

# **GRADO EN ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE EMPRESAS**

**Curso 2017/2018**

## **ELUSIÓN FISCAL DE LOS GRUPOS EMPRESARIALES Y EL PAPEL DEL AUDITOR**

Autor/a: Marta Zugazabeitia Rubiera

Directoras: M<sup>a</sup> Sonia García Delgado

Izaskun Ipiñazar Petralanda

Bilbao, a 25 de junio de 2018



## **ÍNDICE DE CONTENIDOS**

|        |  |    |
|--------|--|----|
| 1.     | RESUMEN DEL TRABAJO PRESENTADO .....                               | 7  |
| 2.     | INTRODUCCIÓN .....   | 7  |
| 3.     | OBJETO DEL TRABAJO.....  | 8  |
| 4.     | DESCRIPCIÓN DE LA METODOLOGÍA UTILIZADA.....                       | 9  |
| 5.     | LOS GRUPOS EMPRESARIALES.....                                      | 9  |
| 5.1.   | INTRODUCCIÓN .....   | 9  |
| 5.2.   | CONCEPTO .....   | 10 |
| 5.3.   | GRUPOS EMPRESARIALES EN ESPAÑA .....                               | 11 |
| 5.4.   | FILIALES DE EMPRESAS ESPAÑOLAS EN EL EXTERIOR .....                | 13 |
| 5.5.   | GRUPOS EMPRESARIALES EN LA CAPV.....                               | 15 |
| 6.     | OPERACIONES VINCULADAS.....  | 16 |
| 6.1.   | DEFINICIÓN Y CONCEPTO .....  | 16 |
| 6.2.   | VALORACIÓN .....   | 17 |
| 6.3.   | MÉTODOS PARA ESTABLECER EL VALOR DE MERCADO.....                   | 18 |
| 6.3.1. | MÉTODO DEL PRECIO LIBRE COMPARABLE.....                            | 19 |
| 6.3.2. | MÉTODO DEL PRECIO DE REVENTA.....                                  | 19 |
| 6.3.3. | MÉTODO DEL COSTE INCREMENTADO.....                                 | 20 |
| 6.3.4. | MÉTODO DE DISTRIBUCIÓN DEL RESULTADO .....                         | 20 |
| 6.3.5. | MÉTODO DE MARGEN NETO DEL CONJUNTO DE OPERACIONES .....            | 20 |
| 7.     | CONDUCTAS DERIVADAS DE LAS OPERACIONES INTRAGRUPPO.....            | 21 |
| 7.1.   | ESTRATEGIAS PARA CONSEGUIR LIQUIDACIONES FISCALES VENTAJOSAS ..... | 21 |
| 7.1.1. | PARAÍOS FISCALES .....   | 22 |
| 7.1.2. | IMPUESTO PAGADO POR LAS EMPRESAS DEL IBEX-35 .....                 | 25 |
| 7.1.3. | EFFECTO EXPRESADO EN CIFRAS Y CASOS REALES .....                   | 28 |
| 7.2.   | FRAUDE FISCAL.....   | 31 |
| 7.2.1. | CONCEPTO DE FRAUDE .....   | 31 |
| 7.2.2. | EVASIÓN FISCAL.....  | 32 |
| 8.     | SOLUCIONES Y MEDIDAS.....  | 33 |
| 8.1.   | IMPORTANCIA DE LA IMPOSICIÓN .....                                 | 33 |
| 8.2.   | MEDIDAS .....  | 34 |
| 8.2.1. | MEDIDAS INTERNACIONALES.....                                       | 35 |

**Marta Zugazabeitia Rubiera**

|        |  |    |
|--------|--|----|
| 8.2.2. | MEDIDAS NACIONALES.....                  | 39 |
| 8.2.3. | AUDITORÍA FORENSE.....                   | 41 |
| 8.2.4. | RESPONSABILIDAD FISCAL CORPORATIVA ..... | 42 |
| 9.     | CONCLUSIONES .....                       | 44 |
| 10.    | BIBLIOGRAFÍA .....                       | 47 |
| 10.1.  | RECURSOS LITERARIOS .....                | 47 |
| 10.2.  | RECURSOS ELECTRÓNICOS .....              | 48 |
| 10.3.  | RECURSOS LEGISLATIVOS .....              | 51 |
| 11.    | ANEXOS.....                              | 53 |
| 11.1.  | ANEXO 1: MODELO 232.....                 | 53 |
| 11.2.  | ANEXO 2: MODELO 231.....                 | 54 |

## **ÍNDICE DE ILUSTRACIONES**

|   |    |
|---|----|
| Ilustración 1: Número de filiales en los grupos españoles, 2006 (en %)      | 12 |
| Ilustración 2: Resultados por sector de actividad en términos relativos (%) | 13 |
| Ilustración 3: Resultados por país en términos relativos (%)                | 14 |
| Ilustración 4: Métodos para calcular el valor de mercado                    | 19 |
| Ilustración 5: Ubicación de las filiales de empresas del IBEX-35            | 23 |
| Ilustración 6: Esquema del sándwich holandés                                | 25 |
| Ilustración 7: Triángulo del Fraude   | 31 |
| Ilustración 8: Las 4 "R" de los impuestos                                   | 33 |
| Ilustración 9: Zona Libre de Paraísos Fiscales                              | 38 |
| Ilustración 10: Sanciones tributarias por documentación incorrecta o nula   | 40 |
| Ilustración 11: Fases de la auditoría forense                               | 41 |
| Ilustración 12: Responsabilidad Social Corporativa                          | 44 |

## **ÍNDICE DE TABLAS**

|   |    |
|---|----|
| Tabla 1: Composición de las empresas participadas en España, 2006 | 11 |
| Tabla 2: Tipo impositivo calculado sobre la base imponible        | 26 |
| Tabla 3: Tipo impositivo calculado sobre el resultado contable    | 27 |

## **ÍNDICE DE SIGLAS**

AEDAF: Asociación Española de Asesores Fiscales

BEPS: Base Erosion and Profit Shifting

BI: Base Imponible

BICCIS: Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades

BOE: Boletín Oficial del Estado

CAPV: Comunidad Autónoma del País Vasco

CCAA: Cuentas Anuales

CCAACC: Cuentas Anuales Consolidadas

CRS: Common Reporting Standard

EEUU: Estados Unidos

G20: Grupo de los 20

GADE: Grado de Administración y Dirección de Empresas

HP: Hacienda Pública

INE: Instituto Nacional de Estadística

IS: Impuesto de Sociedades

ITEP: Institute of Taxation and Economic Policy

LIS: Ley del Impuesto sobre Sociedades

NF: Norma Foral

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

ONGD: Organización No Gubernamental de Desarrollo

PGC: Plan General de Contabilidad

PIB: Producto Interior Bruto

PYME: Pequeña y Mediana Empresa

RD: Real Decreto

RSC: Responsabilidad Social Corporativa

## **Elusión fiscal de los grupos empresariales y el papel del auditor**

TEAC: Tribunal Económico Administrativo Central

TFG: Trabajo de Fin de Grado

TIC: Tecnologías de la Información y de la Comunicación

UE: Unión Europea

UFI: Unidad Fiscal Internacional

ZLPF: Zonas Libres de Paraísos Fiscales

## **1. RESUMEN DEL TRABAJO PRESENTADO**

Mediante este trabajo se ha realizado un estudio sobre la elusión fiscal y las prácticas que llevan a cabo los grupos empresariales con el único fin de reducir su pago impositivo. A pesar de no atentar contra la Ley las estrategias fiscales que utilizan estas sociedades tienen un enorme efecto en la recaudación por parte de la Administración Tributaria.

Dado que los impuestos desempeñan un papel fundamental en el correcto funcionamiento de la economía y de la sociedad, desde diversas organizaciones se han promovido iniciativas que han creado concienciación social y, por tanto, el establecimiento de medidas por parte de las instituciones oficiales internacionales como de las estatales. La auditoría forense cobra importancia también ya que permite detectar irregularidades en lo que se refiere al impuesto pagado y declarado por las empresas.

Se están dando pasos en la dirección correcta pero todavía queda mucho camino por delante en el que es necesaria la cooperación por parte de los estados, seguir trabajando en dar a conocer la repercusión de esta situación y fomentar en las empresas la ética y responsabilidad fiscal.

## **2. INTRODUCCIÓN**

El curso académico pasado, es decir, en tercero del Grado de Administración y Dirección de Empresas (GADE) en la asignatura de Consolidación de Estados Contables se invitó a la Organización No Gubernamental de Desarrollo (ONGD) Economistas Sin Fronteras para que nos hablara de su labor por una economía justa. Muchos de los estudiantes no habíamos oído hablar de esta organización a pesar de estar estudiando para ser economistas en un futuro inminente.

En dicha conferencia se nos presentaron muchos conceptos, datos e ideas para mostrarnos principalmente cómo las grandes empresas se las ingenian para eludir impuestos con el objetivo de maximizar sus beneficios y, sin duda, lo que más llamó mi atención fue lo fácil que resulta crear una sociedad en un paraíso fiscal a través de páginas que exponen esos territorios como si fueran un destino idílico de vacaciones.

Los impuestos constituyen el pilar para el correcto funcionamiento de la sociedad y, por tanto, es necesario concienciar sobre su importancia y deber de cumplimiento. Las prácticas llevadas a cabo con el único objetivo de reducir la cuantía a pagar al “fondo común”

## **Elusión fiscal de los grupos empresariales y el papel del auditor**

tienen repercusiones negativas en el conjunto de los ciudadanos pero, sobre todo, en aquellos que disponen de una menor capacidad adquisitiva. Prueba de ello es el informe de OXFAM Intermón *Una economía para el 99% (2017)* según el cual: “El crecimiento económico experimentado en España en los últimos años contrasta con la desigualdad que ha seguido una tendencia ascendente siendo el segundo país de la Unión Europea (UE) en el que más ha aumentado este fenómeno preocupante. Esto se debe a la concentración e incremento de la riqueza en unos pocos mientras que el grueso de la sociedad ve mermada su capacidad adquisitiva” (OXFAM Intermón, 2017).

En la actualidad, el que un país posea riqueza no lleva implícito una recaudación elevada. Es el caso de Chile que cuenta con yacimientos importantes de minerales no metálicos, destacando el papel que cobra el cobalto en la actualidad pudiendo convertirse en un país productor. Y en lo que respecta a la recaudación la situación es distinta ya que en el año 2016 es el segundo país de los 35 que conforman la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) que menor porcentaje de recaudación sobre el Producto Interior Bruto (PIB) tienen según datos de la propia organización. Mientras que el promedio de la OCDE se situaba en el 34,3% el correspondiente a Chile alcanzaba el 20,4%. (GUARDA, 2017).

Nos encontramos, por tanto, en una situación delicada e insostenible a largo plazo cuyas consecuencias son claramente visibles.

### **3. OBJETO DEL TRABAJO**

Mediante este trabajo se pretende realizar un estudio sobre la elusión fiscal y las medidas que se han ido tomando para poder solventar o, al menos, reducir su impacto negativo.

Nos hemos centrado en los grupos empresariales ya que la mayor parte de las transacciones realizadas en el mercado son entre sociedades de un mismo grupo. Además, debido a la dimensión y recursos con los que cuentan tienen una mayor facilidad para eludir impuestos, tal y como veremos en este trabajo.

Para ello, analizamos algunos ejemplos concretos de empresas que llevan a cabo esta práctica, los territorios de baja imposición a los que se recurre así como las medidas tanto a nivel nacional como por parte de la UE que se han ido tomando al respecto.

## **4. DESCRIPCIÓN DE LA METODOLOGÍA UTILIZADA**

La curiosidad es algo inherente al ser humano ya que nos permite hacernos preguntas sobre cualquier aspecto que es nuevo o desconocido y es en ese momento cuando empezamos a buscar información para colmar esa “necesidad de saber”. Esta tarea de investigación puede semejarse a cuando te ves absorto en un libro y no puedes dejarlo ya que la trama te engancha y quieres llegar hasta el final. A medida que buscas información vas encontrando datos que desconoces y es así como se amplía el estudio y el conocimiento sobre un tema concreto.

Es una labor interesante y, a la vez, exigente ya que se necesita tiempo para comparar los resultados obtenidos de distintas fuentes y poder obtener de esta forma la información más fiable posible. Sin embargo, el resultado del esfuerzo realizado merece la pena ya que es cuando realmente se aprende. Como prueba de ello encontramos la cita que recoge (Díaz Enríquez, 2017) perteneciente al brillante físico Einstein: “No tengo ningún talento especial. Solo soy apasionadamente curioso”.

En mi caso ha sido la curiosidad la que me ha llevado a querer conocer y profundizar sobre el tema de la elusión fiscal.

La investigación es el proceso que nos permite despejar los interrogantes que se nos plantean. Existen dos metodologías de investigación: la cuantitativa y la cualitativa. La primera de ellas consiste en obtener información para el estudio a partir de datos numéricos y, por tanto, se trata de un proceso objetivo que busca un resultado determinado. La segunda, sin embargo, consiste en el proceso de obtener información que posibilite adquirir un amplio conocimiento y comprensión sobre un tema sin existir una manera concreta de proceder, por tanto, puede desembocar en distintos caminos.

Para la realización de este Trabajo de Fin de Grado (TFG) se ha realizado una investigación cualitativa en la que el fundamento ha sido buscar la información necesaria para conocer y comprender qué es y cómo se lleva a cabo la elusión fiscal en los grupos empresariales y también las medidas implantadas para luchar contra estas prácticas desleales.

## **5. LOS GRUPOS EMPRESARIALES**

### **5.1. INTRODUCCIÓN**

La globalización ha sido un fenómeno que ha cambiado radicalmente nuestra forma de vida y de comportamiento. Ha tenido también influencia en el ámbito económico dando lugar

## **Elusión fiscal de los grupos empresariales y el papel del auditor**

al término “economía global” que recoge las distintas tendencias que han aparecido como es el caso de un mayor comercio internacional, la desregulación del mercado de capitales, productos financieros innovadores y el progreso continuo de las Tecnologías de la Información y de la Comunicación (TIC).

