal de Enel. Constituyen las normas generales de conducta aplicables en el Grupo en el desarrollo de sus actividades. En relación con la fiscalidad, además de la estrategia fiscal, existen otros documentos a nivel nacional o local sobre los procesos de cumplimiento tributario, planificación fiscal y gestión del riesgo fiscal. Las Unidades Fiscales de cada jurisdicción desempeñan el rol de centro de análisis para la toma de decisiones en los procesos de negocio, además del rol de control de cumplimiento. Para ello, se ponen en marcha iniciativas de formación específicas y continuas en materia fiscal a todos los niveles y se reúnen periódicamente todos los responsables fiscales del grupo con el fin de asegurar un adecuado alineamiento.

El Grupo dispone de un Marco de Control Fiscal cuyo principal objetivo es proporcionar a las unidades fiscales un conjunto único y coherente de directrices para adoptar un enfoque correcto y eficaz de la gestión del riesgo fiscal dentro del Grupo. El marco establece directrices y reglas metodológicas para evaluar, supervisar y gestionar de forma coherente el riesgo fiscal de las empresas del Grupo, de conformidad con los principios y directrices establecidos por la estrategia fiscal y la Política de Riesgo Fiscal. Se tiene en cuenta que las empresas del Grupo operan en distintas jurisdicciones y para poder aplicar este marco se debe respetar el contexto corporativo específico y la normativa nacional de cada país en cuestión.

En este sentido, el Grupo ha adoptado una Política de Riesgo Fiscal cuyo principal objetivo es proporcionar una orientación inequívoca y coherente a las unidades fiscales a la hora de aplicar el Marco de Control Fiscal a nivel local. Es por ello, que la entidad analizada pretende gestionar el riesgo fiscal de forma proactiva y considera que la adopción de este marco común a todas las entidades del grupo permita la detección, la medición correcta y el control del riesgo fiscal. Los resultados del seguimiento de los riesgos fiscales se ponen periódicamente en conocimiento de los órganos corporativos

competentes, entre otras cosas para establecer la forma más adecuada de mitigar dichos riesgos.

En lo que respecta a los litigios fiscales, no existe un apartado dedicado a ello. No obstante, en el apartado resumen ejecutivo podemos encontrar la siguiente información respecto a varios acontecimientos extraordinarios que sucedieron en el ejercicio 2021. Concretamente en Italia, la adhesión al "Grupo IVA" supuso la salida del régimen especial de "pago fraccionado", que preveía el pago por Enel directamente a Hacienda de parte de los proveedores del IVA recaudado por estos. Con la vuelta al régimen ordinario, el IVA generado por la actividad de las empresas italianas es pagado ahora por Enel a sus proveedores, como pago de sus facturas, y por éstos a Hacienda. Este hecho ha supuesto una disminución del impuesto recaudado de aproximadamente 3.167 millones de euros. Luego en España, a raíz de una sentencia del Tribunal Supremo sobre la irretroactividad de un impuesto medioambiental denominado Canon Hidráulico, se recibieron devoluciones en 2021 relativas a ingresos indebidos en años anteriores. En Brasil, a raíz de una decisión del Tribunal Supremo Federal que modificó la forma de determinar los impuestos sociales PIS y COFINS, disminuyeron los pagos correspondientes a estos impuestos.

Para consolidar la transparencia e integridad en sus relaciones con las autoridades fiscales, el Grupo Enel promueve su adhesión a programas de cumplimiento cooperativos con el fin de reforzar sus relaciones. El índice de cumplimiento cooperativo, que la entidad crea con el fin de controlar el cumplimiento en este ámbito teniendo en cuenta el tamaño de los negocios y los requisitos para la adhesión en cada jurisdicción, se encuentra en torno al 89,9%.

En particular, Enel participa en el "Adempimento Collaborativo" en Italia, para las empresas de mayor tamaño, en el Código de Buenas Prácticas Tributarias equivalente en España y está colaborando con la autoridad fiscal federal en un proyecto piloto para la creación de un modelo local de Conformidad Cooperativa Fiscal que se denomina Proyecto CONFIA en Brasil.

Por otro lado, desde 2019, la entidad analizada forma parte del European Business Tax Forum (EBTF), asociación que tiene como objetivo facilitar el debate público sobre impuestos y proporcionar una perspectiva equilibrada y completa de los impuestos pagados por las empresas.

## 5. Conclusiones

A través de la revisión y el análisis de los informes de Transparencia Fiscal analizados en el presente trabajo, podemos concluir que el principal obstáculo para la difusión de estos informes es la reducida accesibilidad que les caracteriza. Puesto que de las 34 empresas que presentan dicho informe, solo 5 permiten su acceso a través de su página web corporativa siendo 1 de ellos publicado en inglés.

Atendiendo a las cifras de los informes que se encuentran a disposición de todos los grupos de interés, se pone de manifiesto la falta de accesibilidad a estos informes lo que repercute en su difusión y divulgación. Sin embargo, en tan solo pocos años se ha producido una mejoría global en relación con la transparencia que las empresas desean transmitir, lo que prueba el creciente interés que esta área está teniendo.

La mayoría de las empresas, a la hora de informar, suelen encuadrar las prácticas de cumplimiento en el área de Gobierno corporativo. También es frecuente que el término cumplimiento se incluya, tanto en la web como en los diferentes informes anuales, dentro del concepto más amplio de ética e integridad. Hay que saludar positivamente esta tendencia, pues muestra un enfoque del cumplimiento que va más allá de la observancia puramente legal. (Martín, Ladrón de Guevara, 2022). Existe una tendencia hacia implementar unos cambios en la cultura empresarial de manera que sea la propia ética y moral de los empleados, accionistas, directores, clientes, proveedores y demás grupos de interés la que les incite a obrar con transparencia y buscando el beneficio para todas las partes.

Sin embargo, la realidad es bien distinta pues tal y como afirma el informe “Informe de transparencia y buen gobierno sobre ética y cumplimiento de las empresas del IBEX 35” de la fundación Haz, las organizaciones carecen de actividades de concienciación con el fin de generar una conciencia de cumplimiento y promueven la obligatoriedad de la normativa de cumplimiento a razón de evitar una posible sanción penal de la empresa. Para alcanzar los objetivos propuestos, se debe desarrollar una cultura donde el principal pilar sea la ética para sustentar los modelos de cumplimiento empresarial.

Aun así, se cree que la publicación de una normativa que reúna todos los requisitos que debe cumplir una empresa para ser considerada una entidad transparente, traería beneficios en cuanto a la divulgación y difusión de esta. Actualmente, la mayoría de las directrices son de carácter voluntario, lo que se traduce en que un gran porcentaje de empresa ni siquiera es consciente de estos códigos, ni de sus múltiples beneficios.

Sin duda, la obligatoriedad de la norma reduciría la litigiosidad entre los obligados tributarios y la administración, facilitando así el trabajo para ambas partes. Asimismo, se encuentran varios obstáculos a la hora de aprobar una nueva norma que se traducen en años para poder formalizar dicha norma.

