



---

**Universidad de Valladolid**

**Facultad de Ciencias Económicas  
y Empresariales**

**Trabajo de Fin de Grado**

**Grado en Administración y Dirección  
de Empresas.**

**Compliance Tributario**

Presentado por:

***Eva Agúndez de Juan***

Tutelado por:

***M.<sup>a</sup> José Prieto Jano***

*Valladolid, 26 de Julio de 2022*

## RESUMEN

En los últimos años, se han ido elaborando en Europa diversas normas y directrices para la creación de un sistema de gestión del cumplimiento tributario, con el objetivo de unificar los sistemas fiscales y los tipos impositivos de los Estados Miembros. La base de este sistema es el concepto de *compliance* tributario. En España, en el año 2010, se comienzan a desarrollar medidas para mejorar las relaciones de la Agencia Tributaria con las entidades públicas y privadas. La elaboración de la norma UNE 19602 de Sistemas de Gestión de Compliance Tributario abre el camino para la implantación del *compliance* en las empresas españolas, concretamente en grandes compañías pertenecientes al IBEX 35. El cumplimiento de las normas fiscales y tributarias supone, a largo plazo, una mayor seguridad jurídica y transparencia en las entidades.

**Palabras clave:** *compliance* tributario, sistema de gestión tributario, transparencia, responsabilidad fiscal.

**Códigos JEL:** H73, K34, K42

## ABSTRACT

In recent years, various standards and guidelines have been developed in Europe for the creation of a tax compliance management system, with the aim of unifying the tax systems and tax rates of the Member States. The basis of this system is the concept of tax compliance. In Spain, in 2010, measures began to be developed to improve the Tax Agency's relations with public and private entities. The development of the UNE 19602 standard on Tax Compliance Management Systems opens the way for the implementation of compliance in Spanish companies, specifically in large companies belonging to the IBEX 35. Compliance with fiscal and tax regulations means, in the long term, greater legal certainty and transparency for companies.

**Key words:** tax compliance, tax management system, transparency, fiscal responsibility.

**JEL Codes:** H73, K34, K42

## ÍNDICE

<b>1. INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>4</b>
1.1. Justificación del tema.....	4
1.2. Objetivos y metodología. ....	5
1.3. Relación con el Grado de Administración y Dirección de Empresas....	6
<b>2. MARCO TEÓRICO</b> .....	<b>6</b>
2.1. Antecedentes del cumplimiento tributario.....	6
2.2. Compliance tributario en Europa. ....	8
2.3. Compliance tributario en España.....	12
<b>3. BUENAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS</b> .....	<b>14</b>
3.1. El Código de Buenas Prácticas Tributarias. ....	15
3.1.1. Buenas prácticas fiscales recogidas en el CBPT. ....	16
3.1.1.1. Transparencia, buena fe y cooperación con la Agencia Tributaria en la práctica fiscal.....	16
3.1.1.2. Transparencia y seguridad jurídica en la aplicación e interpretación de las normas tributarias por parte de la Agencia Tributaria. 16	
3.1.1.3. Reducción de la litigiosidad y evitación de conflictos. ....	17
3.2. Buen Gobierno Corporativo. ....	17
3.2.1. Ley de Sociedades de Capital. ....	18
3.2.2. El Código CNMV de Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas. 19	
3.3. Marco de Control de Riesgos Fiscales (Tax Control Frameworks) ....	20
<b>4. NORMA UNE 19602: SISTEMAS DE GESTIÓN DE COMPLIANCE TRIBUTARIO</b> .....	<b>20</b>
4.1. Fases de un sistema de gestión de compliance tributario.....	21
4.1.1. Planificación.....	22
4.1.2. Implantación. ....	22
4.1.3. Evaluación del desempeño.....	23
4.1.4. Mejora.....	23
<b>5. ANÁLISIS DE RESPONSABILIDAD FISCAL EN EMPRESAS DEL IBEX- 35 (2016-2020)</b> .....	<b>23</b>
5.1. Análisis por categorías.....	24
5.2. Análisis por sectores.....	28
5.2.1. Características comunes de las empresas cumplidoras. ....	33
<b>6. CONCLUSIONES</b> .....	<b>36</b>
<b>7. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	<b>37</b>

## ÍNDICE DE CUADROS

Cuadro 2.1. Evolución de la normativa de la Unión Europea sobre cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.....	10
Cuadro 5.2. Clasificación de empresas del IBEX 35 por sectores y subsectores.....	29
Cuadro 5.3. Comparación de indicadores de las empresas cumplidoras en el año 2020.....	34

## ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 4.1. Fases de un sistema de gestión de compliance tributario.....	21
--	----

## ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 5.1. Evolución de las categorías de responsabilidad fiscal de las empresas del IBEX 35 (2016-2020) .....	25
Gráfico 5.2. Evolución de las categorías transparente, translúcida y opaca (2014-2021) .....	28
Gráfico 5.3. Evolución de la responsabilidad fiscal de los sectores del IBEX 35 (2016-2020) .....	31

## ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 5.1. Clasificación de empresas del IBEX 35 por categorías (2016-2020).....	25
Tabla 5.2. Puntuaciones medias de los sectores del IBEX 35 (2016-2020) ...	30

# 1. INTRODUCCIÓN

## 1.1. Justificación del tema.

El interés de este trabajo surge por la necesidad de dar a conocer una norma que trata de implantar un nuevo sistema de gestión tributaria, norma que a pesar de llevar en vigor dos años en nuestro país, es desconocida para la mayoría de los profesionales de este ámbito, organismos públicos y empresas, independientemente de su tamaño y actividad.

Con el estudio de este sistema de gestión se pretende conseguir que empresas y organismos públicos conozcan y apliquen la norma, durante los próximos años, para evitar incurrir en riesgos fiscales y tributarios.

El riesgo asociado al incumplimiento de las obligaciones tributarias ha ganado importancia en los últimos años. Esto ha obligado a las Administraciones Públicas a crear sistemas tributarios que controlen el cumplimiento de dichas obligaciones por parte de los contribuyentes.

De esta manera surge el *compliance tributario*, recogido en nuestro país, en la norma UNE 19602: *Sistemas de gestión de compliance tributario. Requisitos con orientación para su uso*, de febrero de 2019, elaborada por la Asociación Española de Normalización (AENOR). Esta medida es complementaria al *compliance* penal en las empresas, dado que este último no resulta suficiente para evitar y prevenir los numerosos riesgos de incurrir en delitos fiscales contra la Hacienda Pública.

La implantación de un sistema de *compliance* tributario proporcionará a las organizaciones herramientas para el control fiscal y la responsabilidad tributaria, que resultarán fundamentales para las mismas, dado que unifica en una norma todos las obligaciones fiscales y tributarias que debe cumplir cualquier organismo público o privado.

Esta norma supone un cambio sustancial en el ámbito tributario, y un gran avance en materia de autorregulación, autogobierno, responsabilidad corporativa y cultura ética empresarial.

La principal razón para la elección de este tema ha sido lo novedosa de la norma, el desconocimiento de la misma, y especialmente, la necesidad de su implantación en los ámbitos públicos, empresariales y concretamente en el ámbito educativo, ya que, debido a la juventud de la norma no se ha tratado a lo largo del Grado.

## **1.2. Objetivos y metodología.**

El principal objetivo de este trabajo es conocer y analizar el concepto de *compliance* tributario y la nueva visión de cooperación entre las diferentes administraciones tributarias y las empresas de la Unión Europea. Para ello, se va a analizar dicho concepto desde sus orígenes y los distintos antecedentes que existen tanto en Europa como en España, hasta la aparición de normas y directrices que lo regulan legalmente

Además, se examinará la implementación del *compliance* tributario en España y la principal norma que lo regula.

Para finalizar, se estudiará la aplicación de este sistema tributario en las empresas pertenecientes al IBEX 35, cuyo objetivo será analizar el impacto económico, fiscal y legal que tiene la implantación del cumplimiento tributario en estas entidades.

Para la elaboración de este trabajo se ha utilizado principalmente el manual “Prácticum Compliance Tributario”, además de la Norma UNE: 19602, mencionada anteriormente. Además, en la realización del análisis de las empresas del IBEX 35, los datos se han obtenido de los informes y rankings de responsabilidad fiscal publicados por la Fundación Haz.

### **1.3. Relación con el Grado de Administración y Dirección de Empresas.**

El objetivo del Grado de Administración y Dirección de Empresas es formar profesionales que desempeñen tareas de dirección, gestión, asesoramiento y evaluación en organizaciones públicas o privadas que se lleven a cabo en el ámbito global de la organización.

Con este trabajo se profundizará más en el área de la fiscalidad de la empresa, tratada en las asignaturas de Régimen Fiscal de la Empresa I y II, fundamental para conocer el sistema tributario de nuestro país y sus riesgos.

La motivación para la elección del tema, además de la ampliación de los conocimientos en materia fiscal proporcionados a lo largo del grado, se debe a la gran proyección en el ámbito empresarial del cumplimiento tributario en la actualidad.

## **2. MARCO TEÓRICO.**

### **2.1. Antecedentes del cumplimiento tributario.**

El riesgo de los órganos de gobierno de las empresas y organismos públicos de incurrir en riesgos de responsabilidad tributaria siempre ha estado presente. En los últimos años estos riesgos han aumentado debido a la constante modificación de leyes y reglamentos en el ámbito fiscal. A esto se le une el riesgo que supone cometer un delito contra la Hacienda Pública, la dificultad de las interpretaciones legales y jurídicas de las normas tributarias, el aumento de las obligaciones tributarias debido a la complejidad del sistema tributario, o las transacciones transfronterizas. Éstas últimas resultan un problema complejo debido a la diferencia de tipos impositivos entre Estados, por lo que se crea la necesidad de coordinar el cumplimiento tributario entre diferentes territorios, por parte de los Estados miembros de la Unión Europea.