Como consecuencia de una mayor relación entre países se ha favorecido la aparición de grupos empresariales que mediante sinergias permite a las sociedades integrantes disfrutar de unas ventajas adicionales como son una mayor eficiencia y poder de mercado. Este hecho ha provocado que, para asegurar su competitividad en un mercado cambiante como es el actual, un número considerable de empresas haya optado por asociarse con otras. “Según datos de la OCDE, el 60% del comercio mundial se realiza entre empresas del mismo grupo” (Economistas Sin Fronteras, 2017).

### **5.2. CONCEPTO**

“Un grupo de sociedades es aquel en el que una sociedad, denominada dominante, ejerce o puede ejercer control, directo o indirecto, sobre otra u otras sociedades, que toman el nombre de dependientes o dominadas, en sus actividades de explotación y financieras con el objetivo de conseguir un beneficio económico de las mismas” (BOE, 2010)<sup>1</sup>.

Tradicionalmente el control se ha relacionado con el hecho de “disponer de la mayoría de los derechos de voto de otra sociedad que otorga el poder de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros de su órgano de administración” (BOE, 2010). Sin embargo, en los últimos años el control sobre las empresas se ha producido también sin apenas poseer participación en el capital social de las sociedades. El Real Decreto (RD) 1159/2010, mencionado en el pie de página 1, contempla esta situación al añadir la posibilidad de: “Controlar otra u otras sociedades sin necesidad de disponer de la mayoría de los derechos de voto o incluso sin poseer participación alguna en su capital. Es lo que se conoce como control sin participación que tiene lugar en las entidades de propósito especial tomando parte en los riesgos y beneficios de las mismas así como en sus decisiones de explotación y financieras” (BOE, 2010).

---

<sup>1</sup> Artículo 1 de la sección 1ª Grupo de sociedades del RD 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por RD 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por RD 1515/2007, de 16 de noviembre.

### 5.3. GRUPOS EMPRESARIALES EN ESPAÑA

En lo que se refiere a modalidades de grupos empresariales, en los últimos años ha cobrado importancia el *conglomerado* que permite tanto a empresas de un sector idéntico o distinto agruparse, ampliar su presencia en el mercado y reducir el riesgo asumido al poder diversificar el negocio. Es el caso del grupo líder de comunicación en España, Atresmedia Corporación, que abarca sectores variados como la televisión, cine, radio, publicidad, desarrollo digital y multimedia (Atresmedia, 2018).

En nuestro país predomina el *holding* que consiste en una agrupación de empresas pertenecientes al mismo sector. La sociedad Inditex es un ejemplo claro de esta modalidad al estar formada por numerosas marcas de moda como Zara, Massimo Dutti, Bershka o Pull & Bear. El grupo textil tiene una gran importancia en nuestro país ya que “se encuentra entre las diez empresas que contribuyen en mayor medida al PIB español” (El Correo Gallego, 2017).

Garmendia y Del Orden (2008) realizaron un estudio *Estructuras de propiedad y grupos empresariales en España* utilizando información del año 2006 de un número considerable de empresas mediante las bases de datos Sabi y Amadeus. Si hasta el momento las sociedades objeto de estudio habían sido empresas grandes, con este trabajo de investigación se incluye una muestra elevada de pequeñas y medianas empresas (PYMEs). Se van a presentar los resultados más destacables que se obtuvieron.

En lo que respecta a la composición de las empresas participadas se proporciona la siguiente información recogida en la Tabla 1.

Tabla 1: Composición de las empresas participadas en España, 2006

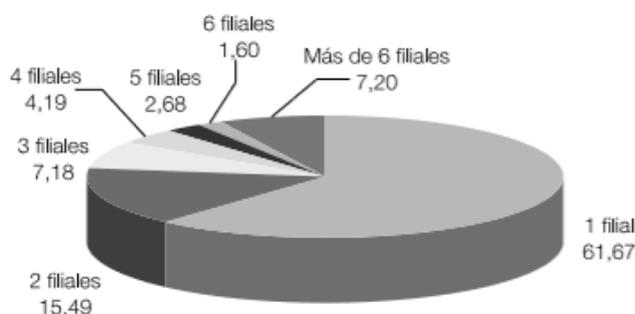
|                                    | Empresas participadas |              | Prom. participación accionarial (%) | Fondos propios         |              |
|------------------------------------|-----------------------|--------------|-------------------------------------|------------------------|--------------|
|                                    | Número                | %            |                                     | euros                  | %            |
| Entidades financieras              | 1.421                 | 0,7          | 43,6                                | 17.186.806.276         | 4,4          |
| Individuos y familias              | 134.244               | 69,0         | 50,6                                | 65.335.094.979         | 16,8         |
| Empresas no financieras nacionales | 55.937                | 28,7         | 61,4                                | 186.983.231.586        | 48,1         |
| Empresas extranjeras               | 8.840                 | 4,5          | 78,4                                | 79.316.933.280         | 20,4         |
| Sector público                     | 1.194                 | 0,6          | 54,4                                | 11.906.461.874         | 3,1          |
| Inst. financieras no bancarias     | 3.389                 | 1,7          | 45,5                                | 26.811.107.199         | 6,9          |
| Otros                              | 588                   | 0,3          | 30,9                                | 1.159.951.241          | 0,3          |
| <b>Total</b>                       | <b>194.571</b>        | <b>100,0</b> | <b>53,9</b>                         | <b>388.699.586.434</b> | <b>100,0</b> |

Fuente: Garmendia & Del Orden (2008)

## Elusión fiscal de los grupos empresariales y el papel del auditor

La Ilustración 1 muestra el número de filiales de las que disponen los grupos empresariales en España en el año 2006 que es la variable que se ha empleado para conocer su tamaño.

Ilustración 1: Número de filiales en los grupos españoles, 2006 (en %)



Fuente: Garmendia & Del Orden (2008)

Se comprueba que los grupos empresariales en nuestro país tienen una dimensión reducida ya que aproximadamente el 84% de la totalidad están formados por tres o menos filiales, y destaca el hecho de que alrededor del 62% de los mismos dispone solamente de una filial. Sólo el 11,48% de estos grupos empresariales tiene cinco o más filiales.

Por lo que respecta a los sectores de actividad de las empresas analizadas se comprueba que el correspondiente a la prestación de servicios es el más común en este conjunto de sociedades frente al primario que es el menos desarrollado.

En cuanto a su distribución territorial se observó que: “En términos absolutos Cataluña y Madrid, seguidas por Valencia, Andalucía y País Vasco son las comunidades autónomas donde se concentra un mayor número de empresas pertenecientes a grupos de sociedades. Teniendo en consideración los valores relativos de las empresas que pertenecen a un grupo de sociedades respecto del total de las empresas analizadas la situación varía y son Madrid, País Vasco, Cataluña, Navarra y la Rioja las comunidades que cuentan con un mayor número de grupos empresariales” (Garmendia y Del Orden, 2008).

Por tanto, podemos resumir las conclusiones obtenidas del estudio afirmando que los grupos empresariales tienen una fuerte presencia en nuestro país, tienen como objetivo obtener el control de otras sociedades, son de tamaño pequeño ya que en la mayoría de los casos están compuestos por una matriz y una filial y que en cuanto a su distribución geográfica destacan las comunidades autónomas de Madrid, Cataluña y País Vasco principalmente.

#### 5.4. FILIALES DE EMPRESAS ESPAÑOLAS EN EL EXTERIOR

El Instituto Nacional de Estadística (INE) ha hecho públicos en 2017 los resultados obtenidos del año 2015 sobre las filiales de empresas españolas en el exterior proporcionando tres aspectos informativos: el número de filiales (5.023), personas ocupadas (654.994) y la cifra de negocios (185.027 millones de euros). A la vista de estos datos se puede afirmar que estas filiales tienen un papel importante en otros países.

Se analizan las actividades realizadas (sector y rama de actividad) por estas filiales así como su distribución geográfica (país y zona geográfica).

Tomando en consideración los resultados obtenidos por sector de actividad en términos relativos, tal y como se puede ver en la Ilustración 2 en tanto por ciento podemos destacar que el sector servicios ocupa la primera posición con un 33,4% en cuanto a número de filiales y con un 39,3% en lo referido a personas ocupadas. En lo que respecta a la cifra de negocios, en cambio, el sector industrial obtiene el mayor porcentaje con un 36,2%.



Fuente: INE (2017)

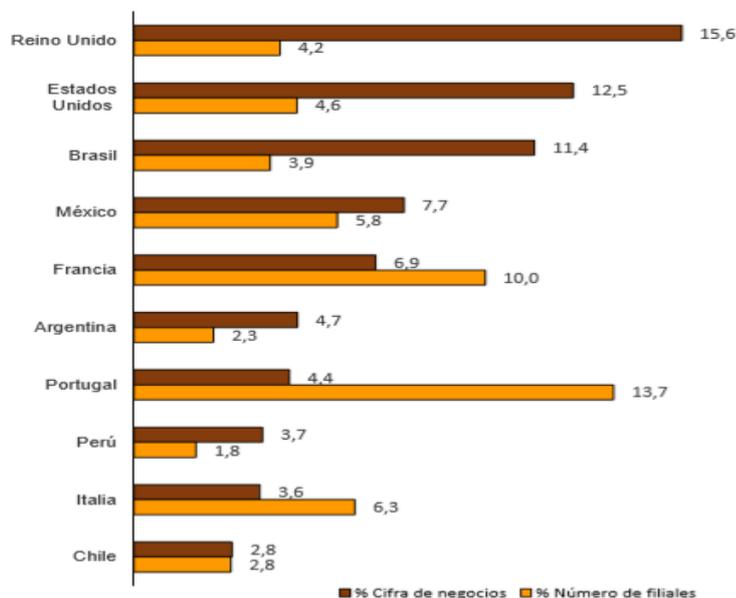
Por otro lado, el estudio muestra información sobre las diferentes ramas de actividad. En concreto podemos destacar los siguientes datos (INE, 2017):

- “La actividad relativa a *Venta y reparación de vehículos de motor y motocicletas y comercio al por mayor* es la que mayor número de filiales dispone en el exterior seguida por la *industria manufacturera*.
- En cuanto al empleo la *industria manufacturera* es la que mayor puestos genera seguida por *Comercio al por menor, excepto vehículos de motor y motocicletas e Información y comunicaciones*.
- Por lo que respecta a la cifra de negocios *Información y comunicaciones* es la que contribuye en mayor medida seguida por la *industria manufacturera*”.

## Elusión fiscal de los grupos empresariales y el papel del auditor

Otro de los ítems abordados en el estudio publicado por el INE son los diferentes países donde operan las filiales. En la Ilustración 3 se proporcionan los resultados en términos relativos por país correspondientes a las variables cifra de negocios y número de filiales.

Ilustración 3: Resultados por país en términos relativos (%)



Fuente: INE (2017)

Los resultados más significativos a mencionar, entre otros, son:

- ✓ Portugal (13,7%), Francia (10%) e Italia (6,3%) son los Estados que disponen de un mayor número de empresas subsidiarias.
- ✓ Brasil (11,4%), Reino Unido (8,4%) y Estados Unidos (EEUU) (6,9%) concentran el mayor número de personas empleadas.
- ✓ Reino Unido (15,6%), EEUU (12,5%) y Brasil (11,4%) cuentan con las cifras de negocios más elevadas” (INE, 2017).

Por último, en concordancia con los resultados anteriores obtenidos por países y tomando en consideración la zona geográfica en la que se ubica la filial se obtiene que la Zona Euro es la que cuenta con un mayor número de filiales seguida por América pero, si se toma como referencia la cifra de negocios la situación se revierte anteponiéndose América a la Zona Euro.

Como conclusión se obtiene que las filiales en el exterior de las empresas españolas se dedican principalmente al sector servicios aunque también tiene protagonismo la industria y que de forma mayoritaria se ubican en la Zona Euro y en América.

## **5.5. GRUPOS EMPRESARIALES EN LA CAPV**

Por lo que respecta a la Comunidad Autónoma del País Vasco (CAPV) el estudio realizado por Garmendia y Del Orden (2008) ha contemplado los distintos tipos de grupos empresariales vascos existentes: “1) grupos cuya matriz se encuentra en la CAPV, 2) empresas residentes en el País Vasco con matriz española y 3) empresas residentes en el País Vasco con matriz extranjera”.

Las principales conclusiones que se obtienen por cada modalidad de grupo son:

### 1) Grupos cuya matriz se encuentra en la CAPV

“Más de la mitad de los grupos empresariales que tienen matriz vasca ubican ésta en Bizkaia” (Garmendia y Del Orden, 2008), de hecho, según la Diputación Foral de Bizkaia (Bizkaia Talent, 2018) esta provincia es sede de varias empresas reconocidas a nivel internacional. Destacamos la figura de Iberdrola: el primer grupo energético español y líder en energía eólica con sede en Bilbao y presencia en Europa (ScottishPower en Reino Unido), Estados Unidos (Avangrid), México (Iberdrola México) y Brasil (Neoenergia).

“Las matrices vascas sitúan sus filiales principalmente dentro de la geografía española y de éstas dos tercios se sitúan en la CAPV” (Garmendia y Del Orden, 2008). Por tanto, tanto la matriz como las filiales se encuentran en la mayoría de los casos en el País Vasco. En cuanto a la dimensión predominan los grupos reducidos compuestos en su mayoría por una sociedad dominante y una dominada.

### 2) Empresas residentes en el País Vasco con matriz española

“Un tercio de las empresas ubicadas en el País Vasco pertenece a un grupo con sede en España y de éstas un 60 por ciento tienen la sociedad dominante en la CAPV. Además, por lo general las filiales vascas de matrices ubicadas en el territorio vasco se ubican en la misma provincia que la dominante. Este tipo de grupos están compuestos en la mayoría de las ocasiones por un máximo de cinco empresas” (Garmendia y Del Orden, 2008).

Se comprueba también en este caso una preferencia por parte de los grupos empresariales a establecer su sede en el País Vasco así como un mayor tamaño respecto de los mencionados en el primer punto.