En segundo lugar, una norma que recoja los estándares de transparencia fiscal para las empresas daría lugar a una homogeneidad de informes entre ellas lo que facilitará que se lleven a cabo comparaciones sobre sus respectivos desempeños y que, por ende, se pueda impulsar una sana emulación entre estas.

Según afirma Sempere en el artículo: “La Agencia Tributaria recibe los informes de transparencia fiscal de más de 30 grandes empresas” publicado por “CincoDías” el 30 de diciembre de 2021; “cada empresa y la AEAT establecerán el contenido y alcance de esta información, así como el formato en el que deberá estar a disposición del organismo público.” Este hecho supone que los informes publicados no puedan compararse con facilidad ni sacarse unos con otros debido a su estructura desigual.

Actualmente, debido a la disparidad de formatos en los que las empresas presentan sus informes de Transparencia Fiscal, no se crea un ambiente de competitividad sano en las que se pueda establecer un rango de cumplimientos. En este sentido se puede establecer una sutil comparación con la presentación de las Cuentas Anuales de conformidad con la normativa establecida en el Plan General Contable.

En referencia a la proporción de aquellas empresas que presentan el informe de Transparencia Fiscal en comparación con todas las adheridas al CBPT, esta obtiene un valor de alrededor del 17 %. Una de las posibles causas que explican este hecho son los recursos limitados que poseen las empresas. La adhesión al CBPT se realiza, hoy en día, en su totalidad por grandes empresas. Aunque es verdad que estas poseen más recursos que las pymes, pueden permitirse departamentos de cumplimiento o de *compliance*, siguen existiendo obstáculos que no priorizan la emisión de informes tales como el informe de transparencia fiscal, informe de sostenibilidad, política de prevención de riesgos o política de lucha contra la corrupción y el soborno entre otros. Sería interesante estudiar la relación entre la publicación de estos informes y el apoyo de la alta dirección con esta causa. La publicación de dichos informes claramente supone un esfuerzo por parte de la empresa, tanto económico como social, por lo que la administración pública debería incentivar la emisión de estos informes y la empresa privada debería ser consciente del valor añadido que supone para el adecuado funcionamiento del sistema tributario y la correcta distribución de los fondos estatales. Indudablemente, es un hecho significativo que de las 194 empresas adheridas al CBPT, únicamente 34 empresas hayan presentado este informe.

## Bibliografía

AEAT (s.f.) ¿Qué es el Foro de Grandes Empresas? Disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/que-foro.html> [Consulta 17 de junio de 2023]

AENOR (s.f.) Certificación de Compliance Tributario y Fiscal - UNE 19602. Disponible en: <https://www.aenor.com/certificacion/compliance-y-buen-gobierno/compliance-tributario> [Consulta 10 de junio de 2023]

AENOR (2015). Sistemas de gestión de *compliance*. Directrices. UNE - ISO 19600. Madrid: AENOR.

AENOR (2019). Sistemas de gestión de *compliance* tributario. Requisitos con orientación para su uso. UNE 19602. Madrid: AENOR.

Anaya Martín, F., Aneiros Pereira, J., Berdud Soane, J.M., Martín Fernández, J., Rodríguez Márquez, J., Torrejón Sanz, J. (2019). Memento práctico. Compliance Fiscal. Buenas prácticas tributarias. Madrid: Francis y Taylor.

ASEFIGET (s.f.) Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios. Asociación Española de Asesores Fiscales y Gestores Tributarios (ASEFIGET). Disponible en: <https://asefiget.com/codigo-de-buenas-practicas-de-profesionales-tributarios/> [Consulta 10 de junio de 2023]

Bardin, L. (1986): El análisis de contenido. Madrid, Akal.

Barrenechea, S. (2019). “Los códigos de buenas prácticas de los profesionales tributarios” en Periscopio Fiscal y Legal PwC. Disponible en: <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/los-codigos-de-buenas-practicas-de-los-profesionales-tributarios/> [Consulta 9 de junio de 2023]

Barrio, E. (2017). “Las principales organizaciones por la transparencia reclaman mayor compromiso público y privado”. Revista Haz. Disponible en: <https://hazrevista.org/transparencia/2017/10/las-principales-organizaciones-que-impulsan-la-transparencia-reclaman-mayor-compromiso-publico-y-privado/> [Consulta 17 junio de 2023]

Berelson, B. (1967): «Content Analysis», en Lindzey: Handbook of social psychology. Tomo I. New York, Lindzey.

Blasi Navés, J. (2019). Inaceptable tardanza en la contestación de las consultas vinculantes. Diario Expansión. Disponible en: <https://www.expansion.com/juridico/opinion/2019/03/22/5c951adee5fdeab2368b4603.html>

Born, A. (2019). El “compliance” tributario, nuevo caballo de batalla en los despachos.

Disponible en: <https://www.expansion.com/juridico/actualidad-tendencias/2019/02/14/5c65b8df468aeb23198b464c.html> [Consulta 21 de junio de 2023]

Cámara, C. (2019). “El director de la AEAT apuesta por una “mayor transparencia” de la administración tributaria.” en Blogs Centro de Estudios Financieros (CEF). Disponible en: <https://www.cef.es/es/director-agencia-tributaria-clausura-curso-perfeccionamiento-actualizacion-tributaria.html> [Consulta 9 de junio de 2023]

Calderón, J. M. (2018). El International (Tax) Compliance Assurance Programme (ICAP) desarrollado por la OCDE: ¿Hacia nuevos modelos multilaterales y cooperativos de control fiscal de grandes contribuyentes? Revista CEF, núm. 423 Disponible en: <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/download/4217/3701/8967> [Consulta 10 de junio de 2023]

Chico de la Cámara, P. (2023). Manual práctico de fiscalidad. CEF. Disponible en: [https://tienda.cef.udima.es/sites/tienda.cef.udima.es/files/styles/teaser\\_libro/public/book\\_covers/30389.jpg?itok=W-u9dspD](https://tienda.cef.udima.es/sites/tienda.cef.udima.es/files/styles/teaser_libro/public/book_covers/30389.jpg?itok=W-u9dspD) [Consulta 10 de junio de 2023]

CISS Compliance Fiscal (s.f.) De la DAC 1 a la DAC 7. Disponible en: [https://www.cisscompliancefiscal.com/documento.php?id=EX0000141345\\_20190125.html](https://www.cisscompliancefiscal.com/documento.php?id=EX0000141345_20190125.html) [Consulta 10 de junio de 2023]

Cortes Generales (1978). Constitución española. BOE núm. 311, 29 de diciembre de 1978. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1978-31229> [Consulta 17 junio de 2023]

Comisión Europea (s.f.) Directive on administrative cooperation. European Commission, Brussels. Disponible en: <https://tpguidelines.com/eu-transparency-on-income-allocation-and-tax-arrangements-dac-1-to-6/> [Consulta 10 de junio de 2023]

Enel (2022). Enel Tax Transparency Report 2021. Disponible en: <https://www.enel.com/es/inversores/sostenibilidad/estrategia-progreso-sostenible/transparencia-fiscal>