En la medida que los organismos o entidades son cada vez más grandes, tienen un mayor volumen de negocio, dichas obligaciones fiscales y tributarias se incrementan. En consecuencia, resulta más difícil el cumplimiento de dichas obligaciones, ya sea por el desconocimiento o por la falta de personal especializado en este ámbito.

Todo esto hace necesaria la creación e implantación en los organismos de un sistema de gestión de los riesgos tributarios, a través del aumento de la seguridad jurídica y la imposición de prácticas tributarias responsables, que ayuden a identificar y prevenir los riesgos fiscales.

Para ello, se crea el *compliance* penal regulado en el artículo 31 bis del Código Penal. Gracias al cual, el Estado puede sancionar actos que afecten al orden normativo o que atenten contra el Código Penal de nuestro país, es decir, actos en los que personas físicas o jurídicas incurran en responsabilidad penal. No obstante, el *compliance* penal no es suficiente para abordar cada riesgo fiscal existente, por lo que surge la necesidad de un sistema tributario más amplio y eficaz.

Así aparece la figura del *Tax Compliance*, “que funciona como un mecanismo de prevención del incumplimiento jurídico-tributario de las empresas que desean trabajar con la mayor seguridad jurídica posible, sin que de su actividad puedan derivar costes ni sanciones” (Pareja, 2018, pp. 152-165)

Desde principios de la década de los 2000, se han ido elaborando diferentes normas, directivas y reglamentos que dan cabida a todos los aspectos fundamentales del *compliance* tributario, con la finalidad de asegurar el cumplimiento tributario y minimizar los riesgos fiscales.

Estas iniciativas y actuaciones se han emprendido en la Unión Europea con el impulso de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, cuyas siglas son OCDE. Posteriormente, las instituciones españolas han incorporado en sus normas tributarias estos aspectos, hasta implantar el

*compliance* tributario en España a través de la norma UNE 19602 de Sistemas de gestión de *compliance* tributario que se desarrollará a lo largo de este trabajo.

## **2.2. Compliance tributario en Europa.**

La globalización y el desarrollo de los negocios en Europa se han intensificado en los últimos años, lo que ha obligado a unificar y conciliar las legislaciones y el marco normativo de los gobiernos europeos, para prevenir los riesgos que se puedan suceder del incumplimiento de las obligaciones.

Los procedimientos que se han llevado a cabo para resolver estos problemas y poner en marcha acciones para afrontarlos, han surgido del trabajo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, que trabaja juntamente con los Estados miembros para aprovechar las ventajas de la cooperación entre países y coordinación de sus políticas.

A nivel internacional, el *compliance* se empieza a tratar en la Declaración de Seúl de 2006 del Foro de Administraciones Tributarias de la OCDE (*Forum on Tax Administration*<sup>1</sup>) y el Seminario de Boston de la Asociación Fiscal Internacional<sup>2</sup> de 2012. En ellos, tratan la necesidad de adaptación a los cambios en los distintos sistemas tributarios y se plantean transformaciones en la política fiscal, como la relación de cooperación entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, mejorando de esta manera las relaciones con empresas y organismos.

Posteriormente en septiembre de 2013, estos foros se complementan con la publicación del I Plan de Acción BEPS de la OCDE (*Base Erosion and Profit Shifting*), un Plan que consta de 15 acciones<sup>3</sup> cuyo fin es lidiar con las prácticas

---

<sup>1</sup> (FTA) Organización que reúne a especialistas en Administración Tributaria, incluidos a los miembros de la OCDE y del G20, con la finalidad de discutir y proponer nuevas ideas para mejorar la eficiencia y efectividad de la Administración Tributaria.

<sup>2</sup> (IFA) Organización internacional no gubernamental encargada del estudio de asuntos fiscales internacionales.

<sup>3</sup> Las 15 acciones del Plan BEPS se desarrollan en el informe Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (2015): <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

de elusión fiscal a nivel internacional. Esta iniciativa es el resultado de la unión de Ministros de Hacienda de más de 60 países pertenecientes a la OCDE, a través de foros y reuniones, respaldados por los líderes del G20 en la Cumbre de San Petersburgo de 2013. Algunas de las acciones que se pueden encontrar en este plan son, por ejemplo, limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y el traslado de beneficios (acción 4), combatir las prácticas fiscales perniciosas (acción 5) o impedir la utilización abusiva de convenios fiscales (acción 6).

Tras la crisis económica mundial, el plan BEPS ha suscitado numerosos problemas que han mermado el buen funcionamiento del sistema tributario, debido a las diferencias de los tipos impositivos que soportan las empresas y organismos nacionales frente a las multinacionales. Sin embargo, en 2015 se publica una mejora del paquete BEPS de la OCDE/G20, en la Cumbre del G20 de Antalya, con nuevas acciones que mejoran los estándares impositivos internacionales.

En paralelo a las labores a nivel internacional, desde la Unión Europea se desarrollan directivas para regular el *compliance* tributario, previamente inexistente. Éstas se van modificando asiduamente con la finalidad de establecer un sistema de *compliance* tributario eficiente.

Conjuntamente, en 2016 se crean unas orientaciones para un Código del Contribuyente Europeo redactado por Estados miembros de la Unión Europea en el que se fijan principios que reúnen los derechos y obligaciones de los contribuyentes y las administraciones tributarias en Europa.

En el cuadro que se presenta a continuación se desarrolla la evolución de la normativa de la Unión Europea sobre cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, mediante directivas denominadas DAC<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> Siglas de “*Directive on Administrative Cooperation*”, directivas que obligan a los miembros de la Unión Europea a compartir información en los periodos impositivos después del 1 de Enero de 2014. El número de la directiva se refiere a las veces que se ha modificado dicha directiva.

Cuadro 2.1. Evolución de la normativa de la Unión Europea sobre cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.

Actos		Rasgos principales
<p><b>DAC 1</b></p> <p>Directiva (UE) 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011</p>	<p>Relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la directiva 77/799/CEE</p>	<p>Establece normas y procedimientos, algunos de ellos electrónicos, de cooperación entre los Estados miembros y la Comisión para intercambiar información tributaria, para la evaluación y coordinación.</p> <p>En este sentido, los Estados están obligados a intercambiar información de forma automática cuando otro Estado miembro la requiera.</p>
<p><b>DAC 2</b></p> <p>Directiva (UE) 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014</p>	<p>Modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad.</p>	<p>Esta modificación adapta a la Ley de cumplimiento fiscal de cuentas en el extranjero (FATCA) para elaborar una norma única internacional para el intercambio automático de información fiscal.</p> <p>Recomienda a los Estados miembros que exijan a sus instituciones financieras que apliquen normas de comunicación de información compatibles con las establecidas en el Estándar común de comunicación de información de la OCDE.</p> <p>Elabora una lista única por Estado miembro de instituciones financieras no obligadas a comunicar información y de cuentas excluidas.</p>
<p><b>DAC 3</b></p> <p>Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015</p>	<p>Modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad.</p>	<p>Determina que, debido a la uniformidad y eficacia requeridas, la cooperación administrativa puede lograrse mejor a escala de la Unión.</p> <p>Obliga a los Estados miembros a adoptar todas las medidas necesarias para suprimir cualquier obstáculo que pueda dificultar un intercambio de información automático y obligatorio que sea eficaz, sobre los acuerdos previos con efecto transfronterizo.</p> <p>Promueve establecer disposiciones específicas para la creación de un repertorio central, en el que los Estados miembros almacenarían la información en lugar de intercambiarla por correo electrónico.</p>
<p><b>DAC 4</b></p> <p>Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016</p>	<p>Modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad.</p>	<p>Establece que las autoridades tributarias precisan información sobre los grupos de empresas multinacionales, para poder reaccionar frente a las prácticas fiscales perniciosas mediante cambios en la legislación o efectuando auditorías fiscales.</p> <p>Estos grupos deben facilitar cada año y para cada territorio fiscal en el que operen, el importe de sus ingresos y los beneficios antes del impuesto sobre la renta.</p>

<p><b>DAC 5</b></p> <p>Directiva (UE) 2016/2258 del Consejo, de 6 de diciembre de 2016</p>	<p>Modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que se refiere al acceso de las autoridades tributarias a información contra el blanqueo de capitales</p>	<p>Garantiza que las autoridades fiscales puedan acceder a la información, documentos y mecanismos sobre la lucha contra el blanqueo de capitales para que se pongan en marcha todas las formas de cooperación administrativa establecidas por la Directiva 2011/16/UE</p> <p>El acceso a esta información en poder de las entidades en el marco de la cooperación administrativa en materia tributaria garantizaría que las autoridades tributarias estén mejor preparadas para luchar de manera más eficaz contra la evasión y el fraude fiscales.</p>
<p><b>DAC 6</b></p> <p>Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018</p>	<p>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.</p>	<p>La comunicación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva puede contribuir de forma eficaz a los esfuerzos por crear un entorno de equidad tributaria en el mercado interior.</p> <p>Se elabora un listado de las características y elementos de las operaciones que presentan indicios de elusión o fraude fiscal denominado “señas distintivas”.</p> <p>Se establece la obligación de que los intermediarios informen a las autoridades tributarias sobre determinados mecanismos transfronterizos que potencialmente podrían utilizarse para prácticas de planificación fiscal abusiva.</p>
<p><b>DAC 7</b></p> <p>Directiva (UE) 2021/514 del Consejo, de 22 de marzo de 2021</p>	<p>Modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad</p>	<p>Se incorporan nuevas normas para mejorar la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y hacer frente a los retos que plantea la economía de plataformas digitales. Los operadores de dichas plataformas deben a comunicar los ingresos y las rentas obtenidos por los vendedores en sus plataformas</p> <p>Se aplica a las plataformas digitales situadas tanto dentro como fuera de la UE, permitiendo que las autoridades tributarias nacionales adquieran información de los ingresos obtenidos a través de las plataformas digitales y determinen las obligaciones fiscales pertinentes.</p>

Fuente: *Elaboración propia a partir de información obtenida del CISS Fiscal.*<sup>5</sup>

<sup>5</sup> CISS Fiscal es una base de datos especializada en materia fiscal que ofrece información diaria sobre cualquier aspecto relacionado con el sistema tributario.