### 3) Empresas residentes en el País Vasco con matriz extranjera

“Aproximadamente un 6 por ciento de las empresas vascas son filiales de empresas con sede en el extranjero, ubicándose la matriz de forma mayoritaria en Francia, Alemania o Países Bajos” (Garmendia y Del Orden, 2008).

A diferencia del protagonismo de las empresas de servicios mencionado en el caso de los grupos empresariales en España, los grupos extranjeros recurren principalmente a empresas industriales vascas. Esta modalidad de conjunto de sociedades es la que cuenta con un mayor tamaño.

Se comprueba el protagonismo de los grupos empresariales en el País Vasco, especialmente en Bizkaia y, cómo su dimensión se incrementa a medida que se amplía el ámbito geográfico. La fiscalidad existente en el territorio foral puede constituir un factor decisivo para que muchas empresas decidan ubicar sus sedes y/o filiales en la CAPV y prueba de ello es la diferencia existente entre los tipos impositivos en el País Vasco respecto a los correspondientes al resto del Estado.

“El tipo general impositivo sobre beneficios empresariales a nivel estatal es del 25 por ciento” (Boletín Oficial del Estado, 2014) mientras que en el ámbito foral “el tipo de gravamen general es del 24 por ciento y en el caso de las empresas pequeñas y micropymes es del 20 por ciento” (Boletín Oficial de Bizkaia, 2013).

## 6. OPERACIONES VINCULADAS

### 6.1. DEFINICIÓN Y CONCEPTO

De acuerdo con el artículo 83 del *Real Decreto 1159/2010*, así como con la Norma 15<sup>a</sup> de elaboración de las Cuentas Anuales del *Plan General de Contabilidad (PGC) 2007*, “se consideran *partes vinculadas* aquellas personas físicas y jurídicas que ejerzan o puedan ejercer cualquier tipo de control o influencia significativa en la toma de decisiones financieras y de explotación de otras”. Se trata de un concepto muy amplio ya que “incluye en el caso de las personas físicas a sus familiares próximos, es decir, a todos los individuos que por mantener una relación estrecha con éstos pudieran influir o resultar influidos con respecto a las decisiones del grupo”. Las sociedades integrantes de un grupo empresarial cumplen con las características mencionadas y son por tanto partes vinculadas.

Las operaciones llevadas a cabo entre partes vinculadas se conocen como *operaciones vinculadas*, pudiendo tratarse de una gran variedad de transacciones como es el caso de la enajenación de inmovilizado y de mercancías o la prestación de servicios. En este trabajo nos centraremos en las operaciones efectuadas entre las sociedades pertenecientes a un grupo empresarial. Según el *RD 1159/2010* “las operaciones llevadas a cabo entre dos sociedades pertenecientes a un grupo se denominan operaciones internas y los resultados de las mismas deben eliminarse y diferirse hasta que se realicen frente a terceros ajenos al grupo” (BOE, 2010). Por tanto, no tienen efecto en las Cuentas Anuales Consolidadas (CCAACC) y ello dificulta el conocer las transacciones que se han realizado dentro del grupo así como el importe por el que se han valorado. Es por ello que se debe prestar una atención especial a las mencionadas operaciones internas.

## **6.2. VALORACIÓN**

Ya desde 1978, tal y como se recogía en el artículo 16.3 de la *Ley 61/1978*, existe “la obligación de valorar las operaciones entre sociedades vinculadas a los precios que se establecerían en condiciones normales entre sociedades independientes” (BOE, 1978).

No obstante, en lo que se refiere al régimen sancionador debido a la valoración incorrecta de este tipo de operaciones, el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) formuló distintas interpretaciones de cada una de las redacciones de la correspondiente Ley. Por lo que respecta a la tercera y última versión de la norma, dicho tribunal determinó que “no cabía cometer infracción alguna por este tipo de comportamiento ya que sólo la Administración podía valorar las operaciones y las empresas no tenían ninguna obligación de valorar las operaciones a precio de mercado” (Suárez Mosquera, 2007). Este dictamen favoreció que los grupos empresariales no cumplieran con lo establecido en la Ley y que valoraran sus operaciones aplicando condiciones ventajosas justificando el valor establecido mediante argumentos difíciles de cuestionar debido a la complejidad de su comprobación.

En consecuencia, y bastantes años más tarde, se aprueba la *Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la prevención del Fraude Fiscal* con la intención de resolver esta problemática mediante la “implantación de la valoración a precios de mercado de este tipo de transacciones y la adaptación de la legislación española en materia de precios de transferencia al contexto internacional, en particular a las Directrices de la OCDE y al Foro Europeo” (BOE, 2006).

## **Elusión fiscal de los grupos empresariales y el papel del auditor**

En la actualidad en las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas el contribuyente tiene la obligación de valorar dichas transacciones por el valor normal de mercado que corresponde al que personas o entidades independientes establecerían en sus transacciones, cumpliendo así con el Principio de Libre Competencia. Así lo determina tanto el artículo 18.1 de la *Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) 2014* como la Norma de Valoración 21 del *PGC 2007*.

### **6.3. MÉTODOS PARA ESTABLECER EL VALOR DE MERCADO**

Tal y como acabamos de señalar, la normativa establece que las operaciones entre sociedades vinculadas deben valorarse a precio de mercado, que se corresponde con el que acuerdan entidades independientes en condiciones de libre competencia. Este valor se obtiene, por lo general, de aplicar un margen al coste que supone para el vendedor producir o gestionar el respectivo bien o servicio.

Primeramente y de forma teórica puede parecer sencillo su cálculo, sin embargo, en la práctica la realidad es completamente distinta ya que resulta complicado conocer de manera exacta los costes tanto fijos como variables en los que se van a tener que incurrir así como el precio que los clientes potenciales están dispuestos a pagar. También existe la posibilidad de partir del valor que el cliente otorga al producto o servicio para fijar un precio de mercado. Además pueden influir otros factores como el precio que establece la competencia o la imagen que se desea transmitir al público.

Se trata seguramente de una de las decisiones más difíciles que las empresas tienen que tomar ya que de ello depende en gran medida la marcha del negocio y, por tanto, su supervivencia en el mercado.

Hasta el año 2014 se contemplaba una jerarquía dentro de los distintos métodos para calcular el valor de mercado necesario para esta modalidad de operaciones teniendo prioridad los tres métodos siguientes: precio libre comparable, coste incrementado y precio de reventa frente a los métodos de margen neto del conjunto de operaciones y de reparto del beneficio (BOE, 2006). Con la aprobación de la *LIS de 2014*, y con efecto a partir del 1 de enero de 2015, desaparece dicha jerarquía “pudiéndose optar por uno u otro método en función de la naturaleza de la operación vinculada, de su nivel de comparabilidad con operaciones no vinculadas equiparables y de la disponibilidad de información fiable” Además, se indica que “cuando no resulte posible aplicar ninguno de los métodos anteriores, se podrán utilizar otros

procedimientos y técnicas de valoración generalmente aceptados que respeten el principio de libre competencia” (BOE, 2014).

En la Ilustración 4 se recogen los métodos aceptados para calcular el valor de mercado.

**Ilustración 4: Métodos para calcular el valor de mercado**



Fuente: Super Contable, 2015

### 6.3.1. MÉTODO DEL PRECIO LIBRE COMPARABLE

Este método, también conocido como *Comparable Uncotrolled Price*, es el más utilizado y consiste en: “La comparación del precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el correspondiente en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias similares. En caso de resultar necesario se realizarán las correcciones que se consideren oportunas”. (BOE, LIS 2014)

Su aplicación práctica resulta compleja debido a la dificultad de encontrar la información fiable que resulta necesaria así como por la imposibilidad de considerar varias operaciones equiparables simultáneamente. Resulta de utilidad para valorar operaciones financieras y productos estándar.

### 6.3.2. MÉTODO DEL PRECIO DE REVENTA

Mediante este segundo método, también denominado *Resale Price Method*: “Se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en

## **Elusión fiscal de los grupos empresariales y el papel del auditor**

operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables. Se llevarán a cabo los ajustes que se precisen”. (BOE, LIS 2014).

Se utiliza en el caso de empresas vinculadas que tienen la función de intermediarias, es decir, aquellas cuya función se limita a vender el producto a una entidad independiente.

### **6.3.3. MÉTODO DEL COSTE INCREMENTADO**

Este método, que toma también el nombre *Cost Plus*, se obtiene de: “Añadir al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables. Si fuera necesario se producirán las correcciones pertinentes que aseguren su equivalencia”. (BOE, LIS 2014).

Al igual que el método del precio de reventa permite valorar las operaciones vinculadas en márgenes brutos. Es necesario conocer los costes directos de producción y puede resultar complicado obtener datos fiables. Se utiliza principalmente en la valoración de actividades productivas de bienes y servicios.

Estos tres procedimientos mencionados están basados en el precio, en cambio, los dos siguientes tienen como referencia el beneficio.

### **6.3.4. MÉTODO DE DISTRIBUCIÓN DEL RESULTADO**

Este método, conocido también como *Profit Split Method*, consiste en: “Asignar a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares” (BOE, LIS 2014).

“Los criterios más comunes utilizados para conocer en qué medida una sociedad contribuye al objetivo global son las funciones desempeñadas, los riesgos asumidos, los activos utilizados, así como cualquier otro aspecto del mercado del que se disponga y que sea fiable” (Auditores Valencianos Asociados, 2018).

### **6.3.5. MÉTODO DE MARGEN NETO DEL CONJUNTO DE OPERACIONES**

“Este método atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones idénticas o similares realizadas

entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones” (BOE, LIS 2014).

“Opera en una forma similar a los métodos tradicionales del precio de coste incrementado o del precio de reventa y sigue los mismos parámetros de aquellos para su aplicación” (Auditores Valencianos Asociados, 2018).

Tal y como se indica en el artículo 18 de la *LIS 2014* las empresas deben poner a disposición de la Administración Tributaria la documentación que justifique el valor de mercado establecido.

## **7. CONDUCTAS DERIVADAS DE LAS OPERACIONES INTRAGRUPPO**

### **7.1. ESTRATEGIAS PARA CONSEGUIR LIQUIDACIONES FISCALES VENTAJOSAS**

La elusión fiscal consiste en hacer uso de las ventajas o lagunas que la propia norma otorga para pagar el mínimo gravamen. En esta búsqueda de disminución del impuesto cobra gran importancia el plano internacional ya que existen diferencias notables en las condiciones tributarias existentes en cada país por lo que una práctica común consiste en el traslado de beneficios y de bases imponibles a territorios de baja imposición.

Existen diversas estrategias que emplean los grupos empresariales para conseguir unas liquidaciones fiscales ventajosas.

- Dada la complejidad que reviste el cálculo del valor de mercado y su respectivo control por parte de la Administración Tributaria, las empresas pertenecientes a un grupo empresarial aprovechan la situación para fijar precios en condiciones ventajosas que en algunos casos difieren del valor de mercado, sea cual sea el método empleado. Por ejemplo, establecen un precio inferior al de mercado de manera que cuando el bien o servicio es enajenado a una entidad ajena al grupo es la última sociedad participante del grupo la que obtiene el beneficio. En la mayoría de los casos suelen ser las filiales ubicadas en países con condiciones tributarias favorables las que obtienen el resultado positivo en este tipo de operaciones.

La compra-venta de bienes puede estar más limitada a la hora de fijar cualquier precio de venta ya que al tratarse de un bien tangible resulta más sencillo conocer

## **Elusión fiscal de los grupos empresariales y el papel del auditor**

los materiales necesarios para fabricarlo, sus costes y el precio que un producto de esas características o semejantes tiene en el mercado. No ocurre lo mismo en el caso de los servicios que al no tener un resultado palpable resulta más sencillo establecer “libremente” el importe ya que éste se puede justificar alegando un mayor o menor valor que otro servicio semejante. Por ello, hay que prestar una atención especial a las prestaciones de servicios, así como a los elementos intangibles.

- “Se recurre al endeudamiento a través de préstamos concedidos a la matriz por parte de filiales ubicadas en territorios fiscalmente atractivos para así poder acogerse a la deducción de los intereses pagados existente en la UE” (Sanhermelando, 2016). Esta práctica al igual que sucede con el intercambio de bienes está más controlada.
- “Las multinacionales aprovechan la exención de tributación de los dividendos con el objetivo de evitar la doble imposición para invertir en sociedades ubicadas en países con baja presión fiscal y ahorrarse el impuesto correspondiente al pago de dividendos a la empresa europea. En algunos casos consiguen beneficiarse de una doble no tributación” (Sanhermelando, 2016).
- “Activos como la propiedad intelectual o las patentes no son sometidos a gravamen cuando se trasladan a un país extracomunitario” (Sanhermelando, 2016). Es por ello que es una táctica común entre este tipo de empresas para eludir impuestos.

Las mencionadas tácticas fiscales, comunes en los grupos de empresas, tienen un enorme impacto en nuestro país ya que de acuerdo con OXFAM Intermón (2016) “En España, el 72% del fraude fiscal proviene de grandes empresas y grandes fortunas y los paraísos fiscales son el principal agujero negro”. Dado el protagonismo de estos territorios he efectuado un análisis de los mismos.

### **7.1.1. PARAÍOS FISCALES**

Los paraísos fiscales constituyen el principal mecanismo para eludir impuestos en el país de origen mediante el establecimiento de sociedades off-shore. Una sociedad off-shore es una empresa que se registra en otro país que cuenta con unas tasas impositivas reducidas y en el que no se lleva a cabo actividad económica alguna.

## Marta Zugazabeitia Rubiera

Son cuatro los factores que la OCDE ha establecido para la determinación de un paraíso fiscal: “La no imposición a la renta, la falta de transparencia, las leyes o prácticas administrativas que no permiten el intercambio de información fiscal con otros países y el permiso a los no residentes de beneficiarse de rebajas impositivas incluso cuando no desarrollen una actividad en el país” (Echaiz Moreno & Echaiz Moreno, 2014).