Enel (2021). Enel Tax Transparency Report 2020. Disponible en: <https://www.enel.com/es/inversores/sostenibilidad/estrategia-progreso-sostenible/transparencia-fiscal>

Endesa (2022). Endesa Informe de Transparencia Fiscal 2021. Disponible en: <https://www.endesa.com/es/nuestro-compromiso/transparencia/informes-transparencia-fiscal>

Endesa. (2021). Endesa Informe de Transparencia Fiscal 2020. Disponible en: <https://www.endesa.com/es/nuestro-compromiso/transparencia/informes-transparencia-fiscal>

Esteban, L.A. (2018). El asesor fiscal en el punto de mira (La DAC6). Disponible en: <https://www.legaltoday.com/opinion/blogs/fiscal-y-legal/blog-fiscalidad->

[internacional/el-asesor-fiscal-en-el-punto-de-mirabr-la-dac-6-2018-06-14/](#) [Consulta 21 de junio de 2023]

Estrategia 2030, Agencia Multidisciplinar (2019). Objetivo 16: paz, justicia e instituciones sólidas. Disponible en: <https://estrategia2030.es/objetivo-16-paz-justicia-e-instituciones-solidas-2/> [Consulta 10 de junio de 2023]

FTA (2018). International Compliance Assurance Programme (ICAP). Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/>. [Consulta 10 de junio de 2023]

García, I., (s.f.) “Hacia la seguridad tributaria: fijación de criterios de buenas prácticas”. Disponible en: <https://www.tendencias.kpmg.es/2021/03/hacia-la-seguridad-tributaria-fijacion-de-criterios-de-buenas-practicas/> [Consulta 21 de junio de 2023]

Garde, M. J. G. (2016). El proyecto BEPS. Boletín económico de ICE, núm. 3071. Disponible en: <https://scholar.archive.org/work/fjhlqlenq5hlpcqgrcroo7kkui/access/wayback/http://www.revistasice.com/index.php/BICE/article/download/5529/5529> [Consulta 17 junio de 2023]

Gobierno de España, (2021). Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia. Disponible en: [https://www.lamoncloa.gob.es/temas/fondos-recuperacion/Documents/160621-Plan\\_Recuperacion\\_Transformacion\\_Resiliencia.pdf](https://www.lamoncloa.gob.es/temas/fondos-recuperacion/Documents/160621-Plan_Recuperacion_Transformacion_Resiliencia.pdf) [Consulta 17 junio de 2023]

González Fernández-Mellado, F., González de Luis, M. C. (2022). “La Agencia Tributaria publica el listado de grupos que presentan el Informe Anual de Transparencia” en Periscopio Fiscal y Legal PwC. Disponible en: <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/la-agencia-tributaria-publica-el-listado-de-grupos-que-presentan-el-informe-anual-de-transparencia/> [Consulta 21 de junio de 2023]

Green Globe (2017). Qué son los Objetivos de Desarrollo Sostenible ODS y la Agenda 2030. Disponible en: <https://www.greenglobe.es/los-objetivos-desarrollo-sostenible-ods-la-agenda-2030/> [Consulta 21 de junio de 2023]

Grupo Red Eléctrica (2021). Grupo Red Eléctrica Informe de transparencia tributaria 2020. Disponible en: [https://www.ree.es/sites/default/files/publication/2021/10/downloadable/Transparencia%20tributaria\\_2020.pdf](https://www.ree.es/sites/default/files/publication/2021/10/downloadable/Transparencia%20tributaria_2020.pdf) [Consulta 10 de junio de 2023]

Guix Oliver J., (2008). El análisis de contenidos: ¿qué nos están diciendo? Disponible en: <https://www.elsevier.es/es-revista-revista-calidad-asistencial-256-articulo-el-analisis-contenidos-que-nos-S1134282X08704640> [Consulta 11 de junio de 2023]

Iberdrola (2022) Informe de Transparencia Fiscal del Grupo Iberdrola. Ejercicio 2021. Nuestro compromiso con la sociedad. Disponible en: [https://www.iberdrola.com/documents/20125/1606413/IA\\_InformeTransparenciaFiscal\\_2021.pdf/80e4d0a4-9cbd-a114-4c8c-999293d7d7de?t=1646822802045](https://www.iberdrola.com/documents/20125/1606413/IA_InformeTransparenciaFiscal_2021.pdf/80e4d0a4-9cbd-a114-4c8c-999293d7d7de?t=1646822802045)

Iberdrola (2021). Informe de Transparencia Fiscal del Grupo Iberdrola. Ejercicio 2020. Nuestro compromiso con la sociedad. Disponible en: [https://www.iberdrola.com/documents/20125/42382/IA\\_InformeTransparenciaFiscal\\_2020.pdf/b5f13ace-1d30-e8e1-7308-596d0118b046?t=1631260861764](https://www.iberdrola.com/documents/20125/42382/IA_InformeTransparenciaFiscal_2020.pdf/b5f13ace-1d30-e8e1-7308-596d0118b046?t=1631260861764)

Jefatura del Estado (2014). Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades. BOE núm. 288, 28 de noviembre de 2014. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>

Jefatura del Estado (2022). Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes. BOE, núm. 306, de 22 de diciembre de 2022. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2022-21739>

Krippendorff, K. (1990). Metodología del análisis de contenido teoría y práctica. Ed. Paidós Iberica

López Noguero F. (2008). El análisis de contenido como método de investigación. Revista de Educación, núm. 4, Universidad de Huelva. Disponible en: <https://rabida.uhu.es/dspace/bitstream/handle/10272/1912/b15150434.pdf> [Consulta 17 junio de 2023]

Martín Cavanna, J., Ladrón de Guevara, A.L. (2022). Informe de transparencia y buen gobierno sobre prácticas de ética y cumplimiento de las empresas del IBEX 35. Fundación HAZ. Disponible en: <https://www.hazfundacion.org/informes/transparencia-gobierno-practicas-etica-cumplimiento-empresas-ibex35-2021>

Martín Cavanna, J., Ladrón de Guevara, A.L. (2022). Contribución y transparencia 2022. Informe de transparencia de la responsabilidad fiscal de las empresas del IBEX 35. Fundación Haz. Disponible en: <https://www.hazfundacion.org/informes/contribucion-transparencia-2022-informe-transparencia-responsabilidad-fiscal-empresas-ibex-35>

Martín Cavanna, J., Sacristán Sánchez, C. (2021). Informe de transparencia de la responsabilidad fiscal de las empresas del IBEX 35. Fundación HAZ. Disponible en: <https://www.hazfundacion.org/informes/contribucion-transparencia-2021-informe-transparencia-responsabilidad-fiscal-empresas-ibex-35>

Martín Fernández, J. (2021). Javier Martín: "La certificación, de acuerdo con la norma UNE 19602, puede convertirse en un elemento de prueba para demostrar, ante la Administración o los Tribunales, la voluntad de la organización de cumplir con sus obligaciones tributarias". Disponible en: <https://elderecho.com/javier-martin-la-certificacion-de-acuerdo-con-la-norma-une-19602-puede-convertirse-se-en-un-elemento-de-prueba-para-demostrar-ante-la-administracion-o-los-tribunales-la-voluntad-de-la-organizacion> [Consulta 17 junio de 2023]