<https://cissfiscal.ciss.es/content/Inicio.aspx>

### 2.3. **Compliance tributario en España.**

En España, la primera actuación relativa al *compliance* tributario es la publicación del Código de Buenas Prácticas Tributarias en 2010, en colaboración con el Foro de Grandes Empresas<sup>6</sup>. Su principal objetivo es establecer una relación cooperativa entre la Agencia Tributaria y los organismos que lo requieran, basada en la transparencia, buena fe y confianza entre las partes, en la práctica fiscal empresarial. Contiene recomendaciones flexibles que permiten a las entidades adaptarlas a sus particularidades.

En el año 2015, entra en vigor la Ley Orgánica 1/2015 por la que se reforma el Código Penal, en la que se incorpora un nuevo marco de responsabilidad penal para las personas jurídicas, determinado por la existencia de un régimen de suspensión más flexible y eficaz.

Ese mismo año, se modifica además el Real Decreto Legislativo 1/2010, por el que se reestructura la Ley de Sociedades de Capital por la Ley 31/2014, aumentando la responsabilidad de los miembros del consejo de Administración e incluyendo el riesgo tributario como parte del sistema de gestión de riesgo de las sociedades cotizadas.

En abril de 2015 se publica la norma UNE-ISO 19600: 2015 de Sistemas de gestión de *compliance*. Esta norma es publicada por la Asociación Española de Normalización (AENOR) e incluye directrices para detectar y gestionar los riesgos que surgen de los posibles incumplimientos de las obligaciones, creando un sistema de gestión de *compliance* eficaz. Según dicha norma el *compliance* es “es el resultado de que una organización cumpla con sus obligaciones, y se hace sostenible introduciéndola en la cultura de la organización y en el comportamiento y actitud de las personas que trabajan en la misma”.

En esta misma norma también se introduce el concepto de Sistema de Gestión de *Compliance* (SGC) o Buen Gobierno, gracias al que se controlará el

---

<sup>6</sup> Órgano de relación cooperativa de los grandes contribuyentes, creado en 2009 para analizar los principales problemas entre las grandes empresas y la Administración Tributaria del Estado.

cumplimiento de la normativa, la responsabilidad penal, las buenas prácticas tributarias y la gestión del riesgo fiscal. Además, establece unos principios básicos para el funcionamiento de este sistema, los cuales son la transparencia, la proporcionalidad y el buen gobierno.

Este nuevo Sistema de Gestión supone un gran progreso para el sistema tributario español, ya que, gracias a su implantación, las organizaciones pueden demostrar el compromiso de cumplir con la normativa, lo que permite reducir o evitar el riesgo de incurrir en delitos fiscales.

Es necesario aclarar, que dichas organizaciones son tanto empresas públicas o privadas, como personas jurídicas que actúan como obligados tributarios dentro de las mismas, con sus propias responsabilidades y actuaciones para cumplir con el principal objetivo de la entidad, el buen funcionamiento de la misma y la maximización de beneficios.

En el año 2017 se publica la norma UNE 19601: 2017, precursora en materia de *compliance* penal en España para evitar y reducir los delitos penales en las empresas. Según lo expuesto en esta norma, surge como alternativa para “elaborar planes de gestión y control del riesgo penal”.

Tras la publicación de la Directiva DAC 6 de la Unión Europea en 2019, previamente mencionada, en diciembre de 2020 se publica en el Boletín Oficial del Estado una ley que traspone al ordenamiento español esta directiva europea. Esta trasposición incluye, además, dos disposiciones adicionales en la Ley General Tributaria (LGT)<sup>7</sup> acerca de la “obligación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal” (LGT, art. 23); y sobre las “obligaciones entre particulares derivadas de la obligación de información de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal” (LGT, art 24).

---

<sup>7</sup> La Ley General Tributaria es el eje central del ordenamiento tributario donde se recogen sus principios esenciales y se regulan las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes. (BOE núm. 302, de 18/12/2003)

Finalmente, la publicación de la Directiva DAC 6, induce a la elaboración de la norma UNE 19602 de Sistemas de gestión de *compliance* tributario por AENOR. Esta norma será desarrollada en profundidad en el apartado 4 del presente trabajo.

En resumen, en España será fundamental la colaboración de la administración tributaria y las organizaciones para la implantación de sistemas de gestión de *compliance* tributario, a través del Código de Buenas Prácticas Tributarias y la norma UNE 19602. Por tanto, “la certificación de la aplicación efectiva del Manual de Buenas Prácticas Tributarias, de acuerdo con la UNE 19602, puede ser un elemento de prueba para demostrar, ante la Administración o los tribunales la voluntad de la organización de cumplir con sus obligaciones”. (Born, 2019, pp. 1)

### **3. BUENAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS.**

Las buenas prácticas tributarias son “el conjunto de principios, valores, normas y pautas, que definen un buen comportamiento de la empresa respecto a sus obligaciones tributarias. Están encaminadas a generar relaciones de confianza, transparencia y seguridad jurídica, tanto en el interior de la organización como respecto a los grupos de interés externos y la sociedad en su conjunto”. (Fernandez, 2017, p. 90).

Estas buenas prácticas están ya orientadas, previamente, en el Código del Contribuyente Europeo. En él se presentan las buenas prácticas y los principios generales a los que se tienen que someter los Estados miembros para que la cooperación entre las diferentes administraciones tributarias sea eficaz y efectiva.

Algunos de los principios generales básicos<sup>8</sup> para un buen sistema fiscal son la legalidad y seguridad jurídica, el trato no discriminatorio y equitativo de los contribuyentes, la presunción de honestidad o el respeto a la ley.

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

Cómo ya se ha expuesto en numerosas ocasiones, las Administraciones tributarias se enfrentan a la falta de información sobre la planificación fiscal de las organizaciones. Desde la OCDE se ha tratado de solucionar este problema mejorando la relación entre ambas partes. Este cambio se lleva a cabo a través del Foro de Administraciones Tributarias (FAT) sobre la creación de sistemas de mejora del funcionamiento de las Administraciones tributarias utilizando un nuevo modelo de cooperación, el *compliance* tributario.

En 2008 se celebra la cuarta reunión del FAT en la cual surge el término de “relación cooperativa” o *enhanced relationship*. Esta relación consiste en la reciprocidad administración-contribuyente basada en la rápida comunicación y la transparencia.

Por tanto, la administración fiscal española se tiene que enfrentar a un cambio hacia un modelo de relación cooperativa. Dicho cambio nace en España en 2009 con la aparición del Foro de Grandes Empresas (FGE) por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuyos objetivos han sido mencionados con anterioridad.

El 20 de julio de 2010, el FGE aprueba el Código de Buenas Prácticas Tributarias, en adelante CBPT, cuyo objetivo es “promover una relación recíprocamente cooperativa entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y las empresas que lo suscriban, relación basada en los principios de transparencia y buena fe”.<sup>9</sup>

---

<sup>8</sup> Principios generales recogidos en el Código del contribuyente europeo de la Comisión Europea, pp. 8-10.

<sup>9</sup> Objetivos recogidos en el Código de Buenas Prácticas Tributarias, p. 3.

Este Código se basa en una serie de recomendaciones destinadas a las empresas que lo pongan en práctica, con la finalidad de mejorar tanto el sistema tributario español como de fortificar los resultados económicos de las empresas, minorando los riesgos tributarios y económicos que puedan surgir, a través de un incremento de la seguridad jurídica. Dichas recomendaciones se denominan Buenas Prácticas Fiscales o Tributarias.

### **3.1.1. Buenas prácticas fiscales recogidas en el CBPT.**

#### *3.1.1.1. Transparencia, buena fe y cooperación con la Agencia Tributaria en la práctica fiscal.*

Esta práctica fiscal consiste en evitar los riesgos fiscales que puedan surgir de determinados comportamientos por parte de la empresa, es decir, se centra en los compromisos por parte de las empresas. Esto se llevará a cabo comprendiendo la estructura fiscal de la organización y las políticas que se llevan a cabo en la misma, informando asimismo al Consejo de Administración.

Conjuntamente, en la empresa se deberá de evitar el uso de determinadas estructuras opacas como puedan ser las sociedades establecidas en paraísos fiscales o territorios que no cooperen con las autoridades fiscales. De esta manera, las empresas y la Agencia Tributaria van a cooperar para detener dichas prácticas y eliminar aquellas existentes.