Según el informe *Diferencias abismales* elaborado por Intermón Oxfam, en 2017: “Todas las empresas del IBEX-35 excepto una, Aena, tienen presencia en territorios fiscalmente ventajosos. En el período comprendido entre 2009 y 2015 el número de filiales en paraísos fiscales ha seguido una tendencia creciente, no obstante en 2016 se experimenta una reducción del 2’2% respecto al 2015” (Intermón Oxfam, 2017).

En la Ilustración 5 se muestra cómo las filiales de las empresas del IBEX 35 se encuentran geográficamente distribuidas.

**Ilustración 5: Ubicación de las filiales de empresas del IBEX-35**



Fuente: (SÁNCHEZ, 2017)

Se observa que el estado norteamericano Delaware es el paraíso fiscal más utilizado por las empresas del IBEX-35 contando con 463 filiales, es decir, casi la mitad de las empresas subsidiarias establecidas en países con una fiscalidad atractiva. En segunda posición se encuentran los Países Bajos con 169 filiales respectivamente. Le siguen Irlanda y Luxemburgo.

Hemos querido estudiar los motivos por los que las sociedades de mayor liquidez recurren principalmente a los dos primeros destinos mencionados.

## **Elusión fiscal de los grupos empresariales y el papel del auditor**

### ▪ Delaware (EEUU)

La mayoría de empresas españolas crean sus filiales en Wilmington: una ciudad de apenas 75.000 habitantes del estado de Delaware llegando a superar la cifra de 400 sociedades dependientes. El banco Santander es la sociedad que cuenta con un mayor número de filiales en paraísos fiscales disponiendo en el territorio de aproximadamente 112 sociedades subsidiarias, seguido por Iberdrola y ACS que tienen domiciliadas 56 y 49 filiales respectivamente (Page, 2016).

Delaware no está incluido en ningún listado oficial de paraísos fiscales pero, tal y como muestra el documento *Información fiscal en las memorias anuales de las empresas del IBEX 35*, presentado por el Observatorio de Responsabilidad Social Corporativa en 2017, Delaware está considerado un nicho fiscal por dos instituciones de renombre: por Tax Justice Network en 2015 (Red para la Justicia Fiscal) y por el Parlamento Europeo en 2009.

Principalmente son dos los aspectos por los que este pequeño estado americano tiene un gran protagonismo:

- 1) Las condiciones fiscales favorables que proporciona, como es “la exención total de los impuestos para las sociedades limitadas bajo el control de extranjeros que tengan allí su sede sin necesidad de llevar a cabo ninguna actividad económica en el territorio. Además los ingresos generados por activos intangibles registrados en este estado están libres de imposición. Es el caso de la propiedad intelectual, las marcas o patentes” (Page, 2016).
- 2) Las numerosas facilidades para la creación de filiales con las que cuenta, como son el “disponer de registros mercantiles las 24 horas, la no obligatoriedad de declarar el nombre real del propietario de la sociedad y una tramitación rápida y económica” (Page, 2016).

Teniendo en cuenta las ventajas que proporciona no es de extrañar que sea un destino tan reclamado entre las grandes multinacionales.

### ▪ Holanda

Los Países Bajos y, en concreto, Holanda es el segundo destino fiscal favorito donde “el 90% de las empresas del IBEX-35 constituyen sociedades” (Iniciativa Debate, 2013).

Tal y como sucede con Delaware, no se considera paraíso fiscal pero se encuentra en el listado de nichos fiscales elaborado por la Tax Justice Network actualizado en 2015.

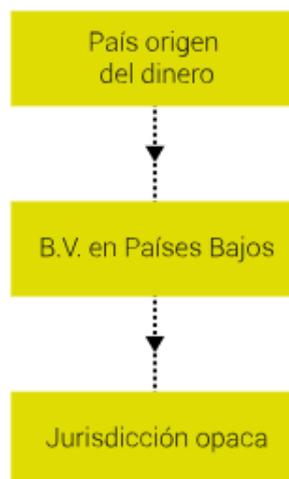
## Marta Zugazabeitia Rubiera

Las características más interesantes referentes a su sistema tributario son:

- “Las exenciones fiscales.
- El gran número de convenios para evitar la doble imposición de los beneficios empresariales, siendo el país que cuenta con el mayor número de estos tratados.
- El privilegio de filiación para las sociedades holding que cuenten con una participación igual o superior al 5% en las filiales que consiste en la no tributación por los dividendos y ganancias de las empresas dependientes” (Iniciativa Debate, 2013).

Holanda es la llave que permite a las sociedades acceder a países con jurisdicciones opacas y así conseguir que se pierda el rastro de sus operaciones. Ello se consigue a través de la constitución de sociedades de Responsabilidad Limitada Privada denominadas BV (Besloten Vennootschap). Este método se conoce como “sándwich holandés” que se resume en la Ilustración 6.

**Ilustración 6: Esquema del sándwich holandés**



Fuente: (Zuil & Bowers, 2017)

### 7.1.2. IMPUESTO PAGADO POR LAS EMPRESAS DEL IBEX-35

Una vez expuestas las estrategias que emplean los grupos empresariales y, más concretamente las empresas pertenecientes al IBEX con el objetivo de obtener liquidaciones fiscales ventajosas, me ha parecido interesante tratar de conocer el impuesto que realmente pagan estas sociedades para comprobar el efecto que dichas prácticas puede tener en su fiscalidad.

## Elusión fiscal de los grupos empresariales y el papel del auditor

Como hemos mencionado anteriormente, *la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades* establece que el tipo general de gravamen es del 25 por ciento. Sin embargo, no parece haber consenso en lo referido al término que se debe tener en cuenta a la hora de determinar cuánto pagan realmente las grandes empresas por el impuesto de sociedades en España.

“Hacienda indica que el tipo efectivo que soportan estas sociedades es del 7% respecto al resultado contable. La Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), en cambio, determina que es del 26% sobre la base imponible. La AEDAF declara que el método utilizado por la Agencia Tributaria no es el adecuado ya que no es comparable el impuesto pagado en España con el resultado contable dado que este último recoge rendimientos, rentas y beneficios obtenidos en el extranjero” (Viaña, 2017).

Con el objetivo de obtener conclusiones propias se han seleccionado cuatro empresas españolas del IBEX-35 (Inditex S.A, Iberdrola S.A, Telefónica S.A y ACS S.A) pertenecientes a distintos sectores de actividad y se han recogido los datos de las cuentas anuales individuales del ejercicio 2017 publicadas por cada entidad.

En lo que se refiere a la selección de las empresas he escogido Inditex, Iberdrola y ACS ya que han sido mencionadas en el presente trabajo con anterioridad y me ha parecido interesante obtener información más detallada de las mismas y en el caso de Telefónica porque se trata de la empresa de telecomunicaciones más importante de Europa y la quinta del mundo.

Primero se analiza la relación existente entre la Base Imponible (BI) o el resultado fiscal y el impuesto sobre beneficios de las empresas mencionadas en el ejercicio 2017 y se obtienen los siguientes datos en millones de euros.

**Tabla 2: Tipo impositivo calculado sobre la base imponible**

|                                  | <b>Inditex S.A.</b> | <b>Iberdrola S.A.</b> | <b>Telefónica S.A.</b> | <b>ACS S.A.</b> |
|----------------------------------|---------------------|-----------------------|------------------------|-----------------|
| <b>Base Imponible</b>            | 532                 | -304                  | -1.573                 | 23,5            |
| <b>Impuesto sobre beneficios</b> | -109                | -8,4                  | 280                    | 6               |
| <b>Tipo impositivo (%)</b>       | 20,5%               | 2,8%                  | 17,8%                  | 25,5%           |

Fuente: elaboración propia a partir de las CCAA de las respectivas empresas

Los tipos impositivos en este primer análisis dejan ver disparidades entre las sociedades, destacando el 2,8% correspondiente a Iberdrola y el 25,5% soportado por ACS. En cuanto a estas dos empresas resulta curioso el hecho de que Iberdrola contando con una BI negativa tenga un gasto por impuesto de sociedades y, sucede lo contrario en el caso de ACS

## Marta Zugazabeitia Rubiera

ya que su base imponible es positiva y dispone de un ingreso por IS.

Tomando como referencia el resultado contable para calcular el tipo impositivo tal y como señala la Administración Tributaria se obtienen los siguientes resultados correspondientes al ejercicio 2017 también en millones de euros.

**Tabla 3: Tipo impositivo calculado sobre el resultado contable**

|                                     | <b>Inditex S.A.</b> | <b>Iberdrola S.A.</b> | <b>Telefónica S.A.</b> | <b>ACS S.A.</b> |
|-------------------------------------|---------------------|-----------------------|------------------------|-----------------|
| <b>Resultado antes de impuestos</b> | 2.484               | 1.607                 | 274                    | 649             |
| <b>Impuesto sobre beneficios</b>    | -109                | -8,4                  | 280                    | 6               |
| <b>Resultado del ejercicio</b>      | 2.375               | 1.599                 | 554                    | 655             |
| <b>Tipo impositivo (%)</b>          | 4,39%               | 0,52%                 | 102,19%                | 0,92%           |

Fuente: elaboración propia a partir de las CCAA de las respectivas empresas

Se observa que el tipo impositivo que soportan las entidades analizadas no supera el 5% excepto en el caso de Telefónica que cuenta con un ingreso por IS y al ser superior al resultado antes de impuestos el tipo que se obtiene es del 102,19%.

Al acudir a las memorias de las correspondientes cuentas anuales para ver el desglose del impuesto se ha obtenido la siguiente información:

- Inditex

Cuenta con una exención por doble imposición económica sobre dividendos de 504 millones de euros (Inditex S.A., 2018).

- Iberdrola

Dispone de un saldo de Hacienda Pública (HP) deudora por Impuesto de Sociedades (IS) de 440 millones de euros y diferencias permanentes negativas de 1.913 millones de euros que “corresponden principalmente a los dividendos recibidos, a las variaciones del deterioro de cartera de valores para las que no se ha registrado un activo por impuesto diferido y a otros gastos que no tienen la consideración de fiscalmente deducibles”. (Iberdrola S.A., 2018).

- Telefónica

Presenta Bases Imponibles negativas, un saldo de HP deudora por IS de 284 millones de euros y diferencias permanentes negativas por 2.241 millones de euros que “corresponden a la variación de la provisión de cartera contable de valores de sociedades del Grupo Telefónica, a los dividendos exentos, a la plusvalía exenta

## Elusión fiscal de los grupos empresariales y el papel del auditor

obtenida en el ejercicio por la venta del 40% del capital social de Telxius Telecom, S.A.U. y al fondo de comercio financiero”. (Telefónica S.A., 2018).

- ACS

Dispone de un saldo de HP deudora por IS de 116 millones de euros y diferencias permanentes negativas entre las que se encuentra una exención por dividendos internos del Grupo Fiscal de 328 millones de euros (ACS S.A., 2018).

La principal conclusión que se obtiene de los datos recogidos de estas cuatro empresas del IBEX-35 es que todas ellas presentan cuantiosas diferencias permanentes negativas que principalmente se deben a una exención de dividendos, no quedando claro el tipo efectivo que podrían pagar. Además, se observan diferencias notables entre los impuestos sobre beneficios y los tipos impositivos con los que cuentan estas sociedades.

Por lo que respecta al impuesto sobre beneficios, Inditex e Iberdrola cuentan con un gasto por IS y cabe destacar que la empresa textil soporta un mayor gasto impositivo. En el caso de Telefónica y ACS ambas empresas cuentan con un ingreso por IS pero, la primera dispone de una cuantía considerablemente superior. Asimismo también son apreciables las divergencias en lo que corresponde a los tipos impositivos siendo Inditex la sociedad que contando con un gasto por IS soporta un mayor tipo en las dos formas de cálculo. Para las dos entidades que disponen de un ingreso por IS, en cambio, la situación varía de forma significativa dependiendo del método de cálculo del tipo impositivo empleado y, cabe destacar el tipo impositivo con el que cuenta Telefónica cuando se toma como referencia el resultado contable ya que es superior al 100% mientras que el de ACS no supera el 1%.

### 7.1.3. EFECTO EXPRESADO EN CIFRAS Y CASOS REALES

Los esfuerzos de las grandes empresas por reducir su pago impositivo y, por tanto, su contribución al Estado tienen un efecto real sobre la recaudación correspondiente a cada país.

López-Santacruz, inspector de Hacienda del Estado, en la jornada *Actualidad fiscal, desde la perspectiva de la Administración Tributaria* celebrada en febrero de 2018, afirmaba que “la recaudación en España en concepto de Impuesto sobre Sociedades se ha reducido un 43,18% en el período 2007-2017, desde los 44.000 millones de euros iniciales a los 25.000 millones de euros del 2017” (IP Comunicación, 2018). Además, indicaba que los motivos de este decremento son, sin lugar a dudas, la crisis pero también las estrategias fiscales seguidas por

## **Marta Zugazabeitia Rubiera**

el tejido empresarial. Se comprueba, por tanto, que las prácticas llevadas a cabo por las sociedades integrantes de los grupos empresariales para conseguir una optimización fiscal merman la recaudación de nuestro país donde según Sandri (2017) “las pérdidas para el fisco llegan a los 5.000 millones de euros anuales y el país sufre, por efecto de la estrategia fiscal llevada a cabo por las multinacionales, una disminución del 0,4% de su PIB cada año”.

Estas prácticas tienen unas consecuencias notorias también a nivel global ya que: “Según estimaciones de la OCDE la pérdida recaudatoria por elusión de las grandes empresas multinacionales se encuentra entre el 4 y el 10% de la recaudación mundial por el impuesto de sociedades. Asimismo se estima que los tipos de gravamen efectivos soportados por las grandes empresas multinacionales son entre 4 y 8,5 puntos porcentuales inferiores a los soportados por empresas de similares características que operan únicamente a nivel nacional” (Observatorio de Responsabilidad Social Corporativa, 2017).