Medina Cepero, J. R. (2004). La transparencia fiscal. Harvard Deusto. Ediciones Deusto - Planeta de Agostini Profesional y Formación S.L. Disponible en: <https://elibro.net/es/lc/upv/titulos/14866> [Consulta 21 de junio de 2023]

Saez-Martín, A., Silva Diniz Leroy, R., Caba-Pérez, M., Cabral de Ávila, L. (2022). Progreso científico de la investigación sobre transparencia fiscal a nivel de los gobiernos nacionales. Revista de Contabilidad Universidad de Murcia, Vol. 25, Núm. 2. Disponible en: <https://revistas.um.es/rccsar/article/view/412231> [Consulta 21 de junio de 2023]

Menéndez Fernández, J. (2019). “El compliance tributario: un escalón más hacia la transparencia fiscal” en Diario La Ley. Núm. 9369, sección novedad editorial, 4 de marzo de 2019. Disponible en: [https://diariolaley.laleynext.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAEAC1PXWvDMAz8NfVL2XC6sY8Hv6R5DGNsYe-KrSYCx-osOWv-by1guN06LhD3wXzNuBFXc-yDxhJK59BMy2cCCLKftuj57Qr1p4eFvJ8d6IEyRNmFiNb4rQtbsgFjcIozu6efVNxMOC1QOzYu8Y2f4pWHGB01nAOmNutbsoK8QPFHV6tkZl\\_3mCICZQ4tZCvsRSC6wZbp5oeX57MilmqwX3RhEnRzDTNfYVe\\_YKQ\\_fwOE7qeRKHG16gQWO5BzpfbvS2qNWPU9PmvjY-VO1A81rdTuLX\\_AuH11L4iAQAAWKE](https://diariolaley.laleynext.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAEAC1PXWvDMAz8NfVL2XC6sY8Hv6R5DGNsYe-KrSYCx-osOWv-by1guN06LhD3wXzNuBFXc-yDxhJK59BMy2cCCLKftuj57Qr1p4eFvJ8d6IEyRNmFiNb4rQtbsgFjcIozu6efVNxMOC1QOzYu8Y2f4pWHGB01nAOmNutbsoK8QPFHV6tkZl_3mCICZQ4tZCvsRSC6wZbp5oeX57MilmqwX3RhEnRzDTNfYVe_YKQ_fwOE7qeRKHG16gQWO5BzpfbvS2qNWPU9PmvjY-VO1A81rdTuLX_AuH11L4iAQAAWKE) [Consulta 21 de junio de 2023]

Merriam, S. (1998). Qualitative Research and Case Study Applications in Education. 2. ed. Jossey-Bas Inc.

Ministerio de Hacienda y Función Pública, (2010). Código de Buenas Prácticas Tributarias. Disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias.html>

Martín, J. (2018). La futura Norma Une: 19602. “Compliance tributario” en fase de información pública. Disponible en: <https://elderecho.com/la-futura-norma-une-19602-compliance-tributario-fase-informacion-publica> [Consulta 10 de junio de 2023]

Ministerio de Hacienda y Función Pública, (2019). Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios. Disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-asociaciones-colegios-profesionales-tributarios/codigo-buenas-practicas-profesionales-tributarios.html>

Ministerio de la Presidencia (2010). Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. BOE núm.161, 3 de julio de 2010. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2010-10544>

Monge, E. C. (2010). El estudio de casos como metodología de investigación y su importancia en la dirección y administración de empresas. Revista Nacional de administración, 1(2), 31-54.

Monge, P. (2021). “La Agencia Tributaria recibe los informes de transparencia fiscal de más de 30 grandes empresas” en CincoDías El País. Disponible en: [https://cincodias.elpais.com/cincodias/2021/12/29/economia/1640803709\\_160032.html](https://cincodias.elpais.com/cincodias/2021/12/29/economia/1640803709_160032.html)

Naciones Unidas (s.f). Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS). Disponible en: <https://www.un.org/sustainabledevelopment/news/communications-material/> [Consulta 10 de junio de 2023]

Navarro Martínez, J.A. (2018) “El Poder de las multinacionales” en McGrawHill. Disponible en: <https://www.mheducation.es/blog/el-poder-de-las-multinacionales>

Noguero, F. L. (2002). El análisis de contenido como método de investigación. En-clave pedagógica, 4. Disponible en: <http://uhu.es/publicaciones/ojs/index.php/xxi/article/view/610>

OCDE (s.f). Overview of the Inclusive Framework on BEPS. Disponible en: [Flyer: OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS](#) [Consulta 10 de junio de 2023]

OCDE (2006). Declaración Final de Seúl (Corea del Sur). Tercera reunión del Foro de Administración Tributaria de la OCDE. Disponible en: <https://www.oecd.org/korea/37417459.pdf> [Consulta 21 de junio de 2023]

OCDE (2015a). Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Informes Finales 2015. Resúmenes. Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf> [Consulta 21 de junio de 2023]

OCDE (2015b). 10 preguntas sobre BEPS. Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf> [Consulta 21 de junio de 2023]

OCDE (2018). International Compliance Assurance Programme Pilot Handbook. OCDE, Paris. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/international-compliance-assurance-programme-pilot-handbook.pdf> [Consulta 10 de junio de 2023]

Pacto Mundial, (s.f.) 17 Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) para transformar el mundo. Disponible en: <https://www.pactomundial.org/que-puedes-hacer-tu/ods/> [Consulta 21 de junio de 2023]

Pareja García, B. (2018). “El tax compliance y el cumplimiento tributario: Nuevos retos empresariales” en Revista de Derecho, Empresa y Sociedad. Núm. 12, enero- junio 2018, p. 152-165. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6596397> [Consulta 21 de junio de 2023]

Parlamento Europeo (2023) Las Cortes aprueban la modificación de la Ley Tributaria para mejorar la cooperación fiscal a escala europea. Disponible en: [https://www.europarl.europa.eu/spain/es/prensa/comunicados\\_de\\_prensa/pr-2023/005-mayo/las-cortes-aprueban-la-modificacion-de-la-ley-tributaria-para-mejorar-la-cooperacion-fiscal-a-escala-europea.html](https://www.europarl.europa.eu/spain/es/prensa/comunicados_de_prensa/pr-2023/005-mayo/las-cortes-aprueban-la-modificacion-de-la-ley-tributaria-para-mejorar-la-cooperacion-fiscal-a-escala-europea.html) [Consulta 10 de junio de 2023]

Puig Ruano, A. (2023). “La obligación tributaria de colaborar y las consecuencias de su incumplimiento”. Disponible en: <https://elderecho.com/obligacion-tributaria-de-colaborar-y-consecuencias-de-incumplimiento> [Consulta 10 de junio de 2023]