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

En este caso, el compromiso surge por parte de la Agencia Tributaria, de tal manera que sus actuaciones irán encaminadas a asegurar el cumplimiento de las normas y criterios jurisprudenciales de la administración tributaria. Especialmente en aquellas actuaciones que puedan generar controversias en las relaciones cooperativas que se pretenden lograr.

Estos procedimientos se presentarán de tal manera que los contribuyentes puedan conocerlos y acudir a ellos en caso de dudas sobre las actuaciones tributarias de determinadas operaciones.

#### *3.1.1.3. Reducción de la litigiosidad y evitación de conflictos.*

En cuanto al interés de lograr el objetivo del CBPT, establecer una relación cooperativa y transparente entre las partes, las empresas y la Agencia Tributaria procurarán reducir los problemas que surjan de la interpretación de las normas.

Así, la Agencia Tributaria llevará a cabo una serie de prácticas, como facilitar el conocimiento de los hechos susceptibles de regulación a los contribuyentes y su posterior comunicación, la atención a las alegaciones que se realicen una vez consolidada la sociedad, o la ayuda necesaria para la realización de los acuerdos entre las partes.

### **3.2. Buen Gobierno Corporativo.**

Un Gobierno Corporativo se puede definir como el conjunto de actuaciones que se llevan a cabo dentro de la empresa, para realizar el control y la supervisión de la misma. Estas actuaciones se llevan a cabo a partir de las relaciones conjuntas entre la dirección de la empresa, el Consejo de Administración y los accionistas.

Un Buen Gobierno Corporativo en materia fiscal surge al integrar estas actuaciones y normas en el marco de la política y estrategia fiscal de la entidad. De esta manera, también se convierte en una herramienta al servicio del cumplimiento tributario, facilitando a las autoridades fiscales el control y las relaciones cooperativas con la empresa. Algunos autores, como el profesor W. Schon, han mencionado que el buen gobierno corporativo fiscal “constituye una herramienta de los gobiernos de lucha contra la evasión fiscal corporativa”. (Santana & Garcia, p. 114). De este marco del buen gobierno corporativo en materia fiscal se derivan unas implicaciones que toda empresa deberá cumplir.

Por un lado, la dirección general de la empresa deberá asignar la responsabilidad tributaria al Consejo de Administración. La tarea principal que deberá realizar el Consejo es establecer las pautas de política y estrategia fiscal de la corporación, así como las directrices a seguir en determinados procesos tributarios que se lleven a cabo como las prácticas de transparencia y supervisión o el control de riesgos fiscales. La responsabilidad fiscal del Consejo de Administración lleva a la creación de mecanismos de control de riesgos fiscales, sobre los que se tratará más adelante. Por otro lado, ante esta situación, los impuestos ya no serán considerados un coste a mayores de la empresa, si no una “función fiscal estratégica”.

Las principales fuentes de un buen gobierno corporativo, que se expondrán a continuación son: la Ley de Sociedades de Capital, el Código CNMV de Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas; y el ya desarrollado, Código de Buenas Prácticas Tributarias.

El camino por recorrer hasta establecer las pautas de un buen gobierno corporativo todavía es muy largo, sin embargo, se van estableciendo nuevos criterios de gestión, que cada empresa adoptará según sus necesidades. Todas estas nuevas actuaciones forman parte del movimiento dirigido a crear el nuevo sistema de cumplimiento tributario.

### **3.2.1. Ley de Sociedades de Capital.**

Según lo expuesto en la Ley de Sociedades Capital<sup>10</sup>, las Sociedades de Capital son “la sociedad de responsabilidad limitada, la sociedad anónima y la sociedad comanditaria por acciones” (art.1). Tras la reforma aplicada por la Ley 31/2014 para la mejora del gobierno corporativo, se anexan una serie de medidas para llevar a cabo esta buena gobernanza. Las principales medidas a destacar son:

---

<sup>10</sup> 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, de 03/07/2010.  
<https://www.boe.es/eli/es/rdlg/2010/07/02/1/con>

- La “responsabilidad fiscal” del Consejo de administración de las sociedades cotizadas. Como se ha mencionado previamente, el Consejo de administración tendrá la obligación de establecer la estrategia fiscal de la sociedad.
- La función de supervisión de los riesgos fiscales de la Comisión de Auditoría. Dicha Comisión deberá realiza un informe anual<sup>11</sup> en el que se supervise el sistema de control de riesgos fiscales de las sociedades cotizadas, además de notificar al Consejo de administración la adquisición de participaciones en entidades cuyo domicilio este establecido en países con la consideración de paraísos fiscales<sup>12</sup>.

### 3.2.2. El Código CNMV de Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas.

En 2015, se aprueba un nuevo Código de Buen Gobierno por parte de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, de ahora en adelante CNMV, complementario al marco de regulación del buen gobierno corporativo en España. Cuatro años después, en 2019, se revisaron algunas de las recomendaciones que posteriormente fueron incluidas en dicho Código en el año 2020, momento de su última modificación.

Este Código se crea con el principal objetivo de velar por las necesidades de los órganos de gobierno y consejos de administración de las empresas españolas para su correcto funcionamiento, es decir, para establecer relaciones de transparencia y confianza con las Administraciones, con los accionistas y con los inversores. Además, funciona como apoyo para lograr la implementación (*self-enforcement*) de los principios para un buen gobierno corporativo dentro de la organización. Algunos de estos principios son una adecuada responsabilidad social corporativa; transparencia informativa a través del informe anual que se expone en la LSC; o el control de riesgos.

---

<sup>11</sup> Artículo 540 de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital.

<sup>12</sup> Artículo 529 ter, apartados b), f), g), e i) de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital.

### **3.3. Marco de Control de Riesgos Fiscales (*Tax Control Frameworks*)**

Para establecer un marco de control de riesgos fiscales primero hay que identificar estos riesgos, preferiblemente antes de que ocurran. La norma UNE 19602 define los riesgos tributarios como “el riesgo de que se produzca una contingencia tributaria”<sup>13</sup>.

Estos riesgos deberán analizarse siempre en función del contexto en el que se encuentre cada empresa, es decir, la actividad que desempeña, la zona de actuación, el tipo de entidad, etc.

El marco de control de riesgos fiscales deriva de las principales fuentes para un buen gobierno corporativo que se han desarrollado con anterioridad.

## **4. NORMA UNE 19602: SISTEMAS DE GESTIÓN DE COMPLIANCE TRIBUTARIO.**

En relación con el Código de Buenas Prácticas Tributarias y las normas UNE sobre Sistemas de Gestión de compliance, en febrero de 2019, la Asociación Española de Normalización publica la norma UNE 19602, elaborada por el Subcomité Técnico CTN 165. Una norma completa, que definitivamente ofrece las cuestiones necesarias para poder introducir y aplicar un buen sistema de gestión de compliance tributario al sistema fiscal español, tanto en las empresas privadas como en los organismos públicos.

Tal como se define en esta norma, un sistema de gestión de *compliance* tributario es “un conjunto de elementos de una organización<sup>14</sup> interrelacionados o que interactúan para concretar y medir el nivel de consecución de objetivos de

---

<sup>13</sup> Art. 3.32 de la Norma UNE 19602 de Sistemas de Gestión de *compliance* tributario. Según la causa generadora de la contingencia existen dos tipos de riesgo: riesgo de procedimiento o riesgo de interpretación.

<sup>14</sup> Según la norma UNE 19602 una organización es la persona o grupo de personas que tienen sus propias funciones, con responsabilidades, autoridades y relaciones para el logro de sus objetivos.

compliance tributario, así como las políticas, procesos y procedimientos para lograr dichos objetivos.” (Norma UNE: 19602, pp. 15).

Por tanto, la norma establece un marco de referencia para las organizaciones que permite crear sistemas de gestión de *compliance* tributario que prevengan, gestionen o disminuyan cualquier riesgo tributario.

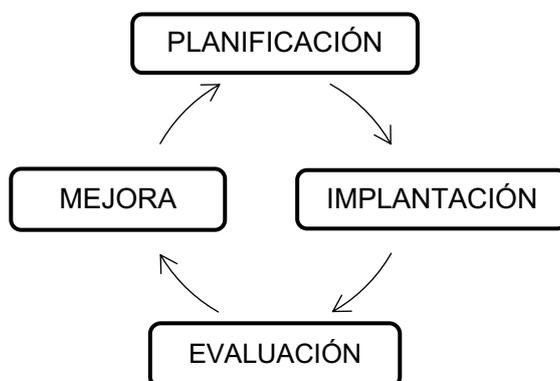
Con esta norma, además, se pretende facilitar la incorporación de estos sistemas a cualquier tipo de organización independientemente de su tamaño o sector, o de la actividad que en ella se desarrolle; proporcionando notas y accesorios adicionales. Sin embargo, la aplicación de la misma requiere de la noción de un profesional especialista en materia tributaria y penal.

En el momento que se aplique un sistema de gestión de *compliance* tributario en una organización, según lo establecido en esta norma, el órgano de gobierno asignará al órgano de *compliance* tributario la responsabilidad y autoridad necesaria para realizar una serie de actuaciones que se consideren oportunas.

#### 4.1. Fases de un sistema de gestión de *compliance* tributario.

Para la creación de un buen sistema de gestión de *compliance* tributario dentro de cualquier tipo de organización hay que seguir una serie de pasos que se pueden resumir en cuatro fases principales.

Figura 4.1. Fases de un sistema de gestión de *compliance* tributario.