Las cifras proporcionadas constatan el tremendo efecto que las tácticas fiscales de las grandes empresas tienen en el conjunto de la economía y, por consiguiente, en la sociedad. A continuación vamos a tratar de conocer la estrategia fiscal empleada por el grupo textil de origen gallego Inditex que le ha permitido reducir significativamente su pago impositivo: “Según un informe publicado en 2016 por el grupo de los Verdes en el Parlamento Europeo la multinacional eludió una cuantía de 585 millones de euros entre 2011 y 2014. Ello lo consigue gracias a la ubicación de aquellas partes del negocio que más ganancia le generan en países que cuentan con una tributación inferior como es el caso de Holanda, Irlanda y Suiza” (Navarro, 2016).

Se va a intentar conocer la situación así como la actividad que el grupo desempeña en cada uno de los países mencionados.

En lo referido a Holanda, el primero de los tres países mencionados: “El holding textil disponía hasta 2016 de una filial en Holanda denominada ITX Merken compuesta por 182 trabajadores según datos correspondientes a principios de dicho año. El beneficio que obtuvo esta empresa subsidiaria a esa fecha superaba los 520 millones de euros mientras que el de la totalidad del grupo ascendía a 2.875 millones de euros” (Álvarez, 2017).

Teniendo en cuenta su reducida plantilla sorprende el hecho de que esta filial obtuviera un 18 por ciento del beneficio global del grupo. La clave de esta situación se encuentra de acuerdo también con (Álvarez, 2017) en que: “ITX Merken disponía de los derechos de las marcas de Inditex y, por tanto, los beneficios obtenidos en otras filiales se

## **Elusión fiscal de los grupos empresariales y el papel del auditor**

trasladaban a Holanda mediante el pago de los royalties por el uso de la marca”. Esta táctica fiscal ha tenido repercusión en nuestro país ya que tal y como indica (Navarro, 2016): “Ha supuesto para España el dejar de percibir más de 200 millones de euros de ingresos tributarios en el período comprendido entre 2011 y 2014”.

Irlanda juega también un papel fundamental en la estrategia fiscal que emplea Inditex ya que: “Con gravámenes sobre los beneficios que oscilan entre el 0 y el 12’5 por ciento es un país clave para el gigante textil en cuanto al registro de ventas online a nivel global así como por lo que respecta a transacciones financieras como es el caso de préstamos entre empresas del grupo o seguros” (Navarro, 2016).

Además, Inditex dispone de una filial en Suiza (ITX Trade) dedicada a la compraventa de ropa la cual: “Adquiere las existencias a bajo coste a países de mano de obra barata como son Bangladesh, Turquía o Marruecos para después venderlas a precios más altos a otras sociedades del grupo. Los beneficios se trasladan parcialmente a países que cuentan con impuestos reducidos y opacidad que facilita el desconocimiento de los márgenes obtenidos. El holding suizo de Inditex es el que más recursos propios del grupo atesoraba en el 2014 (1.400 millones de euros) y pagó un 7,8% de impuestos o quizás menos por sus beneficios” (Navarro, 2016).

Otro caso destacable es el de la empresa estadounidense Apple ya que: “Según un informe de U.S. Parg y el Institute of Taxation and Economic Policy (ITEP), Apple es la empresa estadounidense que más dinero mantiene en territorios de baja tributación (principalmente Irlanda) de entre todas las multinacionales con sede en EEUU, eludiendo 76.000 millones en impuestos” (El diario, 2017).

Se comprueba, de esta manera, que la compleja estructura societaria de la que disponen tanto el grupo Inditex como Apple les permite reducir significativamente su pago impositivo aprovechando las ventajas fiscales que proporcionan otros países.

Si bien las prácticas mencionadas en este apartado 7.1. se llevan a cabo sin vulnerar la Ley puesto que todo se desarrolla en base a diferentes interpretaciones a la hora de definir el valor de mercado y, por tanto, el margen del beneficio, en el siguiente punto se va un paso más allá sobrepasando los límites establecidos en la Norma.

## 7.2. FRAUDE FISCAL

### 7.2.1. CONCEPTO DE FRAUDE

De acuerdo con el Instituto de Auditores Internos se entiende como fraude “todo acto ilegal derivado de la ocultación, engaño o abuso de confianza con el fin de obtener dinero, bienes o servicios, evitar el pago o pérdida de servicios u obtener una ventaja personal o comercial”. (Grupo Paradell, 2017). La principal diferencia respecto a la ya mencionada elusión fiscal, que tiene como objetivo reducir el impuesto a pagar respetando la normativa, reside en el incumplimiento de la Ley.

Cressey desarrolló en 1953 un modelo conocido como el *Triángulo del Fraude* que explicaba que los motivos por los que las personas cometían fraude son los siguientes: motivación, oportunidad y racionalización (Aparecida, de Araújo y Faroni, 2017).

Ilustración 7: Triángulo del Fraude



Fuente: (Rivera, 2018)

En este contexto la motivación es la razón que lleva al individuo a cometer el fraude como podría ser la presión por conseguir un determinado objetivo y el creer en la imposibilidad de conseguirlo por medios legales. En cuanto a la oportunidad es el conjunto de circunstancias que hacen posible cometer el fraude. Es el caso de la ausencia o ineficacia de control. Por último, la racionalización es la justificación psicológica que la persona busca para argumentar sus actos (López Moreno y Sánchez Ríos, 2012).

Los principales resultados obtenidos de un trabajo de investigación al respecto realizado por López Moreno y Sánchez Ríos (2012) en Puerto Rico fueron los siguientes: “Por un lado, cuando un individuo se encuentra en el proceso de acometer un acto fraudulento no analiza las consecuencias y, por otro lado, se comprueba que la mayoría de los

## **Elusión fiscal de los grupos empresariales y el papel del auditor**

profesionales que ocupan los rangos más elevados desconoce el modelo *Triángulo del Fraude* a pesar de estar implantado en la empresa” (López Moreno y Sánchez Ríos, 2012).

A partir del modelo de Cressey han ido surgiendo nuevos modelos y teorías acerca de los factores que propician el fraude. Es el caso del modelo denominado *Diamante del Fraude* que surge en 2004 de la mano de Wolfe y Hermanson de la necesidad de añadir al modelo constituido por tres componentes, *Triángulo del Fraude*, uno adicional: la capacidad, entendida ésta como “la habilidad y la posición del individuo dentro de la organización” (Aparecida, de Araújo y Faroni, 2017). Según esta teoría son cuatro los componentes que conducen al fraude: la oportunidad, la motivación, la racionalización y la capacidad.

En el caso concreto de los grupos empresariales la oportunidad constituye el factor principal para cometer fraude ya que la compleja estructura societaria con la que cuentan este conjunto de sociedades así como su presencia internacional dificulta su control y, por tanto, facilita el llevar a cabo prácticas desleales como es el caso de la evasión fiscal.

### **7.2.2. EVASIÓN FISCAL**

La evasión fiscal es el “incumplimiento de la obligación tributaria mediante la ocultación parcial o total de actividades que implican efectuar un pago impositivo” (Echaiz Moreno & Echaiz Moreno, 2014). También puede tratarse de una concesión no correspondiente de exenciones. Se trata de un incumplimiento de la ley y, por tanto, son actos sancionables a nivel administrativo e incluso penal.

Por lo que respecta al País Vasco, recientemente se ha conocido un caso de evasión fiscal: “La Hacienda de Bizkaia gracias a las investigaciones realizadas por la Unidad Fiscal Internacional (UFI) de las operaciones realizadas entre 2010 y 2013 de ocho multinacionales ha recuperado a finales de 2017 aproximadamente 126 millones de euros que se trataron de evadir. La estrategia general seguida por estas empresas era imputar ganancias obtenidas en el País Vasco a las filiales que disponían en Suiza para beneficiarse de la baja tributación del país. En la actualidad, las inspecciones siguen en marcha: tres grupos más por la misma conducta y otras cinco grandes sociedades por la política de precios de transferencia utilizada” (López, 2017).

Otro caso conocido a nivel internacional y con gran repercusión ha sido el de Apple con la resolución en 2016 por parte de la Comisión Europea del pago de 13.000 millones de euros más intereses por parte de la empresa a Irlanda. Se pudo conocer que la multinacional

fundada por Steve Jobs llevaba años realizando acuerdos fiscales con Irlanda conocidos como “tax ruling” gracias a los cuales pagaba unos impuestos irrisorios. Este tipo de acuerdos son legales en la UE pero el hecho de que otras empresas del sector no se vean beneficiadas por los mismos es ilegal ya que atenta contra los principios de competencia (Suanzes, 2016).

Ante las medidas de Irlanda para endurecer su fiscalidad debido a la presión internacional propiciada, Apple ha mantenido una filial en dicho país y ha recurrido a la isla de Jersey donde ha trasladado otras dos subsidiarias y donde acumula un montante de 250.000 millones de dólares (El Boletín, 2017).

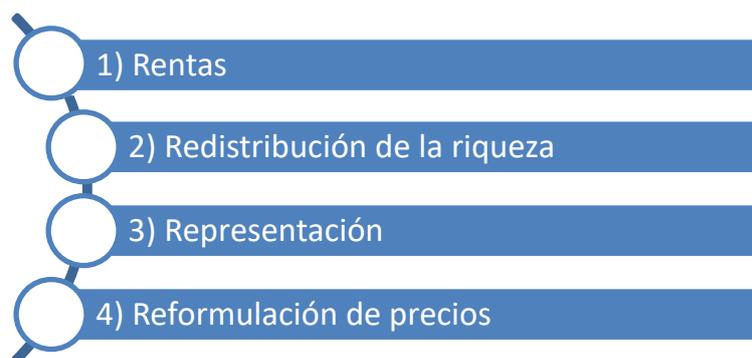
Se demuestra el punto al que son capaces de llegar las grandes empresas para pagar la menor cuantía de impuestos, llegando a infringir lo establecido en la Ley con las consecuencias que ello conlleva.

## **8. SOLUCIONES Y MEDIDAS**

### **8.1. IMPORTANCIA DE LA IMPOSICIÓN**

La imposición es algo imprescindible para conseguir el correcto funcionamiento de la sociedad ya que tiene cuatro funciones importantes conocidas como las 4R.

**Ilustración 8: Las 4 "R" de los impuestos**



Fuente: elaboración propia

De acuerdo con la ilustración 8 podemos destacar que:

- 1) Las Rentas engloban el conjunto de servicios y medios para cubrir las necesidades básicas de los ciudadanos tales como la educación o la sanidad.

## **Elusión fiscal de los grupos empresariales y el papel del auditor**

- 2) La Redistribución de la riqueza hace referencia a la generalizada dependencia de aquellos que disponen de menos recursos económicos respecto a los servicios públicos, de esta forma se intenta conseguir igualdad de derechos y oportunidades en la sociedad. Del mismo modo, es necesario que exista un sistema de tributación progresivo en el que el pago de impuestos se establezca en función de las rentas percibidas.
- 3) La Representación ya que los impuestos son un aspecto fundamental del Estado y la democracia y es por ello que resulta inevitable que el gobierno sea transparente de cara a los ciudadanos.
- 4) La Reformulación de precios se refiere al conjunto de medidas impositivas para favorecer a determinados colectivos como puede ser el establecimiento de límites económicos a los productos o servicios esenciales para evitar que sean excesivos o la aplicación de un gravamen a aquellos bienes o actividades que resultan perjudiciales con el propósito de reducir el consumo de los mismos.

Dada la importancia que tiene la recaudación de impuestos para el bienestar de los ciudadanos adquieren vital importancia los esfuerzos destinados a prevenir y disuadir el fraude así como de informar a los ciudadanos del destino de sus contribuciones ya que resultan menos costosos que los necesarios para su investigación una vez que éste ha tenido lugar.

En lo referido a la prevención cabe mencionar el ya descrito modelo de Cressey *Triángulo del Fraude* en el que se exponía que uno de los factores que propician este comportamiento al margen de la ley es la oportunidad y es por ello que es necesario implantar los controles y medidas que resulten convenientes para minimizar la posibilidad de acometer este delito.

### **8.2.MEDIDAS**

A continuación se presentan las medidas e iniciativas tanto a nivel internacional como estatal que se han ido tomando durante estos últimos años para combatir la elusión y el fraude fiscal.

### 8.2.1. MEDIDAS INTERNACIONALES

- Proyecto BEPS de la OCDE

La transparencia fiscal es una de las prioridades tanto en el panorama nacional como internacional. En esta línea cabe destacar el *proyecto BEPS* de la OCDE que debe su nombre al objetivo de reducir la erosión de bases y el traslado de beneficios (*Base Erosion and Profit Shifting*) y que tiene sus inicios en 2013. Se trata de un pionero convenio multilateral que contiene una serie de medidas que van a permitir actualizar los convenios fiscales bilaterales existentes. Según Serrano Antón (2015), autor de *Influencia del Plan de Acción BEPS en la tributación española*: “El informe BEPS puede considerarse el estudio internacional más completo realizado hasta el momento en cuanto a medidas antiabuso se refiere teniendo como objetivo colmar las lagunas existentes en las correspondientes legislaciones fiscales y conseguir que las rentas se graven donde se han producido para evitar la doble no imposición de las mismas” (Serrano Antón, 2015).

España ha incorporado a su legislación, concretamente al *Reglamento del Impuesto sobre Sociedades 2015*, algunas de las recomendaciones de la OCDE mostrando un especial interés en la Acción 13 relativa a la información y documentación de las entidades y operaciones vinculadas. “Con carácter general se simplifica el contenido de la documentación a presentar por las entidades o grupos de entidades que no superan los 45 millones de euros de cifra de negocios y se exime de documentar aquellas operaciones con una misma persona o entidad vinculada cuando no supere los 250.000 euros anuales” (BOE, 2015).

También se introduce, mediante el artículo 14 de la normativa mencionada en el párrafo anterior: “La obligación para las entidades cabeceras de los grupos que en el año anterior al comienzo del período impositivo cuenten con una cifra de negocios superior a 750 millones de euros de presentar el *Informe país por país* en el que se recoja entre otros aspectos los ingresos, resultados brutos, plantilla, impuestos devengados y pagados” (BOE, 2015).