Sacristán Sánchez, C. (2022). Sesión de formación *webinar*: “Responsabilidad fiscal corporativa y buenas prácticas de transparencia”. Disponible en: <https://www.asociacioncompliance.com/courses/89662668190/>

Santander, (2020). Informe de Transparencia y Buenas Prácticas de la Fundación Banco Santander 2020. Disponible en: [https://www.fundacionbancosantander.com/content/dam/fundacion-bancosantander/es/documentos/fundacion/transparencia/Informe%20Acreditacion\\_%20FBS\\_Santander\\_2018\\_19.pdf](https://www.fundacionbancosantander.com/content/dam/fundacion-bancosantander/es/documentos/fundacion/transparencia/Informe%20Acreditacion_%20FBS_Santander_2018_19.pdf)

Unión Europea (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, núm.64, 11 de marzo de 2011. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2011-80479>

Unión Europea (2016). Orientaciones para un modelo de Código del contribuyente europeo. Dirección general de fiscalidad y Unión aduanera. Disponible en: <http://pdfs.wke.es/9/1/4/4/pd0000119144.pdf> [Consulta 10 de junio de 2023]

Unión Europea (2018). Directiva (UE) 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, núm.139, 5 de junio de 2018. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2018-80963>

Val, Z. (2021). Código de Buenas Prácticas Profesionales Tributarios. International Business School. Disponible en: <https://eiposgrados.com/blog-dpo/codigo-de-buenas-practicas-profesionales-tributarios/> [Consulta 21 de junio de 2023]

## **Anexo I. Listado de empresas adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias (actualizado a 14 de junio de 2023)**

ABENGOA, S. A.  
ABERTIS HOLDCO, S. A. (GRUPO)  
ACCIONA, S. A. (GRUPO)  
ACERINOX, S. A.  
ACS, S. A.  
AENA, S. A.  
AENOR INTERNACIONAL, S. A. U.  
AIAF MERCADO DE RENTA FIJA, S. A. U.  
AIRTIFICIAL INTELLIGENCE STRUCTURES, S. A.  
ALMIRALL, S. A.  
AMADEUS IT GROUP, S. A.  
AMERICAN EXPRESS DE ESPAÑA, S. A.  
ARCELORMITTAL SPAIN HOLDING, S. L. (GRUPO)  
ARMANDO ÁLVAREZ, S. A. (GRUPO)  
ASESORAMIENTO EN PROCEDIMIENTO SANCIONADOR, S. L. U.  
ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE NORMALIZACIÓN  
ATRESMEDIA CORPORACIÓN DE MEDIOS DE COMUNICACIÓN, S. A. AXA  
AURORA VIDA, S. A. DE SEGUROS Y REASEGUROS  
AXA MEDITERRANEAN HOLDING, S. A. U.  
AXA PENSIONES, S. A., ENTIDAD GESTORA DE FONDOS DE PENSIONES  
AXA SEGUROS GENERALES, S. A. DE SEGUROS Y REASEGUROS  
AXPE CONSULTING, S. L.  
BANCA MARCH, S. A. (GRUPO)  
BANCO BILBAO VIZCAYA ARGENTARIA, S. A. (BBVA)  
BANCO DE CRÉDITO SOCIAL COOPERATIVO, S. A.  
BANCO ESPAÑOL DE CRÉDITO, S. A. (BANESTO)  
BANCO POPULAR ESPAÑOL, S. A.  
BANCO DE SABADELL, S. A.  
BANCO DE SANTANDER, S. A.  
BANKIA, S. A. (GRUPO)  
BANKINTER, S. A. (GRUPO)  
BIOHOPE SCIENTIFIC SOLUTIONS FOR HUMAN HEALTH, S. L.  
BIOSEARCH, S. A.  
BME CLEARING, S. A. U.  
BME POST TRADE SERVICES, S. A. U.  
BME REGULATORY SERVICES, S. A. U.  
BOLSAS Y MERCADOS ESPAÑOLES GROUP SERVICES, S. A. U.  
BOLSAS Y MERCADOS ESPAÑOLES INNOVA, S. A.  
BOLSAS Y MERCADOS ESPAÑOLES MARKET DATA, S. A.  
BOLSAS Y MERCADOS ESPAÑOLES SERVICIOS CORPORATIVOS, S. A.  
BOLSAS Y MERCADOS ESPAÑOLES SISTEMAS DE NEGOCIACIÓN, S. A.  
BOLSAS Y MERCADOS ESPAÑOLES, SOCIEDAD HOLDING DE MERCADOS Y SISTEMAS FINANCIEROS, S. A.  
BP ESPAÑA, S. A. U.  
BP GAS EUROPE, S. A. U.  
BANCA MARCH, S. A. (GRUPO)  
BANCO BILBAO VIZCAYA ARGENTARIA, S. A. (BBVA)

BANCO DE CRÉDITO SOCIAL COOPERATIVO, S. A.  
BANCO ESPAÑOL DE CRÉDITO, S. A. (BANESTO)  
BANCO POPULAR ESPAÑOL, S. A.  
BANCO DE SABADELL, S. A.  
BANCO DE SANTANDER, S. A.  
BANKIA, S. A. (GRUPO)  
BANKINTER, S. A. (GRUPO)  
BIOHOPE SCIENTIFIC SOLUTIONS FOR HUMAN HEALTH, S. L.  
BIOSEARCH, S. A.  
BME CLEARING, S. A. U.  
BME POST TRADE SERVICES, S. A. U.  
BME REGULATORY SERVICES, S. A. U.  
BOLSAS Y MERCADOS ESPAÑOLES GROUP SERVICES, S. A. U.  
BOLSAS Y MERCADOS ESPAÑOLES INNOVA, S. A.  
BOLSAS Y MERCADOS ESPAÑOLES MARKET DATA, S. A.  
BOLSAS Y MERCADOS ESPAÑOLES SERVICIOS CORPORATIVOS, S. A.  
BOLSAS Y MERCADOS ESPAÑOLES SISTEMAS DE NEGOCIACIÓN, S. A.  
BOLSAS Y MERCADOS ESPAÑOLES, SOCIEDAD HOLDING DE MERCADOS Y SISTEMAS FINANCIEROS, S. A.  
BP ESPAÑA, S. A. U.  
BP GAS EUROPE, S. A. U.  
BP OIL ESPAÑA, S. A. U.  
BP SOLAR ESPAÑA S. A. U.  
BRICOR, S. A.  
CAIXABANK, S. A.  
CAPITAL ENERGY HOLDING COMPANY, S. A. U.  
CELLNEX TELECOM, S. A. (GRUPO)  
CEMEX ESPAÑA, S. A. (GRUPO)  
CENTRAL LECHERA ASTURIANA, SOCIEDAD AGRARIA DE TRANSFORMACIÓN No 471 DE RESPONSABILIDAD LIMITADA  
CENTRO DE ENSAYOS, INNOVACIÓN Y SERVICIOS, S. L.  
CENTRO DE SEGUROS Y SERVICIOS, CORREDURÍA DE SEGUROS, S. A.  
CEPSA ESPAÑA, S. A.  
CHEP ESPAÑA, S. A.  
CIE AUTOMOTIVE, S. A. (GRUPO)  
CINAMAR, S. A.  
COFARES ESPAÑA, S. A. (GRUPO)  
COFELY ESPAÑA, S. A.  
COMPAÑÍA DE DISTRIBUCIÓN INTEGRAL LOGISTA HOLDINGS, S. A. (GRUPO) COMPAÑÍA LOGÍSTICA DE HIDROCARBUROS, CLH S. A.  
CONFECIONES TERUEL, S. A.  
CONSTRUCCIONES, PROMOCIONES E INSTALACIONES, S. A.  
CORPORACIÓN ALIMENTARIA PEÑASANTA, S. A.  
CORPORACIÓN FINANCIERA ALBA, S. A. (GRUPO)  
CORPORACIÓN HIJOS DE RIVERA, S. L. (GRUPO)  
DIASA INDUSTRIAL, S. A. U.  
DISTRIBUIDORA INTERNACIONAL DE ALIMENTACIÓN, S. A.  
DISTRICLIMA, S. A.  
ECOEMBALAJES ESPAÑA, S. A.  
EDITORIAL CENTRO DE ESTUDIOS RAMÓN ARECES, S. A.