Fuente: *Elaboración propia a partir de “Prácticum Compliance Tributario 2020”, Margarita Santana Lorenzo, p.857.*

#### 4.1.1. Planificación.

Esta primera fase se basa en una primera toma de contacto con la organización, en comprender la estructura de la misma y su contexto, es decir, los factores internos y externos relevantes a la hora de crear un sistema de *compliance* tributario, además de determinar el alcance de dicho sistema.

En el proceso de creación de este sistema, será fundamental establecer un correcto y eficaz liderazgo dentro de la entidad. Este liderazgo recaerá sobre el órgano de gobierno y la alta dirección, cuya función principal será la planificación del sistema de gestión de *compliance* tributario. La planificación consistirá en:

- Identificación de riesgos y oportunidades de la organización.
- Evaluación de los riesgos, análisis y revisión.
- Objetivos de *compliance* dentro de la organización y plan de consecución.

#### 4.1.2. Implantación.

Para implementar este sistema en la organización son necesarios elementos de apoyo:

- Afianzar la cultura de *compliance* tributario en la organización.
- Proporcionar los recursos financieros, humanos y técnicos necesarios.
- Formación de los miembros de la organización, adquiriendo competencias básicas en *compliance*.
- Una correcta política de comunicación interna y externa.
- Información documentada requerida por la propia norma.

En segundo lugar, se implementan los requisitos operacionales que consisten en aquellos procedimientos para la detección de los riesgos tributarios y actuar diligentemente frente a los mismos, seguido de diversos controles financieros y no financieros y comunicación de las irregularidades, que posteriormente serán investigadas.

#### 4.1.3. Evaluación del desempeño.

Una vez planificado e implantado el sistema, se procede a evaluar los resultados para garantizar su eficacia en el tiempo, definiendo un modelo de seguimiento, medición, análisis y evaluación del compliance tributario. En este proceso, después de realizar un análisis de la información, se redactarán informes de compliance tributario.

Por otro lado, es fundamental realizar auditorías para determinar el correcto funcionamiento del sistema y la gestión del órgano de *compliance*.

#### 4.1.4. Mejora.

Durante el proceso pueden detectarse no conformidades<sup>15</sup> que exigen acciones correctivas<sup>16</sup> para eliminar las incidencias que afecten al sistema.

Este sistema de gestión debe convertirse en un proceso habitual dentro de la organización a medida que la norma se implanta, con el fin de que la mejora sea de forma continua y los resultados sean patentes.

### 5. ANÁLISIS DE RESPONSABILIDAD FISCAL EN EMPRESAS DEL IBEX-35 (2016-2020).

La Fundación Haz<sup>17</sup> publica anualmente, desde el año 2015, informes sobre transparencia de la responsabilidad fiscal de las empresas del IBEX 35<sup>18</sup>. La selección de este conjunto de empresas se realiza con la finalidad de obtener una muestra homogénea en el perfil de las compañías a comparar.

---

<sup>15</sup> Incumplimiento de un requisito. Artículo 3.20 de la norma UNE 19602.

<sup>16</sup> En la norma UNE 19602 una acción correctiva se define en el artículo 3.1, como aquella acción para eliminar la causa de una no conformidad y prevenir que se reproduzca.

<sup>17</sup> Fundación constituida en 2007 por un grupo de empresarios profesionales para impulsar el buen gobierno, la transparencia, la rendición de cuentas y el impacto social de las instituciones ([www.hazfundacion.org](http://www.hazfundacion.org)).

<sup>18</sup> Índice bursátil de referencia de la bolsa española elaborado por Bolsas y Mercados Españoles (BME), formado por las 35 empresas con más liquidez que cotizan en el Sistema de Interconexión Bursátil Español (SIBE)

Estos informes consisten en un ranking dividido en tres categorías según su puntuación; empresas transparentes, translúcidas y opacas. Dicha puntuación se obtiene en función de los indicadores de información de empresas del IBEX 35, con un máximo de 24 puntos. Algunos de estos indicadores son la publicación del Código de Buenas Prácticas, un informe para luchar contra el blanqueo de capitales o de la presencia en paraísos fiscales, desglose de impuestos de las empresas o datos sobre el Informe de Transparencia presentado a la Agencia Tributaria.

Para la realización de este análisis se han recogido los datos de los rankings de responsabilidad fiscal de los años 2016 a 2020, para analizar la evolución sectorial y conclusiones a partir de la publicación de las distintas normas y directrices del *compliance tributario*, concretamente tras la publicación de la Norma UNE 19602 en 2019.

Este análisis consistirá en dos partes, la primera se centrará en la evolución de las categorías en dicho periodo de tiempo; y la segunda será un análisis de los sectores del IBEX 35 para observar en cuál de ellos ha tenido más impacto la aplicación del *compliance tributario* en cuanto a responsabilidad fiscal y transparencia.

### **5.1. Análisis por categorías.**

Previamente se ha comentado que los rankings publicados se dividen en tres categorías:

- Empresas transparentes. Formado por aquellas empresas que cumplen más de 16 puntos.
- Empresas translúcidas. Integrado por las empresas que cumplen entre 9 y 16 puntos.
- Empresas opacas. Aquellas que cumplen menos de 9 puntos.

Posteriormente, a partir de los datos obtenidos de los informes, se han recogido el número total de empresas que hay en cada categoría en los diferentes años, para poder observar cómo ha evolucionado cada una de las mismas. Además,

se muestran los porcentajes para observar que tendencia sigue la responsabilidad fiscal cada año.

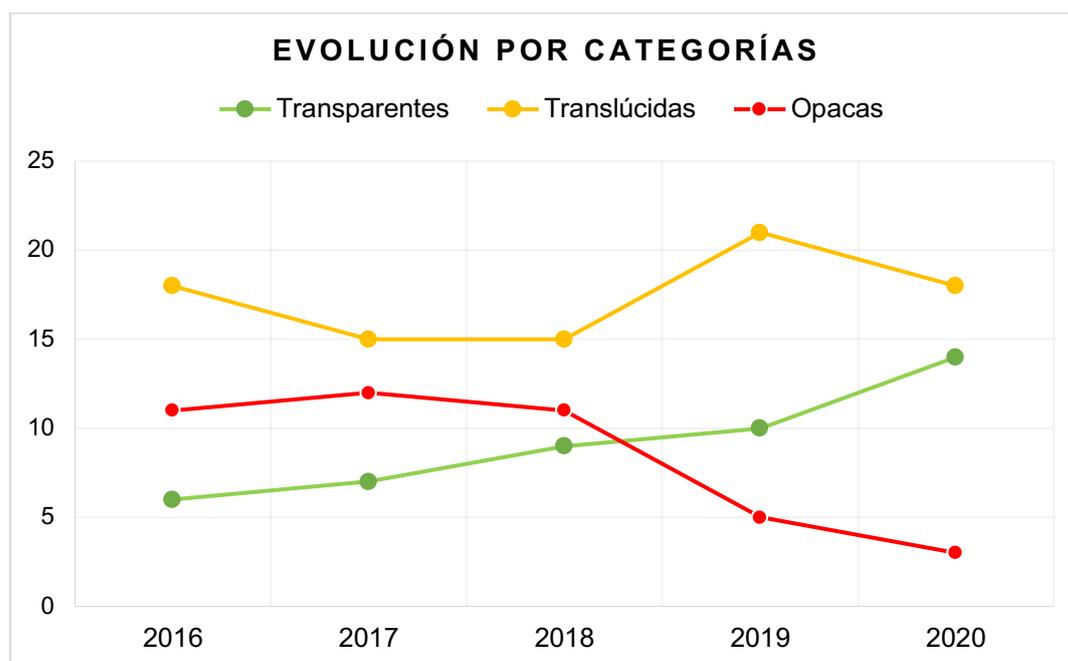
Tabla 5.1. Clasificación de empresas del IBEX 35 por categorías (2016-2020).

	2016	2017	2018	2019	2020
<b>Empresas transparentes</b>	6	7	9	10	14
	17%	21%	26%	29%	41%
<b>Empresas translúcidas</b>	18	15	15	21	18
	51%	44%	43%	60%	53%
<b>Empresas opacas</b>	11	12	11	5	3
	31%	35%	31%	14%	9%

*Fuente: Elaboración propia a partir de información obtenida de los informes y rankings de responsabilidad fiscal de la Fundación Haz*

Finalmente, con estos datos se ha elaborado un gráfico en el que se puede observar la evolución de las distintas categorías de responsabilidad fiscal de las empresas del IBEX 35 desde el año 2016 hasta el año 2020, último año en el que existen datos publicados.

Gráfico 5.1. Evolución de las categorías de responsabilidad fiscal de las empresas del IBEX 35 (2016-2020).



*Fuente: Elaboración propia a partir de información obtenida de los informes y rankings de responsabilidad fiscal de la Fundación Haz y los datos de la tabla 5.1.*

En años anteriores a la publicación de estos informes y de las distintas normativas que regulan la responsabilidad fiscal, la gran parte de las entidades, se limitaban a aportar datos simples y genéricos y a realizar vagos compromisos de cumplimiento fiscal. Sin embargo, como se puede observar tanto en el gráfico como en la tabla anterior, el avance de la responsabilidad fiscal que se ha producido en los últimos años en nuestro país es muy notable, concretamente en las empresas pertenecientes al IBEX 35.

Las empresas fiscalmente transparentes cada vez son más, y a su vez, disminuye el número de empresas opacas. Según el último informe de transparencia de la responsabilidad fiscal, “los resultados del informe de este año y de años anteriores demuestran que, para que las empresas avancen en el compromiso con la transparencia y la responsabilidad fiscal, no es imprescindible el impulso legislativo”. (Martin Cavanna & Sacristan, 2021).