Para proporcionar la información requerida se debe emplear el *modelo 231 Declaración de información país por país*. Éste podemos encontrarlo en el apartado Anexos del TFG (anexo-2).

Por primera vez los países de la OCDE y el Grupo de los 20 (G20) han trabajado de la mano en este proyecto común que sin duda toma el camino correcto para abordar las imperfecciones que plantea la fiscalidad internacional. No obstante, aún quedan aspectos

## Elusión fiscal de los grupos empresariales y el papel del auditor

relevantes a tratar y mejorar como es el caso de la gran confidencialidad que se aplica, la propiedad intelectual y las sociedades que no realizan actividad económica alguna y se emplean para desviar impuestos conocidas como *cash box*. Su alcance por el momento es limitado y ello puede deberse a la ausencia de vinculación jurídica. Es imprescindible la cooperación por parte de todos los países para que esta iniciativa cumpla con su misión.

- Medidas de la Unión Europea

Varios han sido los intentos de la Unión Europea para combatir la elusión y el fraude fiscal. En lo que respecta al intercambio automático de información entre Estados y organismos de diversa índole se han aprobado dos Directivas. Así mismo, hubo un intento de crear, por un lado, una normativa común para los estados miembros que regulase el impuesto de sociedades y, por otro lado, publicar una lista negra de paraísos fiscales.

*Directiva 2014/107/UE*<sup>2</sup>: Dada la relevancia que supone el intercambio de información como la cooperación entre los estados en la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, cobra un papel importante la declaración *Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras*, también conocido como CRS (Common Reporting Standard), elaborada por los líderes del G20 y aprobada por el Consejo de la OCDE a través de la mencionada Directiva. Ésta implica la “colaboración entre instituciones financieras y organismos de inversión con las autoridades públicas proporcionando los datos personales y financieros que resulten pertinentes” (Martos Belmonte, 2016).

*Directiva (UE) 2016/881*<sup>3</sup> Esta Directiva aprobada recientemente se corresponde con el intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad ya que: “Regula en el ámbito de la Unión Europea el informe país por país que los grupos de empresas multinacionales deben facilitar cada año y para cada territorio fiscal en el que operen, con el objeto de garantizar que en la UE se recopile la misma información y se facilite oportunamente a las Administraciones tributarias” (BOE, 2016).

Tiene como objetivo principal, por tanto, homogeneizar el documento que recoge la información de la actividad desempeñada en cada país que los grupos empresariales de los Estados miembros tienen que elaborar y presentar.

---

<sup>2</sup> Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014

<sup>3</sup> Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE

## **Marta Zugazabeitia Rubiera**

*Base Imponible Consolidada Común del Impuesto de Sociedades (BICCIS)*. En 2011 se redactó y presentó una propuesta ambiciosa para crear una Base Imponible Consolidada Común del Impuesto de Sociedades (BICCIS) para los Estados miembros de la Unión Europea pero, no contó con la aprobación del Consejo.

En 2016 siguiendo con la iniciativa anterior la Comisión Europea presentó en el Parlamento Europeo y en el Consejo un conjunto de normas para el cálculo de los beneficios sometidos a gravamen de las empresas en la UE. Se planteó un proceso de dos fases en el que primero se persigue la manera de calcular una BI común y después su consolidación. De esta manera, se suprimirían tanto la problemática relativa al traslado de beneficios como la posibilidad de manipular los precios de transferencia y al mismo tiempo “se reducirían los gastos administrativos correspondientes y se incrementaría la seguridad jurídica de las empresas” (Consejo Europeo. Consejo de la Unión Europea, 2018).

En lo correspondiente a las entidades que se ven afectadas por esta iniciativa se indica que: “Estas medidas resultarían de obligado cumplimiento para los grupos empresariales que dispongan de una cifra de negocios superior a 750 millones de euros en el ejercicio en curso y que estén permanentemente establecidas en un estado miembro de la UE o pertenezcan a un contribuyente que resida en el territorio común a efectos fiscales. Podrán acogerse a este régimen las entidades con un volumen económico inferior si así lo desean” (Consejo Europeo. Consejo de la Unión Europea, 2018).

Esta propuesta tiene como único objetivo establecer unas pautas para los Estados miembros a la hora de calcular su base imponible. No contempla la armonización de los tipos de gravamen ya que corresponde a cada estado determinar el suyo propio.

*Lista negra de paraísos fiscales*. Tras un período de negociaciones el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la Unión Europea, también conocido como Ecofin, publicó en 2017 por primera vez una “lista negra” de paraísos fiscales formada por aquellos países que favorecen prácticas fiscales desleales y no cooperan con el resto de los Estados miembros. Se está trabajando en el establecimiento de estrictos controles y restricciones así como sanciones para los integrantes de esta lista.

En su redacción inicial la conformaban 17 territorios, en cambio, en menos de dos meses se redujo a 9 debido a los compromisos adquiridos por algunos de ellos en cuanto a términos fiscales se refiere, lo que les ha permitido dejar de formar parte de la misma para

## Elusión fiscal de los grupos empresariales y el papel del auditor

pasar a aparecer en la “lista gris”. Es el caso de Panamá, Barbados o Emiratos Árabes Unidos entre otros. Este segundo listado está formado por una totalidad de 55 países (Sánchez, 2018).

Para que un territorio deje de considerarse paraíso fiscal debe formalizar un acuerdo de intercambio de información o bien un convenio para evitar la doble imposición que incluya el requisito de intercambio de información.

- Tax Haven Free

En 2009 se originó la campaña Tax Haven Free por parte de organizaciones sociales europeas “para conseguir por parte de la sociedad en general como de instituciones locales un posicionamiento en contra de los paraísos fiscales” (Oxfam Intermón, 2016). Francia, Suecia y Finlandia fueron los países europeos que dieron los primeros pasos en la senda de la transparencia fiscal.

En el caso concreto de España no ha sido hasta el año 2015 cuando se han tomado medidas en el asunto debido a la importancia que tienen las contrataciones públicas en la economía del país (25% del PIB español). Es por ello que 25 ciudades (Barcelona, Zaragoza, Sevilla, Alicante, entre otras) se han comprometido a ser Zonas Libres de Paraísos Fiscales (ZLPP) rechazando cualquier tipo de acuerdo con entidades que tengan una relación cuestionable con estos territorios de baja imposición (Oxfam Intermón, 2016).

### Ilustración 9: Zona Libre de Paraísos Fiscales



Fuente: Tax Haven Free (2018)

Por lo que respecta a las medidas que se han ido tomando a nivel internacional cabe destacar el hecho de que en el caso concreto de la presentación del *Informe país por país* así como de la aplicación de las pautas correspondientes para obtener la *BICCIS* sólo se les exige a aquellos grupos que cuenten con una cifra de negocios superior a 750 millones de euros. Ello implica que los grupos con un menor volumen de actividad no tienen el deber legal de

## **Marta Zugazabeitia Rubiera**

aplicar las mismas por lo que se deja de obtener una información que resulta tan necesaria para la transparencia fiscal.

### 8.2.2. MEDIDAS NACIONALES

En España podemos observar como en los últimos 12 años se han realizado esfuerzos para luchar contra la elusión fiscal.

- Ley 36/2006<sup>4</sup>

Una de las medidas que se han llevado a cabo en esta línea ha sido la aprobación de la Ley 36/2006, mencionada anteriormente, en la que se incluyen modificaciones respecto a las operaciones vinculadas. La primera de ellas es la valoración de estas transacciones a precios de mercado y, la segunda, es la adaptación de la legislación española en materia de precios de transferencia al contexto internacional.

- Foro de Grandes Empresas y el Código de Buenas Prácticas Tributarias

En 2009 se constituyó el Foro de Grandes Empresas para favorecer la cooperación entre la Administración Tributaria y un total de 27 grandes empresas españolas. Un año más tarde, es decir, en 2010 se aprobó el *Código de Buenas Prácticas Tributarias* con el objetivo de mejorar la aplicación del sistema tributario mediante las recomendaciones incluidas en el mismo. “Para las empresas, el Código supone un escenario de mayor seguridad en materia tributaria que facilita la toma de decisiones empresariales; para la Agencia Tributaria, un incremento de la eficacia y eficiencia del control tributario” (Agencia Tributaria, 2015). A finales del año 2015 son 104 las empresas y grupos de empresas que lo han ratificado.

Por lo que respecta a la obligación de información que se deriva de la realización de operaciones vinculadas la siguiente medida incorpora un aspecto adicional para evitar que se fraccionen dichas operaciones y se dispense de informar sobre las mismas.

- Modelo 232: Declaración informativa de operaciones vinculadas y de transacciones con paraísos fiscales

Por lo que respecta a la obligación de información sobre las operaciones realizadas con entidades vinculadas se recoge lo siguiente: “Se debe informar de aquellas transacciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, siempre que el importe de la

---

<sup>4</sup> Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal

## Elusión fiscal de los grupos empresariales y el papel del auditor

contraprestación del conjunto de operaciones en el periodo impositivo supere los 250.000€, de acuerdo con el valor de mercado. Lo mismo ocurre con las operaciones específicas siempre que el importe conjunto de cada tipo de operación en el periodo impositivo supere los 100.000€ con independencia del método de valoración utilizado. Adicionalmente, para evitar que se fraccionen las operaciones vinculadas deberán declararse aquellas operaciones del mismo tipo y que utilicen un método de valoración idéntico, siempre que el importe del conjunto de dichas operaciones en el período impositivo sea superior al 50% de la cifra de negocios de la entidad” (BOE, 2017).

Esta información se presentaba anteriormente en el *modelo 200 de declaración del Impuesto sobre Sociedades*. Sin embargo, con objeto de conseguir una mayor eficiencia y reducir costes innecesarios, con efecto a partir del 1 de enero de 2016 debe utilizarse el *modelo 232*. Éste debe ser presentado en un plazo de cuatro meses después de la declaración del IS resultando la información aportada imprescindible para la lucha contra el fraude fiscal. Este modelo podemos encontrarlo en el apartado “11. Anexos” (véase anexo-1).

- Régimen sancionador

Como se ha mencionado con anterioridad las actividades que impliquen fraude o evasión fiscal constituyen un incumplimiento de la Ley y conllevan las correspondientes sanciones con el objetivo de concienciar y evitar estas conductas.

Según el artículo 18.13 de la *LIS 2014* “la falta de aportación o la aportación incompleta o incorrecta de la documentación requerida constituyen una infracción grave” y, por tanto, son penalizadas con multas pecuniarias. El artículo 46.1 de la *NF 2013* considera asimismo infracción el hecho de declarar un valor de mercado distinto al documentado.

En el siguiente cuadro se recogen las tipologías e importes de las sanciones tributarias existentes en los dos ámbitos: estatal y foral.

Ilustración 10: Sanciones tributarias por documentación incorrecta o nula

| Administración Tributaria | Sanciones Territorio Común   | Sanciones Bizkaia  |
|---------------------------|--|--|
| 1) Sin correcciones       | <ul style="list-style-type: none"><li>• 1.000 euros por dato omitido o falso</li><li>• 10.000 euros por conjunto de datos omitidos o falsos</li><li>• Límite</li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>• 1.500 euros por dato omitido o falso</li><li>• 15.000 euros por conjunto de datos omitidos o falsos</li><li>• Límite</li></ul> |
| 2) Con correcciones       | 15% de la corrección   | 15% de la corrección con mínimo del doble de la sanción 1)   |

Fuente: elaboración propia a partir de la LIS 2014 y NF 2013

Las principales diferencias entre ambas normativas son las cuantías de las sanciones cuando la Administración Tributaria no realiza correcciones, siendo más elevadas en el Territorio Foral y, cuando las efectúa el mínimo que se establece en la Norma Foral (NF) y que no se contempla en la LIS. Por tanto, se comprueba que el régimen sancionador existente en Bizkaia es más severo que el del Territorio Común.

### 8.2.3. AUDITORÍA FORENSE

De esta necesidad de luchar contra el fraude surge un nuevo modelo de auditoría: la auditoría forense. (Díaz Núñez, 2006) considera que: “La auditoría forense es un sistema de control con el objetivo de detectar evasión fiscal aportando las evidencias necesarias para inculpar al defraudador, pudiendo ser utilizada tanto en el sector público como privado”.

El inicio del proceso de una auditoría forense puede provenir de una denuncia formal o informal, una auditoría financiera o de evaluaciones de control interno. Esta modalidad de auditoría cuenta con cinco etapas tal y como podemos observar en la *Ilustración 11* y que se explican a continuación:

Ilustración 11: Fases de la auditoría forense



Fuente: elaboración propia a partir de (Balderrama Claros, 2017)

Podríamos destacar, como aspectos principales, los siguientes:

- 1) Planificación. En esta primera fase se pretende conocer el negocio a auditar, identificar y evaluar los riesgos existentes y desarrollar la estrategia que va a permitir obtener evidencias.
- 2) Ejecución. En esta fase se llevan a cabo los procedimientos previstos en la fase anterior para obtener una evidencia que resulte suficiente, competente y pertinente. Para conseguirla se emplean distintas fuentes como son el examen de la documentación, sistemas administrativos contables de una empresa o personas

## **Elusión fiscal de los grupos empresariales y el papel del auditor**

ajenas a la empresa objeto de estudio que puedan aportar información adicional relevante. Puede darse el caso de que sea necesario realizar modificaciones respecto a lo programado inicialmente.

- 3) Informe. Como todo ejercicio de auditoría la labor realizada culmina con un informe en el que se recogen los resultados obtenidos de una forma objetiva, clara, precisa y argumentada. Este documento es necesario para presentar el caso en un juicio siendo considerado como evidencia en el mismo.
- 4) Comunicación de los resultados. Los resultados se comunican a los funcionarios que el auditor forense considere oportunos partiendo del informe elaborado debiendo éste ser prudente con la información que proporciona para que no se vea afectada la investigación.
- 5) Seguimiento. Por último, resulta necesario establecer un seguimiento del caso para que el trabajo desempeñado sea considerado y no caiga en el olvido (Balderrama Claros, 2017).