ELANCO VALQUÍMICA, S. A.  
EL CORTE INGLÉS, S. A.  
ELECTRO METALÚRGICA DEL EBRO, S. L.  
ENAGÁS, S. A.  
ENDESA, S. A. (GRUPO)  
ENEL IBERIA, S. R. L.  
ENGIE CARTAGENA, S. L.  
ENGIE CASTELNOU, S. L. U.  
ENGIE ESPAÑA, S. L. U.  
ENGIE SERVICIOS ENERGÉTICOS, S. A.  
ERCROS, S. A.  
ERNST & YOUNG, S. L.  
ERNST & YOUNG ABOGADOS, S. L.  
ERNST & YOUNG SERVICIOS CORPORATIVOS, S. L.  
ESGUEVA, S. A.  
EVENTOS, S. A.  
FERROVIAL, S. A.  
FINANCIERA EL CORTE INGLÉS EFC, S. A.  
FOMENTO DE CONSTRUCCIONES Y CONTRATAS, S. A.  
GAMESA CORPORACIÓN TECNOLÓGICA, S. A. (GRUPO) GARANTHIA PLAN,  
S. L. U.  
GARCÍA-MUNTÉ ENERGÍA, S. L.  
GENERALI ESPAÑA HOLDING DE ENTIDADES DE SEGUROS, S. A. U.  
GESMUNPAL, S. A. U.  
GESTIÓN TRIBUTARIA TERRITORIAL, S. A.  
GIANT BIDCO, S. L.  
GLOBALIA CORPORACIÓN EMPRESARIAL, S. A. (GRUPO) GRIFOLS, S. A.  
GRUPO ALDESA, S. A.  
GRUPO ANTOLIN IRAUSA, S. A. U.  
HIPERCOR, S. A.  
HISPASAT, S. A.  
HP PRINTING AND COMPUTING SOLUTIONS, S. L. U.  
IBERDROLA, S. A.  
IBERDROLA RENOVABLES, S. A.  
IBERIA, LÍNEAS AÉREAS DE ESPAÑA, SOCIEDAD ANÓNIMA OPERADORA  
(Sociedad Unipersonal)  
INDITEX, S. A.  
INDRA SISTEMAS, S. A. (GRUPO)  
INDUSTRIAS DEL VESTIDO, S. A.  
INDUSTRIAS Y CONFECCIONES, S. A.  
INFOBOLSA, S. A. U.  
INFORMÁTICA EL CORTE INGLÉS, S. A.  
INGONDEL S. L.  
INMOBILIARIA COLONIAL, S. A.  
INSTITUTO BOLSAS Y MERCADOS ESPAÑOLES, S.L.U. INVESTRÓNICA, S.A.  
IPM EAGLE DESARROLLOS ESPAÑA, S. L. U.  
IZARO FILMS, S. A.  
JOYE MEDIA, S. L. (GRUPO) (anteriormente IMAGINA MEDIA AUDIOVISUAL  
GRUPO) KUEHNE & NAGEL, S. A.

LAFARGE ÁRIDOS Y HORMIGONES, S. A. U.  
LAFARGE CEMENTOS, S. A. U.  
LEASE PLAN SERVICIOS, S. A. U.  
LIBERTAS 7, S. A.  
LÍNEA DIRECTA ASEGURADORA COMPAÑÍA DE SEGUROS Y REASEGUROS,  
S. A.  
MAHOU, S. A. (GRUPO)  
MAPFRE, S. A.  
MEDIASET ESPAÑA COMUNICACIÓN, S. A.  
MEFF EUROSERVICES, SV, S. A. U.  
MEFF SOCIEDAD RECTORA DEL MERCADO DE PRODUCTOS DERIVADOS,  
S.A.U. MEFF TECNOLOGÍA Y SERVICIOS, S. A. U.  
MERCADONA, S. A.  
MERCADOS CENTRALES DE ABASTECIMIENTO, S. A., S. M. E., M. P.  
(GRUPO) METROVACESA, S. A.  
MICHELIN ESPAÑA PORTUGAL, S. A.  
NATURGY ENERGY GROUP, S. A.  
NEINOR HOMES, S. A.  
NH HOTEL GROUP, S. A.  
NOROTO, S. A. U.  
OHL, S. A. (GRUPO)  
OMI-POLO ESPAÑOL, S. A.  
OPEN FINANCE, S. L.  
ÓPTICA 2000, S. L.  
OPTIO RESEARCH S. L.  
PARINVER, S. A.  
PERFUMES Y COSMÉTICOS GRAN VÍA, S. L. PONTEGADEA INVERSIONES,  
S.L. (GRUPO) PUBLICIDAD PUNTO DE VENTA ECI, S. A. PUBLIECI  
TELEVISIÓN, S. A.  
RED ELÉCTRICA CORPORACIÓN, S. A. (GRUPO) REDEXIS, S. A.  
RENAULT ESPAÑA, S. A.  
RENAULT ESPAÑA COMERCIAL, S. A. RENOVALIA ENERGY GROUP, S. L. U.  
(GRUPO) REPSOL, S. A.  
RUBIÑOS 1860, S. A.  
SACYR VALLEHERMOSO, S. A.  
SANEAMIENTOS DE CÓRDOBA, S. A.  
SEAT, S. A.  
SEFOCAL S. A. SERVICIOS FORESTALES DE CASTILLA Y LEÓN (GRUPO  
SEFOSA) SEFOEX, S. A. SERVICIOS FORESTALES DE EXTREMADURA  
(GRUPO SEFOSA) SEFOSA ISLAS CANARIAS S. L. UNIPERSONAL (GRUPO  
SEFOSA)  
SEFOSA OBRAS Y SERVICIOS AMBIENTALES, S. A. (GRUPO SEFOSA)  
SEGUROS EL CORTE INGLÉS, VIDA, PENSIONES Y REASEGUROS, S. A.  
SEINVE, S. A.  
SFERA JOVEN, S. A.  
SGS TECNOS, S. A. (GRUPO)  
SIEMENS ENERGY, S. A.  
SIEMENS HOLDING, S. L.  
SOCIEDAD ANDALUZA PARA EL DESARROLLO DE LAS  
TELECOMUNICACIONES, S. A.