El informe del año 2017 ya habla de la importancia que tendrá en el futuro el Informe de Transparencia, porque se incorpora como uno de los principales indicadores a la hora de realizar dicho informe. Por otro lado, se impone el papel de los intermediarios, como auditorías y asesores fiscales, tras la aprobación de una nueva directiva europea. En particular las *Big Four* y grandes firmas de abogados, que años atrás se consideraban los principales intermediarios de paraísos fiscales, incluso llegaron a preciarse el gran monopolio en evasión fiscal.

Todas estas medidas deberán ser particularmente inspeccionadas por el órgano de gobierno, que jugará un papel fundamental en la responsabilidad fiscal y la transparencia de la corporación.

Por todo ello, se comienza a observar un ligero cambio en la tendencia de las empresas del IBEX 35, pasando a incrementarse el porcentaje de empresas transparentes. Esto se debe a la incorporación y modificación de algunos de los indicadores para adaptarlos a las nuevas necesidades fiscales, como se ha comentado previamente.

En el año 2018, la categoría de empresas transparentes ha aumentado un 5%, como se puede observar en la tabla anterior. Sin embargo, el cambio en las otras dos categorías no es notable.

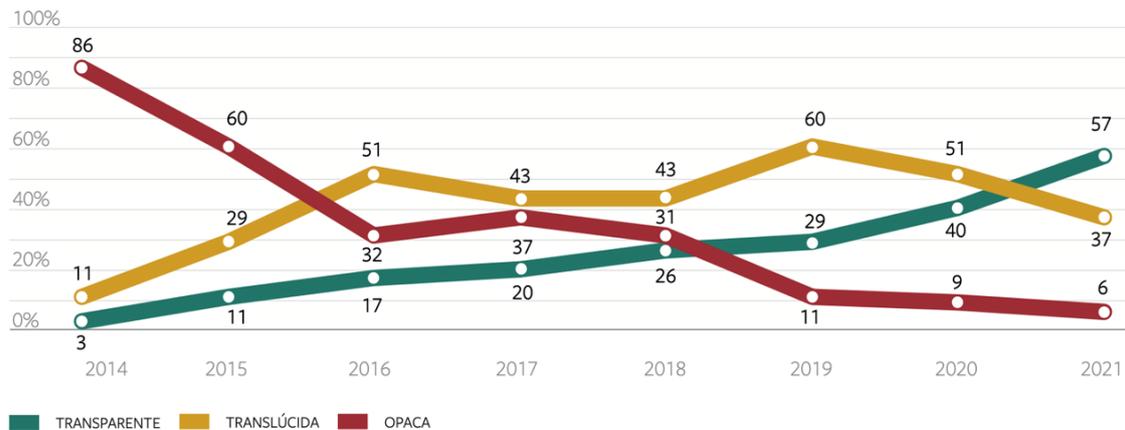
Durante este año, la compañía Iberdrola, que ocupa el primer puesto en el ranking de responsabilidad fiscal, publica el primer “Informe de transparencia fiscal”, dando por primera vez la importancia que realmente tiene abordar la transparencia fiscal en entidades tan relevantes a nivel nacional.

A partir del año 2019, se puede observar un gran cambio en la tendencia de las empresas. Este cambio se debe principalmente a la publicación, en dicho año, de la Norma UNE: 19602 de Sistemas de Gestión de *Compliance Tributario*. Durante este año Endesa e Iberdrola, empresas que usualmente ocupan los primeros puestos de los rankings, informan su certificación en esta norma, lo que les supone un gran avance en responsabilidad fiscal y transparencia.

El cambio más notable, sin embargo, es el considerable descenso de las empresas opacas que pasan de 11 a 5 en comparación con el año 2018. Esto es consecuencia de que el número de empresas que ignoran las buenas prácticas fiscales en nuestro país es cada vez más reducido, y con seguridad, continuará disminuyendo en el futuro.

Como se puede observar, en el año 2020, solo existen tres empresas opacas, que según el ranking son Almirall, Solaria y ArcelorMittal. Una buena explicación para ello es su reciente incorporación al IBEX 35, por lo tanto, por el momento no tienen tanta experiencia en cuanto a responsabilidad fiscal. Esto ha ocurrido años anteriores con empresas como CIE Automotive e Inmobiliaria Colonial, y actualmente, se trata de empresas translúcidas y transparentes respectivamente, por lo que se espera que, en el futuro, las empresas recién incorporadas sigan esta tendencia.

Gráfico 5.2. Evolución de las categorías transparente, translúcida y opaca (2014-2021).



Fuente: Gráfico 1 del informe de contribución y transparencia 2021. Haz Fundación, Junio 2022.

Recientemente se ha publicado el último informe de transparencia de la responsabilidad fiscal de 2021. De este informe se ha extraído el gráfico 5.2., en el que se observa que, por primera vez en todos los años de estudio, el porcentaje de empresas transparentes es mayores que el de las translúcidas. En comparación al año 2020 el porcentaje de empresas transparentes ha pasado de un 37% a un 57%, debido a numerosas iniciativas impulsadas por la Unión Europea durante el último año, relacionadas con la presión fiscal en términos de transparencia a las grandes multinacionales.

## 5.2. Análisis por sectores.

La segunda parte de este estudio se centra en un análisis según la clasificación sectorial bursátil española realizada por la Bolsa de Madrid. Esta clasificación se centra en siete sectores básicos y a su vez, en un segundo nivel, los subsectores.

A continuación, se presentan dichos sectores y algunos de los subsectores a los cuales pertenecen las empresas del IBEX 35 que forman parte del ranking de responsabilidad fiscal que se está analizando.

Cuadro 5.2. Clasificación de empresas del IBEX 35 por sectores y subsectores.

Sector	Subsector	Empresas IBEX 35
PETRÓLEO Y ENERGÍA	Petróleo	<i>Repsol</i>
	Electricidad y gas	<i>Endesa y Red Eléctrica Española</i>
	Energías renovables	<i>Solaria</i>
MATERIALES BÁSICOS, INDUSTRIA Y CONSTRUCCIÓN	Minerales, metales y transformación de productos metálicos	<i>Acerinox, ArcelorMittal y CIE Automotive.</i>
	Fabricación y montaje de bienes de equipo	<i>Siemens Gamesa</i>
	Construcción	<i>Acciona, Ferrovial y Grupo ACS</i>
	Ingeniería y otros	<i>Fluidra</i>
BIENES DE CONSUMO	Alimentación y bebidas	<i>Viscofan</i>
	Textil, vestido y calzado	<i>Inditex</i>
	Papel y artes gráficas	<i>Ence</i>
	Productos farmacéuticos y biotecnología	<i>Allmiral, Grifols y PharmaMar.</i>
SERVICIOS DE CONSUMO	Ocio, turismo y hostelería:	<i>Meliá Hotels International</i>
	Transporte y distribución	<i>International Consolidat. Airlines Group (IAG).</i>
SERVICIOS FINANCIEROS	Bancos y cajas de ahorros	<i>Banco Sabadell, Banco Santander, Bankinter, BBVA y Caixabank.</i>
	Seguros	<i>Mapfre</i>
TECNOLOGÍA Y TELECOMUNICACIONES	Telecomunicaciones y otros	<i>Cellnex Telecom y Telefónica</i>
	Electronica y Software	<i>Amadeus IT Group e Indra Sistemas</i>
SERVICIOS INMOBILIARIOS	SOCIMI	<i>Inmobiliaria Colonial y Merlin Propierties.</i>

Fuente: Elaboración propia a partir de información obtenida del listado de empresas por sectores de la Bolsa de Madrid.

Una vez separadas las empresas por sectores y subsectores, se han recogido sus puntuaciones anuales con el fin de obtener una media anual por sectores. Estas medias, así como el número de empresas por sector, aparecen recogidas en la tabla siguiente. De la misma manera que se ha hecho en el apartado anterior, se puede observar la evolución de la responsabilidad fiscal de cada sector durante el periodo de 2016 hasta 2020.