De la mano de la auditoría forense se encuentra la auditoría tributaria que tiene como objetivo “maximizar el cumplimiento de los contribuyentes al mismo tiempo que se minimiza la evasión. Su razón de ser es, por tanto, determinar el grado de cumplimiento del deber impositivo” (Díaz Núñez, 2006).

Se observa la importancia que tiene el papel de la auditoría forense en la lucha contra el fraude fiscal ya que permite detectar y probar mediante evidencias irrefutables estas prácticas llevadas a cabo por las grandes empresas, fomentando así la responsabilidad y transparencia.

### **8.2.4. RESPONSABILIDAD FISCAL CORPORATIVA**

El Observatorio de Responsabilidad Social Corporativa hizo público en 2017 un estudio sobre la calidad de la información relativa a la responsabilidad fiscal proporcionada por las empresas pertenecientes al IBEX 35 en el ejercicio 2015. El concepto de responsabilidad fiscal hace referencia al cumplimiento de las normas respetando lo que se conoce como el espíritu de la Ley, es decir, la intención de la misma.

Los aspectos analizados fueron la política/estrategia fiscal, los paraísos y nichos fiscales, los impuestos e incentivos, la relación con las administraciones tributarias y la operativa de la empresa. La principal conclusión que se obtuvo es que la información presentada en las memorias de Responsabilidad Social Corporativa (RSC) por las empresas

## **Marta Zugazabeitia Rubiera**

objeto de análisis es escasa resultando limitada y poco relevante, sobre todo, en el ámbito de los paraísos y nichos fiscales. También se indica que “existe una conexión directa entre la RSC en materia fiscal y la corrupción” (Observatorio de Responsabilidad Social Corporativa, 2017).

Además, se pudo comprobar lo siguiente: “A pesar de que algunas empresas afirmen no operar en paraísos fiscales la investigación realizada ha permitido detectar filiales en esos territorios. El hecho de que empresas internacionales estén presentes en territorios considerados paraísos o nichos fiscales no es en sí mismo ilegal pero, si el fin último de dicha estrategia fiscal es la elusión de impuestos supondría ir en contra de los valores y compromisos asumidos por la empresa en materia de RSC y, más concretamente, en lo relativo a la contribución económica y social a los países donde opera y obtiene sus beneficios” (Observatorio de Responsabilidad Social Corporativa, 2017).

Repsol, Red Eléctrica Corporación, Iberdrola, Endesa y Mediaset España Comunicación son las que ocupan los primeros puestos en cuanto a calidad de información fiscal. Repsol ha conseguido la primera posición en el ranking elaborado en este estudio y es una de las pocas compañías analizadas que incluye en su informe de sostenibilidad datos concretos sobre los pagos de impuestos que realiza y las ayudas recibidas de los gobiernos. Además, publica información sobre paraísos fiscales en el Informe de Gestión e Informe de sostenibilidad. (Observatorio de Responsabilidad Social Corporativa, 2017).

En su página web se puede encontrar también esta información fácilmente. No es de extrañar que la empresa petrolera consiguiera en 2011 el reconocimiento de ser la más transparente y sostenible del mundo entre las del sector Oil&Gas según los reconocidos índices de sostenibilidad Dow Jones, tal y como manifestó la propia entidad en un Comunicado de Prensa ese mismo año (Repsol, 2011).

Dada la relación existente entre la Responsabilidad Fiscal Corporativa y la corrupción es necesario concienciar a las empresas de la importancia y necesidad de adoptar medidas efectivas y reales que garanticen prácticas responsables ya que tal y como se puede ver en la Ilustración 12 las actividades llevadas a cabo por las empresas tienen efecto sobre la sociedad, el medio ambiente y las personas.

Ilustración 12: Responsabilidad Social Corporativa



Fuente: Valora (2018)

Tal y como expresa (González Núñez, 2016), Mandela creía firmemente en la educación y en su capacidad de cambiar el mundo. Puede ser que una de las carencias de nuestro sistema de enseñanza sea la escasa formación que se ofrece en lo relativo a la economía. No es de extrañar entonces que una parte importante de la sociedad no entienda muchos de los términos económicos que diariamente aparecen en los periódicos y en la televisión. La economía es un ámbito que afecta a los ciudadanos por igual y es por ello que todos y no sólo los que realizamos estudios económicos o los que se dedican al mundo de los negocios deberíamos conocer. Si bien el conocimiento conduce a la comprensión, la comprensión conduce a una mejor toma de decisiones. No se trata de transmitir únicamente conocimientos sino también valores que nos ayuden a ser personas íntegras.

En un momento como el actual en el que se intenta reducir por todos los medios el pago de impuestos quizá sea necesario dar un mayor protagonismo y concienciar sobre la importancia que estas contribuciones tienen para el conjunto de la sociedad ya que constituyen la base del Estado de Bienestar que tanto apreciamos.

## 9. CONCLUSIONES

Según la OCDE más de la mitad del comercio mundial se realiza entre empresas de un mismo grupo. El estudio efectuado por Garmendia y Del Orden (2008) demuestra la importancia de los grupos empresariales en el Estado español y en el País Vasco.

## **Marta Zugazabeitia Rubiera**

Las características y estructura compleja con la que cuentan los grupos empresariales facilitan a sus sociedades integrantes el llevar a cabo prácticas para reducir su presión fiscal que empresas independientes no son capaces de realizar. En concreto en lo que respecta a la valoración de sus operaciones internas, la Ley establece que deben valorarse a precio de mercado, y en ocasiones se fijan precios en condiciones ventajosas que pueden diferir de dicho valor, siendo más frecuente que se produzca en la valoración de los servicios y activos intangibles debido a su difícil control y cuantificación.

Los paraísos fiscales tienen un protagonismo considerable tal y como reveló Oxfam Intermón mediante un informe publicado en 2017 en el que se afirmaba que 34 de las empresas del Ibex-35 tenían presencia en estos territorios. Delaware y Holanda son los destinos preferidos por las multinacionales debido a sus significativas ventajas fiscales así como por las facilidades que proporcionan.

Se ha querido conocer una aproximación al tipo impositivo que soportan las empresas de mayor liquidez y se ha obtenido que las diferencias permanentes y, más concretamente, la exención de dividendos es común en ellas. Por tanto, no es posible conocer de una forma clara el tipo de gravamen que soportan estas entidades. También se ha podido comprobar que los impuestos a pagar y los tipos impositivos difieren de una manera significativa entre las distintas sociedades.

Se han presentado casos concretos de estrategias fiscales seguidas por grupos empresariales como Inditex o Apple para reducir su pago impositivo. Estas prácticas tienen un efecto notorio tanto en la recaudación del impuesto de sociedades como en el PIB de los países. Es por ello que con el objetivo de reducir su impacto se han impulsado diversas medidas a nivel nacional como internacional. Cabe destacar el proyecto BEPS de la OCDE dada la cooperación existente entre los países comunitarios y la propuesta para crear una Base Imponible Consolidada Común del Impuesto de Sociedades debido al gran reto que supone. También hay que destacar la auditoría forense ya que tiene un papel fundamental en la detección de prácticas irregulares por parte de las empresas.

Es incuestionable que se está haciendo un esfuerzo para luchar contra esta situación pero, todavía queda un largo camino de cooperación y compromiso por parte de la totalidad de los países. También resulta imprescindible concienciar sobre la importancia de la responsabilidad fiscal corporativa ya que contribuiría a fomentar unas prácticas más éticas por parte de las empresas sin miras únicamente a sus propios beneficios.

## **Elusión fiscal de los grupos empresariales y el papel del auditor**

Quiero terminar este trabajo con una cita obtenida de (Economistas Sin Fronteras, 2017) perteneciente al economista Sampedro que como futura graduada me parece digna de mención ya que muestra la capacidad que tenemos de influir positivamente en la sociedad: “Hay dos tipos de economistas: los que trabajan para hacer más ricos a los ricos y los que trabajamos para hacer menos pobres a los pobres”.

## **10. BIBLIOGRAFÍA**

### **10.1. RECURSOS LITERARIOS**

- AGENCIA TRIBUTARIA (2015). Foro de Grandes Empresas y Código de Buenas Prácticas Tributarias.
- ACS S.A. (2018). Cuentas Anuales del ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2017, junto con el Informe de Auditoría Independiente.
- APARECIDA FORTUNATO, J., DE ARAÚJO SANTOS, N. y FARONI, W. (2017). Diamante del Fraude: un estudio descriptivo en los informes de Demandas Externas del Ministerio de Transparencia, Fiscalización Contraloría General de la Unión (CGU).
- AUDITORES VALENCIANOS ASOCIADOS (2018). Los precios de transferencia y las operaciones vinculadas en España.
- BALDERRAMA CLAROS, N. (2017). La auditoría forense como método de prevención del fraude.
- DÍAZ NÚÑEZ, R. (2006). La investigación forense de la evasión y elusión tributaria.
- ECHAIZ MORENO, D. y ECHAIZ MORENO, S. (2014). La Elusión Tributaria: Análisis Crítico de la Actual Normatividad y Propuestas para una Futura Reforma. *Derecho&Sociedad*, 43, 151-167
- ECONOMISTAS SIN FRONTERAS (2017) Presentación “Trabajamos por una economía justa/ Bidezko ekonomia baten alde lanean”.
- GARMENDIA, A. y DEL ORDEN, O. (2008). Estructuras de propiedad y grupos empresariales en España. *Ekonomiaz: Revista vasca de economía*, 68,102-133
- GARMENDIA, A. y DEL ORDEN, O. (2008). Estructuras de propiedad y grupos empresariales en España y la CAPV. Orkestra, Instituto vasco de competitividad.
- IBERDROLA S.A. (2018). Informe financiero anual, ejercicio 2017.
- INDITEX S.A. (2018). Cuentas Anuales e Informe de Gestión correspondientes al ejercicio anual terminado el 31 de enero de 2018.
- INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA (2017). Estadística de Filiales de Empresas Españolas en el Exterior. Año 2015.

## **Elusión fiscal de los grupos empresariales y el papel del auditor**

LÓPEZ MORENO, W. y SÁNCHEZ RÍOS, J.A. (2012). El triángulo del fraude. Revista Forum Empresarial, 17, 65-81.

MARTOS BELMONTE, P. (2016). El nuevo estándar global de intercambio automático de información sobre cuentas financieras de la OCDE (CRS, Common Reporting Standard): estructura y funcionamiento. Aplicación del mismo en la Unión Europea: Directiva 2014/107/UE del Consejo de 9 de diciembre de 2014. Crónica Tributaria, 159, 103-130.

MELJEM ENRIQUEZ DE RIVERA, S. (2018). Los rasgos de personalidad en la predicción del fraude. Veritas, 1758, 21.

OBSERVATORIO DE RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA (2017). La información fiscal en las memorias anuales de las empresas del IBEX 35. Análisis del ejercicio 2015.

OXFAM INTERMÓN (2017). DIFERENCIAS ABISMALES. El papel de las empresas del IBEX-35 en la desigualdad, 43.

OXFAM INTERMÓN (2017). Una economía para el 99%, 42.

REPSOL (2011). Según los prestigiosos índices de sostenibilidad Dow Jones Repsol es la petrolera más transparente y sostenible del mundo. Comunicado de Prensa: Madrid, 8 de septiembre de 2011, 2 páginas

SERRANO ANTÓN, F. (2015). La influencia del plan de acción BEPS en la tributación española: impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales. Revista RCyT. CEF, 391, 77-110

SUÁREZ MOSQUERA, C. (2007). La calificación jurídica de las operaciones vinculadas, en la imposición directa, según la modificación realizada por la ley 36/2006, de prevención del fraude fiscal. Crónica Tributaria, 125, 149-174.

TELEFÓNICA S.A. (2018). Informe de Auditoría, Cuentas Anuales e Informe de Gestión al 31 de diciembre de 2017.

### **10.2. RECURSOS ELECTRÓNICOS**

ATRESMEDIA (2018). Bienvenido a Atresmedia. Recuperado el día 23 de junio de 2018, de: <http://www.atresmedia.com/>

**Marta Zugazabeitia Rubiera**

- ÁLVAREZ, Y. (2017). Zara no es una marca española: el entramado fiscal de Amancio Ortega. Recuperado el día 4 de junio de 2018, de: <https://www.elsaltodiario.com/inditex/zara-no-es-marca-espanola-amancio-ortega-inditex-entramado-fiscal>
- BIZKAIA TALENT (2018). Bizkaia, sede de las principales empresas vascas. Recuperado el 7 de abril de 2018, de: <https://www.bizkaiatalent.eus/pais-vasco-te-espera/apuesta-de-futuro/bizkaia-principales-empresas/>
- CONSEJO EUROPEO. CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA (2018). Base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades. Recuperado el día 29 de abril de 2018, de: <http://www.consilium.europa.eu/es/policias/ccctb/>
- DÍAZ ENRÍQUEZ (2017). "... solo soy apasionadamente curioso". Recuperado el día 19 de junio de 2018, de: <https://eudoxa.mx/2017/06/12/solo-soy-apasionadamente-curioso/>
- EL BOLETIN (2017). La isla de Jersey, el 'nuevo' refugio fiscal de Apple para pagar menos impuestos. Recuperado el día 24 de mayo de 2018, de: <https://www.elboletin.com/noticia/155571/economia/la-isla-de-jersey-el-nuevo-refugio-fiscal-de-apple-para-pagar-menos-impuestos.html>
- EL CORREO GALLEGO (2017). Inditex es una de las 10 empresas que más contribuyen al PIB español. Recuperado el 7 de abril de 2018, de: <http://www.elcorreogallego.es/galicia/ecg/inditex-es-diez-empresas-contribuyen-pib-espanol/idEdicion-2017-02-20/idNoticia-1042255/>
- EL DIARIO (2017). Los papeles del paraíso muestran la ingeniería fiscal de Apple, Nike y Uber. Recuperado el día 24 de mayo de 2018, de: [https://www.eldiario.es/economia/Papeles-paraiso\\_0\\_705179688.html](https://www.eldiario.es/economia/Papeles-paraiso_0_705179688.html)
- GONZÁLEZ NÚÑEZ, P. (2016). La educación es el arma más poderosa para cambiar el mundo. Recuperado el día 19 de junio de 2018, de: <https://lamenteesmaravillosa.com/la-educacion-es-el-arma-mas-poderosa-para-cambiar-el-mundo/>
- GRUPO PARADELL (2017). Prevención y detección del fraude en las organizaciones. Recuperado el día 17 de junio de 2018, de: <https://www.grupoparadell.com/prevencion-deteccion-del-fraude-las-organizaciones/>
- GUARDA V, P. (2017). Carga tributaria de Chile se mantuvo el último año pese a reforma del gobierno. Recuperado el día 9 de mayo de 2018, de:

## **Elusión fiscal de los grupos empresariales y el papel del auditor**

<http://www2.latercera.com/noticia/carga-tributaria-chile-se-mantuvo-ultimo-ano-pese-reforma-del-gobierno/>

INICIATIVA DEBATE (2013). Holanda. El gran paraíso fiscal. Recuperado el 21 de abril de 2018, de: <https://iniciativadebate.org/2013/03/28/holanda-el-gran-paraiso-fiscal/>

IP COMUNICACIÓN (2018). La recaudación en España por el Impuesto sobre Sociedades se reduce un 43,18% en 2007-2017 (Agencia Tributaria). Recuperado el día 24 de abril de 2018, de: <http://ipcomunicacion.com/blog/la-recaudacion-en-espana-por-el-impuesto-sobre-sociedades-se-reduce-un-4318-en-2007-2017-agencia-tributaria/>

LÓPEZ, L. (2017). La Hacienda de Bizkaia recupera 125,9 millones que ocho multinacionales trataron de evadir. Recuperado el día 23 de abril de 2018, de: <http://www.elcorreo.com/economia/hacienda-bizkaia-recupera-20171213134230-nt.html>

NAVARRO, B. (2016). Inditex eludió el pago de 585 millones en impuestos gracias a su ingeniería fiscal, denuncia un informe. Recuperado el día 22 de abril, de: <http://www.lavanguardia.com/economia/20161208/412480312852/inditex-impuestos-ingenieria-fiscal-informe.html>

OXFAM INTERMÓN (2016). Un total de 25 ciudades se comprometen a ser Zonas Libres de Paraísos Fiscales. Recuperado el día 29 de abril de 2018, de: <https://www.oxfamintermon.org/es/sala-de-prensa/nota-de-prensa/un-total-de-25-ciudades-se-comprometen-ser-zonas-libres-de-paraisos-fi>

PAGE, D. (2016). Delaware (EEUU): Así es el paraíso fiscal más utilizado por el Ibex. Recuperado el día 19 de abril de 2018, de: [http://sabemos.es/2016/05/13/delaware-asi-paraiso-fiscal-favorito-las-empresas-del-ibex\\_16994/](http://sabemos.es/2016/05/13/delaware-asi-paraiso-fiscal-favorito-las-empresas-del-ibex_16994/)

SÁNCHEZ, A. (2018) La UE saca a ocho países de la recién creada lista de paraísos fiscales. Recuperado el 19 de abril de 2018, de: [https://elpais.com/economia/2018/01/23/actualidad/1516706083\\_987839.html](https://elpais.com/economia/2018/01/23/actualidad/1516706083_987839.html)

SÁNCHEZ, R.M (2017). Las empresas del Ibex 35 poseen 969 filiales en paraísos fiscales. Recuperado el 22 de abril de 2018, de: [http://www.elperiodicodearagon.com/noticias/economia/empresas-ibex-35-poseen-969-filiales-paraisos-fiscales\\_1196233.html](http://www.elperiodicodearagon.com/noticias/economia/empresas-ibex-35-poseen-969-filiales-paraisos-fiscales_1196233.html)

## **Marta Zugazabeitia Rubiera**

SANDRI, P. M (2017). La elusión fiscal de las grandes firmas cuesta a España 5.000 millones al año. Recuperado el día 22 de abril de 2018, de:

<http://www.lavanguardia.com/economia/20170326/421181437803/elusion-fiscal-grandes-firmas.html>

SANHERMELANDO, J. (2016). Estas son las trampas que usan las multinacionales para eludir impuestos en la UE. Recuperado el día 12 de mayo de 2018, de:

[https://www.lespanol.com/economia/20160128/97990387\\_0.html](https://www.lespanol.com/economia/20160128/97990387_0.html)

SUANZES, P.R. (2016). ¿Cómo ha conseguido Apple pagar menos impuestos en Irlanda?

Recuperado el día 4 de junio de 2018, de:

<http://www.elmundo.es/economia/2016/08/31/57c5b97fe5fdea9f6b8b4579.html>

SUPER CONTABLE (2015). El Valor de Mercado en las Operaciones Vinculadas.

Recuperado el 22 de marzo de 2018, de:

[http://www.supercontable.com/envios/articulos/BOLETIN\\_SUPERCONTABLE\\_38\\_2\\_015\\_Contenido\\_General\\_3.htm](http://www.supercontable.com/envios/articulos/BOLETIN_SUPERCONTABLE_38_2_015_Contenido_General_3.htm)

VALORA (2018). La Responsabilidad Social Corporativa. Recuperado el día 27 de mayo de 2018, de: <https://www.grupovalora.es/responsabilidad-social-corporativa/>

VIAÑA, D. (2017) ¿Cuántos impuestos pagan en realidad las empresas españolas?

Recuperado el día 22 de abril de 2018, de:

<http://www.elmundo.es/economia/2017/03/09/58c061b7e5fdea1c058b459d.html>

ZUIL, M. y BOWERS, S. (2017). El rastro fiscal que explica cómo Nike, Apple y Uber se ahorran millones en impuestos Recuperado el día 20 de mayo de 2018, de:

[https://www.elconfidencial.com/economia/paradise-papers/2017-11-06/nike-apple-holanda-irlanda-paraiso-fiscal-papers\\_1471995/](https://www.elconfidencial.com/economia/paradise-papers/2017-11-06/nike-apple-holanda-irlanda-paraiso-fiscal-papers_1471995/)

### **10.3. RECURSOS LEGISLATIVOS**

BOLETÍN OFICIAL DE BIZKAIA (2013). Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto Sobre Sociedades

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO (1978). Ley 61/1978 de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades.

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO (2006). Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

## **Elusión fiscal de los grupos empresariales y el papel del auditor**

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO (2007). Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO (2010). Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO (2014). Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO (2015). Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO (2016). Orden HFP/1978/2016, de 28 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 231 de Declaración de información país por país.

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO (2017). Orden HFP/816/2017, de 28 de agosto, por la que se aprueba el modelo 232 de declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales.

## 11. ANEXOS

### 11.1. ANEXO 1: MODELO 232



MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA



Agencia Tributaria  
Teléfono: 901 33 55 33  
www.agenciatributaria.es

**Declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios considerados paraísos fiscales.**

Modelo  
**232**

Declaración relativa al período impositivo comprendido desde

EL     AL

**Identificación (1)**

NIF Entidad  Apellidos y nombre o razón social

**Devengo (2)**

Ejercicio .....

Tipo ejercicio .....

Código CNAE (2009) actividad principal .....

Declaración complementaria

Declaración sustitutiva

Nº de justificante de la declaración anterior

**Información operaciones con personas o entidades vinculadas (art. 13.4 RIS) (3)**

Declare separadamente las operaciones de ingreso o pago, sin efectuar compensaciones entre ellas aunque correspondan al mismo concepto. Se declararán las operaciones por persona o entidad vinculada que agrupen un determinado tipo de operación siempre que se haya utilizado el mismo método de valoración. Se incluirán en registros distintos las operaciones de distinto tipo y las operaciones del mismo tipo pero que utilicen métodos de valoración diferentes.

| Persona o entidad vinculada: NIF | F/J/Otra | Apellidos y nombre / Razón social | Tipo vinculación | Código provincia/país | Tipo de operación | Ingreso(T)/ Pago (P) | Método valoración (artº 18.4 LIS) | Importe operación |
|----------------------------------|----------|-----------------------------------|------------------|-----------------------|-------------------|----------------------|-----------------------------------|-------------------|
|                                  |          |                                   |                  |                       |                   |                      |                                   |                   |
|                                  |          |                                   |                  |                       |                   |                      |                                   |                   |
|                                  |          |                                   |                  |                       |                   |                      |                                   |                   |
|                                  |          |                                   |                  |                       |                   |                      |                                   |                   |
|                                  |          |                                   |                  |                       |                   |                      |                                   |                   |
|                                  |          |                                   |                  |                       |                   |                      |                                   |                   |

**Operaciones con personas o entidades vinculadas en caso de aplicación de la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles (art. 23 y DT 20º LIS) (4)**

Nº identificación de la matriz  Razón social (matriz)

Declare separadamente por persona o entidad vinculada las rentas sobre las que se aplique la reducción.

| Persona o entidad vinculada: NIF | F/J/Otra | Apellidos y nombre / Razón social (persona o entidad vinculada) | Código provincia/país | Tipo vinculación | Importe operación |
|----------------------------------|----------|---|-----------------------|------------------|-------------------|
|                                  |          |   |                       |                  |                   |
|                                  |          |   |                       |                  |                   |
|                                  |          |   |                       |                  |                   |

**Operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales (5)**

**Operaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales**

| Descripción de la operación | Persona o entidad residente en país o territorio calificado como paraíso fiscal | F/J/Otra | Clave país/territorio | País o territorio calificado como paraíso fiscal | Importe |
|-----------------------------|---|----------|-----------------------|--|---------|
|                             |   |          |                       |  |         |
|                             |   |          |                       |  |         |
|                             |   |          |                       |  |         |

**Tenencia de valores relacionados con países o territorios calificados como paraísos fiscales**

| Tipo | Entidad participada o emisora de los valores | País o territorio calificado como paraíso fiscal | Clave país/territorio | Valor de adquisición | % Particip. |
|------|--|--|-----------------------|----------------------|-------------|
|      |  |  |                       |                      |             |
|      |  |  |                       |                      |             |
|      |  |  |                       |                      |             |

11.2. ANEXO 2: MODELO 231



ANEXO

**Identificación de la entidad presentadora**

|  |                      |
|--|----------------------|
| Denominación social  | NIF                  |
| <input type="text"/>   | <input type="text"/> |
| Código provincia   |                      |
| <input type="text"/>   |                      |
| Condición por la que presenta el informe País por País:  |                      |
| <input type="checkbox"/> Matriz<br><input type="checkbox"/> Entidad subrogada<br><input type="checkbox"/> Entidad constitutiva |                      |

**Identificación del grupo**

|   |   |
|---|---|
| Denominación o nombre del grupo multinacional |   |
| <input type="text"/>                          |   |
| Denominación social de la entidad matriz      | NIF a efectos fiscales de la entidad matriz |
| <input type="text"/>                          | <input type="text"/>                        |
| País en el que reside                         |   |
| <input type="text"/>                          |   |

**Visión general del reparto de beneficios, impuestos y actividades económicas por jurisdicción fiscal**

| Jurisdicción fiscal | Ingresos |                   |       | Beneficios/ (pérdidas) antes de impuesto sobre Sociedades | Impuesto sobre Sociedades (1) pagado (criterio de caja) | Impuesto sobre Sociedades (1) devengado Año en curso | Capital declarado | Resultados no distribuidos | Número de trabajadores | Activos tangibles (dineros de tesorería e instrumentos equivalentes a tesorería) |
|---------------------|----------|-------------------|-------|---|---|--|-------------------|----------------------------|------------------------|--|
|                     | Terceros | Entidad vinculada | Total |   |   |  |                   |                            |                        |  |
|                     |          |                   |       |   |   |  |                   |                            |                        |  |
|                     |          |                   |       |   |   |  |                   |                            |                        |  |
|                     |          |                   |       |   |   |  |                   |                            |                        |  |

(1) Indíquese el Impuesto sobre Sociedades o, en su caso, el Impuesto sobre Beneficios análogo.

**Lista de todas las Entidades integrantes del grupo multinacional incluidas en cada agregación por jurisdicción fiscal**

| Jurisdicción fiscal | Entidades integrantes residentes en la jurisdicción fiscal | Jurisdicción fiscal de contribución u organización, si es distinta de la jurisdicción fiscal de residencia | Principales actividades económicas(2) |  |                        |                          |   |   |  |                             |                                 |         |  |               |          |
|---------------------|--|--|---------------------------------------|--|------------------------|--------------------------|---|---|--|-----------------------------|---------------------------------|---------|--|---------------|----------|
|                     |  |  | Investigación y desarrollo            | Trazado o gestión de propiedad intelectual | Comercio o suministros | Fabricación o producción | Ventas, comercialización o distribución | Servicios de apoyo, asistencia, gestión o apoyo | Producción de servicios o entabados no asociados | Finanzas internas del Grupo | Servicios financieros regulados | Seguros | Tenencia de acciones o representaciones de capital | Sin actividad | Otra (3) |
|                     | 1.   |  |                                       |  |                        |                          |   |   |  |                             |                                 |         |  |               |          |
|                     | 2.   |  |                                       |  |                        |                          |   |   |  |                             |                                 |         |  |               |          |
|                     | 3.   |  |                                       |  |                        |                          |   |   |  |                             |                                 |         |  |               |          |
|                     | 1.   |  |                                       |  |                        |                          |   |   |  |                             |                                 |         |  |               |          |
|                     | 2.   |  |                                       |  |                        |                          |   |   |  |                             |                                 |         |  |               |          |
|                     | 3.   |  |                                       |  |                        |                          |   |   |  |                             |                                 |         |  |               |          |

(2) Indíquese la naturaleza de la actividad de la Entidad integrante en la sección "Información adicional".

**Información adicional**

Incluir de manera sucinta la información o explicaciones adicionales que se consideren necesarias o que faciliten la comprensión de la información preceptivamente consignada en el informe país por país

Doc: BOE-A-2016-12484  
Verificable en <http://www.boe.es>