SOCIEDAD DE BOLSAS, S. A.  
SOCIEDAD ESTATAL LOTERÍAS Y APUESTAS DEL ESTADO S.M.E., S.A.  
SOCIEDAD DE GESTIÓN DE LOS SISTEMAS DE REGISTRO, COMPENSACIÓN  
Y LIQUIDACIÓN DE VALORES, S. A. U.  
SOCIEDAD RECTORA DE LA BOLSA DE VALORES DE BARCELONA, S. A. U.  
SOCIEDAD RECTORA DE LA BOLSA DE VALORES DE BILBAO, S. A. U.  
SOCIEDAD RECTORA DE LA BOLSA DE VALORES DE MADRID, S. A. U.  
SOCIEDAD RECTORA DE LA BOLSA DE VALORES DE VALENCIA, S. A. U.  
SUPERCOR, S. A.  
TÉCNICAS REUNIDAS, S. A. (GRUPO) TELECOR, S. A.  
TELEFÓNICA, S. A.  
TELEPIZZA GROUP, S. A. U. (GRUPO) TIENDAS DE CONVENIENCIA, S. A.  
TOURMUNDIAL OPERADORES, S. A. UNICAJA BANCO, S. A.  
UNILEVER ESPAÑA, S.A. (GRUPO)  
VIAJES EL CORTE INGLÉS, S. A.  
VIESGO INFRAESTRUCTURAS ENERGÉTICAS, S. L.  
VIESGO INFRAESTRUCTURAS ENERGÉTICAS, S. L. (GRUPO) VISUAL  
TRADER SYSTEMS, S. L.  
VODAFONE ESPAÑA, S. A. U.  
WEBHELP EL PINILLO, S. L. U.

## **Anexo II. Listado de criterios para analizar el grado de cumplimiento del “Informe Anual de Transparencia Fiscal para empresas adheridas al Código de Buenas Prácticas”**

- 0. Explicación motivos por los que se presenta informe
- A. ESTRUCTURA Y ACTIVIDAD INTERNACIONAL DEL GRUPO
  - A.1 Explicación y descripción de las principales líneas de negocio del grupo
  - A.2 Ubicación geográfica y dimensión de cada una de las líneas de negocio
- B. PRESENCIA EN PARAÍOS FISCALES
  - B.1 Descripción de la tipología de las actividades y funciones desarrolladas en estos territorios
  - B.2 Justificación de estas actividades en estos territorios y riesgos
- C. TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL Y ADUANERA
  - C.1 FINANCIACIÓN
    - C.1.1 Descripción de los aspectos principales de la estructura de financiación del grupo
    - C.1.2 Explicación de la utilización de las condiciones de prestación de los servicios de cash pooling
    - C.1.3 Descripción de la política general del grupo en relación con la utilización de instrumentos financieros derivados
    - C.1.4 Descripción de la política general del grupo en relación con el reparto de dividendos
  - C.2 GESTIÓN DE LA PROPIEDAD INDUSTRIAL E INTELECTUAL
    - C.2.1 Descripción de los principales intangibles del grupo y dónde se localizan los centros dedicados a actividades de investigación y desarrollo.
    - C.2.2 Descripción de los principales acuerdos de creación, adquisición, licencia y cesión de intangibles vigentes en el ejercicio
  - C.3 SERVICIOS INTRAGRUPPO
    - C.3.1 Descripción de los servicios prestados por entidades del grupo a otras entidades del mismo
    - C.3.2 Descripción de la existencia de servicios “bajo demanda” o “a disposición” y “de bajo valor añadido”
    - C.3.3 Descripción de la forma de determinar las retribuciones de los citados servicios intragrupo y del método de valoración elegido.
    - C.3.4 Explicación de si el grupo dispone de una “central de compras” y, en su caso, de su funcionamiento y remuneración.
  - C.4 OPERACIONES DE COMERCIO EXTERIOR DE BIENES Y SERVICIOS
    - C.4.1 Descripción de la organización de las operaciones de comercio exterior
  - C.5 GRADO DE CONGRUENCIA CON LOS PRINCIPIOS Y ACCIONES BEPS
    - C.5.1 Explicación del grado de congruencia con los principios y acciones BEPS
    - C.5.2 Explicación de operaciones o hechos que puedan dar lugar a dobles deducciones de gasto, doble aprovechamiento de beneficios fiscales...
    - C.5.3 Explicación acuerdos relativos a: aplicación de regímenes fiscales preferenciales, Apas, ajustes a la baja de los beneficios, establecimientos permanentes, sociedades canalizadoras de renta
- D. CAMBIOS SIGNIFICATIVOS EN ESTRUCTURAS HOLDING Y SUBHOLDING
  - D.1 Explicación de la realización de cambios significativos en las estructuras *holding* y *subholding*
  - D.2 Explicación de las operaciones y motivos económicos en las estructuras *holding* y *subholding*
- E. OPERACIONES SOCIETARIAS MÁS SIGNIFICATIVAS

E.1 Explicación de las operaciones societarias más significativas, incluyendo sucursales y establecimientos permanentes (adquisición de negocios)

#### F. ESTRATEGIA FISCAL DEL GRUPO APROBADA POR LOS ÓRGANOS DE GOBIERNO

F.1 Descripción de la estrategia fiscal del grupo y cómo se determina

F.2 Responsable de la estrategia fiscal y dónde está recogida

F.3 Definición de medidas de control interno con el fin de que los empleados conozcan y apliquen dicha estrategia

#### G. CATÁLOGO DE OPERACIONES FISCALES SOMETIDAS AL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN

G.1 Explicación de cómo se determinan las operaciones de especial riesgo fiscal cuya aprobación debe someterse al Consejo de Administración y quién lo determina

G.2 Explicación de qué medidas de control interno se aplican para garantizar que todas las operaciones que requieren aprobación del Consejo se acuerdan por el mismo

G.3 Explicación de la supervisión de forma periódica de la efectividad de las medidas de control

#### H. INSTRUCCIONES EN MATERIA DE PREVENCIÓN DE OPERACIONES ILÍCITAS, BLANQUEO O ALZAMIENTO DE BIENES

H.1 Explicación de si dispone de instrucciones internas en materia de prevención de operaciones ilícitas, de blanqueo o de alzamiento de bienes y quién es el responsable

H.2 Explicación de si esas instrucciones accesibles a todo el personal y cómo puede accederse a las mismas

H.3 Explicación de las medidas de control interno que aplica para garantizar que dichas instrucciones se cumplan

H.4 Breve descripción de dichas instrucciones

#### I. OTRAS CUESTIONES

I.1 Explicación de los principales litigios fiscales existentes

I.2 Explicación de las consultas tributarias presentadas por la entidad en el ejercicio, que puedan afectar a su tributación en España