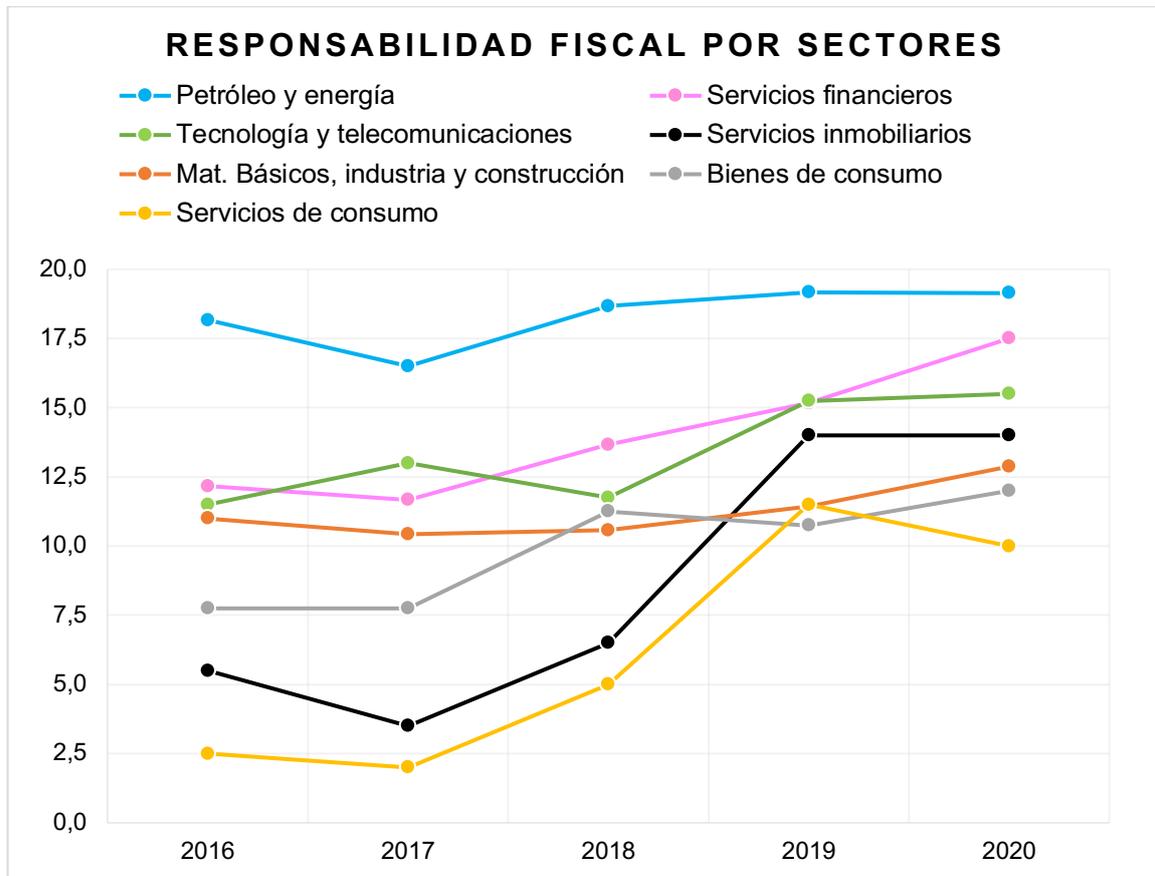
Tabla 5.2. Puntuaciones medias de los sectores del IBEX 35 (2016-2020)

<b>SECTOR</b>	<b>Número empresas (IBEX 35)</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>
Petróleo y energía	4	18,2	16,5	18,7	19,2	19,1
Materiales básicos, industria y construcción	8	11	10,4	10,6	11,4	12,9
Bienes de consumo	6	7,8	7,8	11,3	10,8	12
Servicios de consumo	2	2,5	2	5	11,5	10
Servicios financieros	6	12,2	11,7	13,7	15,2	17,5
Tecnología y telecomunicaciones	4	11,5	13	11,8	15,3	15,5
Servicios inmobiliarios	2	5,5	3,5	6,5	14	14

*Fuente: Elaboración propia a partir de información obtenida de los informes y rankings de responsabilidad fiscal de la Fundación Haz.*

Con los datos obtenidos, se procede a la elaboración del siguiente gráfico para observar claramente la evolución de cada sector.

Gráfico 5.3. Evolución de la responsabilidad fiscal de los sectores del IBEX 35 (2016-2020).



Fuente: Elaboración propia a partir de información obtenida de los informes y rankings de responsabilidad fiscal de la Fundación Haz y los datos de la tabla 5.3.

En un primer análisis, se puede observar, que el sector con mayor transparencia fiscal durante los cinco años estudiados es el **sector energético**. Este sector ha obtenido una puntuación media por encima de 16 puntos durante todos los años, que le hace ser totalmente transparente.

Esto se debe a que tres principales empresas, Iberdrola, Endesa y Repsol; han ocupado cada año los tres primeros puestos del ranking, es decir han obtenido puntuaciones elevadas en cuanto a transparencia fiscal. Estas compañías fueron las primeras en aplicar políticas de responsabilidad fiscal en su sector. Por ejemplo, en 2018, Iberdrola publicó el primer “Informe de Transparencia Fiscal”,

y Endesa elaboró un documento *ad hoc*<sup>19</sup> sobre cuestiones fiscales. Además, en 2019, Endesa e Iberdrola informan su certificación a la Norma UNE 19602.

En segundo lugar, se encuentra el **sector financiero**, que sigue una trayectoria creciente hasta alcanzar la transparencia en el último año, con una puntuación media de 17,5.

En 2018, el Banco Sabadell se incorpora a las empresas transparentes líderes del sector, entre las que ya se incluían BBVA y Bankia. En el año siguiente, la compañía BBVA se convierte en la empresa pionera en la redacción de informes<sup>20</sup> específicos de materia fiscal con mayor cantidad y calidad de información. En el año 2020, Bankia desaparece del ranking debido a su absorción por CaixaBank, consiguiendo de esta manera, que esta entidad entre finalmente en las empresas transparentes del mismo.

Estos dos sectores son los más regulados en materia fiscal, por lo que no sorprende, que ambos sean los más transparentes del mercado, y que, además, no exista entre ellos ninguna empresa opaca.

Posteriormente, el **sector de tecnología y telecomunicaciones** y el **sector de materiales básicos, industria y construcción**. Estos dos sectores no han evolucionado notablemente durante este período, aunque se puede observar un ligero cambio de tendencia en el sector tecnológico en el año 2019, tras la publicación de la Norma UNE 19602. Este cambio es causado por la incorporación a las empresas líderes en transparencia fiscal de las compañías tecnológicas Cellnex Telecom y Telefónica. A partir de este momento, el sector tecnológico empieza a estar más regulado.

Observando las empresas del sector de materiales básicos, se puede comprobar que no existe ninguna empresa transparente, exceptuando en el año 2020 al

---

<sup>19</sup> Documento realizado específicamente para tratar cuestiones fiscales, de responsabilidad y transparencia.

<sup>20</sup> Informe "Contribución fiscal global ejercicio 2019. Informe sobre la contribución realizada por el Grupo BBVA".

Grupo ACS y Siemens Gamesa. Esto se debe a que algunas de sus empresas como CIE Automotive, ArcelorMittal o Fluidra, han sido incorporadas recientemente a dicha clasificación, y por tanto su experiencia en el área de rendición de cuentas públicas es escasa o incluso, nula. Esto ocurre también en el sector inmobiliario.

A continuación, el **sector de bienes de consumo** también mantiene una tendencia similar tras el paso de opaco a translúcido en el año 2018. La empresa que más llama la atención dentro de este sector es Inditex, ya que en el año 2018 pasa a formar parte de las empresas transparentes del ranking, perdiendo dicho puesto en el año siguiente, para finalmente recuperarlo durante 2020.

Finalmente, se observan dos sectores que han sido totalmente opacos hasta el año 2018, previo a la regulación del sistema de *compliance* tributario, es decir con una puntuación inferior a 9 puntos. Estos sectores son el **inmobiliario** y el **sector de servicios de consumo**. Sin embargo, el sector inmobiliario crece considerablemente a partir de ese año, con una media de casi 4 puntos más que el sector de servicios de consumo, y por encima de los sectores de materiales básicos y de bienes de consumo.

#### **5.2.1. Características comunes de las empresas cumplidoras.**

Una vez realizado el análisis sectorial, se van a exponer las principales características comunes de las empresas más transparentes a lo largo de los años estudiados, es decir las que han ocupado los primeros puestos en el ranking de responsabilidad fiscal.

Para llevar a cabo este análisis de características, se recogen en la siguiente tabla, los indicadores con los que se elaboran dichos rankings, y el cumplimiento o incumplimiento de cada una de las entidades, durante el último año publicado.

Cuadro 5.3. Comparación de indicadores de las empresas cumplidoras en el año 2020.

		Endesa	Iberdrola	Repsol	Red Eléctrica Española	Telefónica	BBVA
SECTOR		Petróleo y energía	Petróleo y energía	Petróleo y energía	Petróleo y energía	Tecnología y telecomunicaciones	Servicios financieros
INDICADORES							
1. Cuestiones generales	Estrategia fiscal	Cumple	Cumple	Cumple	Cumple	Cumple	Cumple
	Código de buenas prácticas	Cumple	Cumple	Cumple	Cumple	Cumple	Cumple
2. Información fiscal	Impuestos	Cumple	Cumple	Cumple	Cumple	Cumple parcialmente	Cumple
	Litigios	Cumple	Cumple	Cumple	Cumple	Cumple	Cumple parcialmente
3. Fiscalidad internacional	Paraísos fiscales	Cumple	Cumple	Cumple	Cumple	Cumple	Cumple
	Lucha blanqueo	Cumple	Cumple	Cumple	Cumple	Cumple	Cumple
4. Sistemas de denuncia y control	Canal ético	Cumple	Cumple	Cumple	Cumple	Cumple	Cumple parcialmente
	Compliance	Cumple	Cumple	Cumple	Cumple	Cumple	Cumple
5. Auditoria	Independencia auditor	Cumple	Cumple	Cumple	Cumple	Cumple	No cumple
	Desglose informe	Cumple	Cumple	Cumple	Cumple	Cumple	No cumple
6. Gobierno	Informe comisión auditoría	Cumple	Cumple parcialmente	Cumple	Cumple	No cumple	Cumple
	Informe transparencia fiscal	Cumple	No cumple	Cumple	Cumple	No cumple	No cumple

Cumple Cumple parcialmente No cumple

Fuente: Elaboración propia a partir de información obtenida de los indicadores de responsabilidad fiscal de la Fundación Haz del año 2020.

Como se puede observar en la tabla, y ya se ha comentado previamente, el sector más transparente de las empresas del IBEX 35 es el sector del petróleo y la energía. Cuatro de las seis empresas que se han tomado como muestra pertenecen a este sector.