I.3 Explicación de si alguna de las entidades de su grupo participa en programas de cumplimiento cooperativo

I.4 Reproducción, en su caso, de la mención de aspectos fiscales a incluir en el informe de gestión o integrado de la entidad. (Nota de gobierno fiscal corporativo)

## Anexo III. Relación del trabajo con los Objetivos de Desarrollo Sostenible de la Agenda 2030



Los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) constituyen un llamamiento universal a la acción para mejorar el bienestar social. Según Green Globe, “los ODS representan los principios básicos para poner fin a la pobreza, proteger el planeta y garantizar que todas las personas gocen de paz y prosperidad.” Fue el 25 de septiembre de 2015, cuando todos los Estados Miembros de las Naciones Unidas aprobaron 17 Objetivos como parte de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, en la cual se establece un plan para alcanzar los Objetivos en 15 años a través de 169 metas que sirven de guía para poder alcanzar los citados objetivos. En esta hoja de ruta, el sector privado supone una pieza fundamental y constituye una oportunidad sin precedentes para alinear los objetivos de un negocio con los de la equidad y la sostenibilidad (Pacto Mundial, s.f).

En lo que respecta al presente trabajo, los ODS están muy presentes en el mismo, puesto que se analiza una iniciativa que pretende fomentar la transparencia fiscal, disciplina que se engloba dentro de la responsabilidad social corporativa (RSC), buscando una mejora social y el correcto funcionamiento del sistema tributario con el objetivo de alcanzar una sociedad más igualitaria.

Considerando los ODS como una iniciativa de Responsabilidad Fiscal más, se tratan en el apartado 2.1 del presente trabajo. Sin embargo, de forma específica el trabajo se relaciona con los ODS 1, 2, 3, 4, 5, 9, 10, 11, 16 y 17.

	Alto	Medio	Bajo	No procede
ODS 1 Fin de la pobreza	X			
ODS 2 Hambre cero			X	
ODS 3 Salud y bienestar			X	
ODS 4 Educación de calidad			X	
ODS 5 Igualdad de género		X		
ODS 6 Agua limpia y saneamiento				X
ODS 7 Energía asequible y no contaminante				X
ODS 8 Trabajo decente y crecimiento económico				X
ODS 9 Industria, innovación e infraestructuras			X	
ODS 10 Reducción de las desigualdades		X		
ODS 11 Ciudades y comunidades sostenibles			X	
ODS 12 Producción y consumo responsables				X
ODS 13 Acción por el clima				X
ODS 14 Vida submarina				X
ODS 15 Vida de ecosistemas terrestres				X
ODS 16 Paz, justicia e instituciones sólidas	X			
ODS 17 Alianzas para lograr objetivos	X			

Tabla 12: Relación del TFG con los ODS. Fuente: Elaboración propia

Respecto al ODS 1 – Fin de la pobreza, destaca el impacto que tiene el sistema tributario español para contribuir a la meta 1.4 – Garantía de acceso a servicios básicos y recursos financieros o 1.3 – Implantación de sistemas de protección social ya que según los fondos recaudados y la manera en que se inviertan los mismos se pueden establecer programas que traten de ofrecer recursos a aquellos que lo necesiten. Para que estos programas se lleven a cabo y alcancen sus objetivos con éxito, es imprescindible que exista una cultura empresarial que favorezca una correcta declaración de los impuestos y otros tributos por parte de las empresas que constituyen un alto porcentaje de la totalidad de la contribución tributaria. Respecto al ODS 2 – Hambre cero, podemos establecer una relación más indirecta relativa a la meta 2.A – Aumento de inversiones en agricultura, puesto que está íntimamente relacionada con una correcta gestión de los impuestos que permitirá realizar inversiones en diferentes materias.

De la misma manera ocurre con el ODS 3 – Salud y bienestar y el ODS 4 – Educación de calidad, ya que, a mayor recaudación, más ayudas económicas se podrán destinar a la educación y la salud. Algunas de las metas relacionadas son: 3.B – Apoyo a la I+D de vacunas y medicamentos esenciales, 3.C – Aumento de la financiación del sistema sanitario, 4.2 – Asegurar el acceso y calidad de la educación pre-escolar y 4.B – Aumento de becas para enseñanza superior.

El ODS 5 – Igualdad de género se promueve en la transparencia fiscal; los informes que emiten las empresas deben contener información sobre los gastos atribuidos a los salarios de los trabajadores y por consecuencia, quedará reflejada la existencia o no de igualdad salarial entre mujeres y hombres. Además, muchas de las grandes empresas que conforman la muestra disponen de planes de igualdad y protocolos de prevención del acoso sexual que impulsan la equidad entre hombres y mujeres en el lugar de trabajo, prácticas que se pueden relacionar a su vez con el ODS 10 – Reducción de desigualdades, más concretamente en la meta 10.4 – Adopción de políticas fiscales, salariales y de protección social.

Otro ODS a tener en cuenta es el 9 – Industria, Innovación e Infraestructura, más concretamente las metas 9.3 – Aumento del acceso PYMES a servicios financieros y cadenas de valor y 9.B – Desarrollo de la tecnología, investigación e innovación, de nuevo, una correcta gestión tributaria se traducirá en la oportunidad de destinar fondos a dichas causas. Tal y como se ha mencionado anteriormente ODS 11 – Ciudades y comunidades sostenibles se encuentra relacionado de la misma manera que el 9. Como ocurre en el caso de la meta 11.2 – Proporcionar el acceso a transporte público.

En términos de transparencia, el Objetivo 16 – Paz, justicia e instituciones sólidas, es el que presenta mayor relación, como se ha mencionado anteriormente en el apartado 2.1 del presente trabajo. Concretamente este TFG se centra en las siguientes metas propuestas según la Estrategia 2030: 16.4 – Reducción de las corrientes financieras y de armas ilícitas, 16.5 – Reducción de la corrupción y soborno, 16.6 – Creación de instituciones eficaces y transparentes y 16.10 – Acceso a información y libertades fundamentales. La emisión de informes de transparencia fiscal con el objetivo de crear una relación cooperativa entre la administración pública y las empresas contribuyentes favorece el acceso a información que presenta la meta 10. Asimismo, este informe trata de luchar contra el blanqueo de capitales y la evasión de impuestos, los cuales se engloban en la meta 4 y 5. En conclusión, la meta 16.6 es el objetivo general de la iniciativa que plantea el CBPT de crear entidades más transparentes hacia la sociedad.

Por último, el ODS 17 – Alianzas para lograr los objetivos es de especial relevancia, ya que al colaborar se crean sinergias que facilitan el cumplimiento de las metas. En concreto, la meta 17.1 – Movilización de los recursos domésticos para recaudación fiscal o 17.17 – Fomento de alianzas público-privadas como es el caso del CBPT que busca alcanzar una sinergia entre las dos partes y así beneficiarse ambas. La administración dispone de acceso a información fiable que favorecerá su desempeño y las empresas tendrán oportunidad de resolver posibles litigios.