El cumplimiento de los indicadores se traduce en una mayor puntuación en el ranking de transparencia fiscal. Cuanto mayor sea el grado de cumplimiento de los indicadores, mayor será la puntuación. Este cumplimiento se ve reflejado en la publicación de diversos informes según las distintas áreas que se analizan. En este caso, las seis empresas más transparentes cumplen casi totalmente todos los indicadores.

En el caso de las cuestiones generales, todas las empresas cumplen los principales indicadores: la existencia de una política o estrategia fiscal aprobada por el consejo de administración, consistente en el cumplimiento de las leyes y regulaciones fiscales propias del sector; y, por otro lado, la suscripción al CBTP que se ha expuesto en apartados anteriores.

En un segundo punto, todas las empresas, excepto Telefónica y BBVA que lo cumplen parcialmente, publican de manera transparente la información sobre los impuestos a los que se ve afectada la entidad, y sobre los litigios fiscales en curso o denuncias por evasión fiscal. Es decir, la publicación de un informe sobre la fiscalidad general de la empresa.

Las seis empresas cumplen el apartado relacionado con la fiscalidad internacional, a través de informes en los que se comenta la existencia de paraísos fiscales y las políticas que se llevan a cabo en la entidad para la lucha contra el blanqueo de capitales.

Otro aspecto que estas empresas están cumpliendo durante el año 2020, es la creación de un canal de sistemas de denuncia y control, que ayudan a los miembros de una entidad a denunciar diversas irregularidades que conlleven riesgos fiscales.

En el área de auditoria se expone la calidad, fiabilidad y transparencia de la información fiscal que las empresas proporcionan. Uno de los principales problemas de este aspecto, es el papel que desempeñan las auditorias y en qué medida esta información es correcta. Toda esta información se debe hacer pública a través de un informe sobre la independencia del auditor, es decir, asegurar que la empresa auditora contratada no está prestando asesoramiento en materia fiscal a la empresa cliente. Se puede observar que una de estas empresas, BBVA, no cumple con la publicación de este informe o incluso, este se limita a declaraciones genéricas, por ello es imposible comprobar el cumplimiento de este indicador.

Por último, las empresas deben hacer público en un informe de actividades de la comisión de auditoría si se ha presentado, de manera voluntaria a la Agencia Tributaria, el Informe de Transparencia Fiscal. Se puede observar que en el último año, Iberdrola, Telefónica y BBVA no han presentado dicho informe, sin embargo, se espera que, en años posteriores, cada vez sean más las empresas que muestren su compromiso de mejora de las relaciones con la AEAT.

## 6. CONCLUSIONES.

Para finalizar este trabajo, a continuación, se exponen unas conclusiones relacionadas con los objetivos planteados inicialmente y obtenidas tras la realización del mismo.

El principal objetivo era conocer en profundidad el concepto de *compliance* tributario. Analizando el concepto de *compliance* tanto en Europa como en nuestro país, se ha podido conocer el camino que ha recorrido este sistema tributario a través de distintas normas y leyes, hasta llegar a estar totalmente regulado, aún con aspectos por mejorar. La conclusión que se obtiene de la aparición de este sistema es la necesaria unificación de legislaciones y normas de los gobiernos de los Estados Miembros debido a una intensa globalización y a la diferencia entre los tipos impositivos y normativas fiscales de los distintos países.

También se ha podido analizar la regulación de este sistema tributario en nuestro país, que se basa en una orientación a través del Código de Buenas Prácticas Tributarias y en el cumplimiento de la Norma UNE: 19602 de Sistemas de Gestión de Compliance Tributario. Así, se puede concluir que las administraciones públicas españolas están tratando de regular con mayor intensidad el cumplimiento tributario, especialmente en las grandes empresas. Sin embargo, todavía queda mucho camino por recorrer hasta su implementación en las medianas y pequeñas empresas, debido, entre otros factores, a la obligatoriedad, según la norma, de que exista un órgano de *compliance* independiente, lo que en una pyme puede ser prácticamente imposible.

El segundo y último objetivo era analizar el impacto que está teniendo la aplicación del *compliance* tributario en las empresas del IBEX 35, analizando las diferentes categorías y sectores existentes.

La principal conclusión que se ha obtenido de este estudio es que el sector más transparente, hasta el momento, es el del petróleo y la energía, lo que puede

deberse a que empresas de este sector como Iberdrola, Repsol o Endesa, fueron las primeras en adoptar políticas de responsabilidad fiscal y transparencia.

Por otro lado, se puede asegurar que el número de empresas transparentes es cada vez mayor y está en constante crecimiento, poniendo como objetivo a corto plazo que todas las empresas pertenecientes al IBEX 35 cumplan con la norma. Para ello, el requisito fundamental es que las entidades estén suscritas al Código de Buenas Prácticas Tributarias de la AEAT. Pero, en el año 2021, un total de ocho de estas empresas (23%) siguen sin estar suscritas a él.

La reflexión personal que se extrae de este trabajo es que, tanto en Europa como en España, queda aún un largo camino por recorrer en el cumplimiento tributario. En nuestro país, la Agencia Tributaria debe ser el principal motor a la hora de impulsar la transparencia y responsabilidad fiscal, fomentando una visión cooperativa entre las administraciones locales y autonómicas con las empresas y entidades. El objetivo final es lograr que todas las organizaciones tengan finalmente implantado un sistema de gestión del cumplimiento tributario.

## **7. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.**

Anaya, A. (2019). *“Impacto del compliance tributario en el tejido empresarial español.”* Universidad Politécnica de Valencia.

Fernández, J. M. (2017). “El modelo de relación cooperativa y las buenas prácticas tributarias.” *Revista de contabilidad y dirección*. Núm. 25, p. 90.

Martín, J. & Sacristán, C. (2018): *“Contribución y transparencia 2017. Informe de transparencia de la responsabilidad fiscal de las empresas del IBEX 35”*, Fundación Compromiso y Transparencia.

Martín, J. & Sacristán, C. (2019): *“Contribución y transparencia 2018. Informe de transparencia de la responsabilidad fiscal de las empresas del IBEX 35”*, Fundación Compromiso y Transparencia.

Martín, J. & Sacristán, C. (2020): “*Contribución y transparencia 2019. Informe de transparencia de la responsabilidad fiscal de las empresas del IBEX 35*”, Fundación Compromiso y Transparencia.

Martín, J. & Sacristán, C. (2021): “*Contribución y transparencia 2020. Informe de transparencia de la responsabilidad fiscal de las empresas del IBEX 35*”, Fundación Compromiso y Transparencia.

Martín, J. & Sacristán, C. (2022): “*Contribución y transparencia 2021. Informe de transparencia de la responsabilidad fiscal de las empresas del IBEX 35*”, Fundación Compromiso y Transparencia.

OCDE (2015): “*Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*”. OCDE.

Pareja, B., (2018). “El Tax Compliance y el Cumplimiento Tributario: nuevos retos empresariales”. *Revista de Derecho, Empresa y Sociedad (REDS)*. Núm. 12, pp. 152-165.

Santana, M. & García N, C., (2020). *Prácticum Compliance Tributario 2020*. Editorial Thomson Reuters.

## **BIBLIOGRAFÍA JURÍDICA**

Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios (Agencia Tributaria)

Código del Contribuyente Europeo (Comisión Europea, 2019)

Directiva (UE) 2021/514 del Consejo, de 22 de marzo de 2021

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

Norma UNE-ISO 19600: 2015: “Sistemas de gestión de compliance. Directrices” (AENOR)

Norma UNE 19602: “Sistemas de gestión de compliance tributario. Requisitos con orientación para su uso” (AENOR)

## BIBLIOGRAFÍA PROCEDENTE DE INTERNET

Bolsa de Madrid: Empresas IBEX 35. Disponible en:

<https://www.bolsamadrid.es/esp/asp/Empresas/EmpresasPorSector.aspx?sector=07> (Última consulta: 05/05/2022)

Born, A. (2019): “El compliance tributario, nuevo caballo de batalla de los despachos”, *Expansión*, 14 Febrero. Disponible en:

<https://www.expansion.com/juridico/actualidad-tendencias/2019/02/14/5c65b8df468aeb23198b464c.html> (Última consulta: 03/04/2022)

CISS Compliance Fiscal (2021): “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) (Última consulta: 17/03/2022)

Del Rosal, P. (2020), “Endesa, Siemens Gamesa e Iberdrola, pioneras en el ‘compliance’ tributario”, *CincoDias Legal*. Disponible en:

[https://cincodias.elpais.com/cincodias/2020/07/05/legal/1593977015\\_839957.html](https://cincodias.elpais.com/cincodias/2020/07/05/legal/1593977015_839957.html) (Última consulta: 30/06/2022)

Fundación Haz: “Rankings de transparencia”. Disponible en:

<https://www.hazfundacion.org/rankings-de-transparencia> (Última consulta: 30/06/2022)

Martín, J. (2018): “La futura Norma Une: 19602. “Compliance tributario” en fase de información pública”. *EIDerecho.com*. Disponible en:

<https://elderecho.com/la-futura-norma-une-19602-compliance-tributario-fase-informacion-publica> (Última consulta: 02/04/2022)

Núñez, B. (2020): “Compliance y sector público: una oportunidad para empresas y administración”. *LegalToday*.

<https://www.legaltoday.com/practica-juridica/derecho-penal/penal/compliance-y-sector-publico-una-oportunidad-para-empresas-y-administracion-2020-12-16/>

(Última consulta: 21/04/2022)