

**HACIA UN NUEVO PARADIGMA DE RESPONSABILIDAD
Y TRANSPARENCIA CONTABLE Y FISCAL GLOBAL:**
LA INFORMACIÓN PÚBLICA PAÍS POR PAÍS COMO PARTE DE LA CULTURA EMPRESARIAL

David Martínez García

Abogado e Investigador de Transparencia Internacional España.

RESUMEN

La importancia de la transparencia corporativa y la consciencia sobre su trascendencia en la sociedad va cada vez más en aumento. Uno de los elementos más importantes de esta transparencia corporativa es precisamente la parte contable y fiscal de las empresas. En el presente artículo se estudia el concepto de CbCR público e integral como pieza clave de la cultura empresarial del cumplimiento y las buenas prácticas, así como su gran valor dentro de la nueva reestructuración tributaria y contable global.

ABSTRACT

The significance of corporate transparency and the awareness of its importance in society are increasingly on the rise. One of the most important elements of this corporate transparency is certainly the accounting and tax part of the companies. This article explores the concept of public and comprehensive CbCR as linchpin of the entrepreneurial culture of compliance and best practices, as well as its importance within the new global accounting and tax paradigm.

1. INTRODUCCIÓN.

La cultura empresarial del cumplimiento presupone coherencia e integridad entre todas sus partes. De tal modo que una cultura incoherente consigo misma o que carece de algún elemento fundamental no puede calificarse de auténtica cultura empresarial del cumplimiento. Por eso, es preciso que todas aquellas empresas que busquen seguir la senda de la responsabilidad, la integridad y el cumplimiento procuren no descuidar ninguno de sus elementos, ninguna de sus partes.

Uno de estos elementos -probablemente uno de los más importantes- es, sin duda, la transparencia corporativa y, dentro de sus múltiples manifestaciones, es necesario destacar cómo cada vez va adquiriendo una mayor importancia dentro del debate y discurso internacional el hecho de que las empresas cuenten con una adecuada transparencia corporativa fiscal y contable. Incluso se ha llegado a hablar de la “nueva era de transparencia fiscal”¹, una “reconfiguración tributaria global”² o un nuevo paradigma de “los efectos favorables del ciclo de *reporting*

¹ OCDE: *Foro Global sobre la Transparencia y el Intercambio de Información con Fines Fiscales*. Bridgetown, Barbados 29 y 30 de octubre de 2015, p. 2.

² DELOITTE: *Reporte país por país (Country-by-Country Report), preguntas más frecuentes*, 2016, p. 2.

corporativo”³.

Ahora bien, uno de los elementos que no ha recibido aún la suficiente atención y que, a nuestro juicio, forma parte del contenido esencial de una adecuada transparencia corporativa fiscal y contable es la información pública país por país o *public country-by-country reporting* (en adelante CbCR, por sus siglas en inglés), la cual permite obtener información fiscal y contable básica de una empresa en relación a todas y cada una de las jurisdicciones en donde opera y sobre todas sus filiales o sucursales, permitiendo conocer posibles discrepancias entre los beneficios declarados y la actividad económica real de las entidades, previniendo la elusión y/o evasión fiscal, las planificaciones fiscales abusivas, la asimetría de información, comportamientos desleales, etc. La elusión fiscal, por ejemplo, según estima OXFAM genera unas pérdidas de ingreso público que oscilan entre 500 mil millones y 650 mil millones de dólares al año⁴. Por eso, el presente artículo pretende activar el debate acerca de la importancia de un CbCR público, integral y significativo e insistir en que éste es una parte clave de la cultura empresarial del cumplimiento y las buenas prácticas.

2. CONCEPTO Y CLASIFICACIÓN.

Resulta particularmente llamativo el hecho de que actualmente casi ningún estudio, artículo o informe sobre CbCR ofrece una definición clara y precisa del mismo o en muchas ocasiones no se ofrece incluso ninguna, sin embargo, al ser un concepto relativamente reciente y que posiblemente pueda llegar a tener un enorme peso durante los próximos años, nos parece importante intentar realizar una aproximación conceptual al mismo.

La mayoría de los estudios e informes sobre CbCR parten casi siempre del denominado *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (conocido normalmente como Plan BEPS, utilizando la abreviatura inglesa) elaborado por la OCDE y el G20 y presentado en la Cumbre del G20 en San Petersburgo en el año 2013. Este Plan contiene 15 medidas de acción cuyo principal objetivo es el establecimiento por parte de los gobiernos de mecanismos efectivos para combatir la elusión fiscal, el traslado de beneficios y las estrategias de planificación fiscal abusivas, prácticas que se extendieron como consecuencia (y a la vez causa) de la crisis económica y fiscal iniciada en 2008 y que se plasmó en la necesidad de una mayor coordinación y cooperación internacional para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal.

La Acción 13 del Plan BEPS es la que vislumbra, en concreto, la obligación por parte de las sociedades matrices de grupos cuya facturación sea al menos de 750 millones de euros de suministrar a las autoridades tributarias del Estado de residencia fiscal de dichas matrices un informe relativo a ingresos, beneficios no distribuidos, impuestos pagados, número de empleados y activos tangibles, entre otros datos, de cada jurisdicción en las que opera dicho grupo. Esta información será posteriormente intercambiada por las autoridades fiscales de aquellos Estados signatarios del *Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes para el Intercambio de Información “País por País”*⁵.

Nos parece importante destacar cómo la Acción 13 del Plan BEPS finalmente adoptada en 2015 perdió una gran parte de los elementos contenidos en el primer borrador de 2014, pues:

³ TRANSPARENCY INTERNATIONAL ESPAÑA (2017): *Guía práctica de autodiagnóstico y reporting en cumplimiento normativo, buen gobierno corporativo y prevención de la corrupción*. Madrid.

⁴ OXFAM: *Making tax vanish, how the practices of consumer goods MNC RB show that the international tax system is broken*. Oxfam Briefing Paper, julio de 2017. p. 7.

⁵ Según la última actualización de la OCDE a día 6 de julio de 2017, este acuerdo ha sido firmado hasta ahora por 65 Estados. España es Estado signatario desde el 27 de enero de 2016, para más información vid: <https://www.oecd.org/tax/beps/CbC-MCAA-Signatories.pdf>

- Por una parte, se incluían más elementos dentro del *reporting*, como por ejemplo la introducción de costes resultantes de transacciones con partes vinculadas, el gasto total por empleado o el total de la retención fiscal, entre otras⁶.
- Además, se incluía la posibilidad de que una autoridad fiscal pudiese pedir de forma puntual información a alguna pequeña o mediana empresa que estableciese transacciones con otras sociedades transnacionales así como solicitarles la elaboración de un pequeño informe de CbCR.
- En tercer lugar, la versión definitiva no resolvió de forma plenamente satisfactoria las preocupaciones sobre la disparidad de medios, tiempos y cauces que existen entre los diversos países signatarios, ni sobre los plazos y límites de intercambio de información.
- Finalmente, persevera la inquietud sobre la extensión del ámbito de aplicación subjetivo del Plan a otras entidades como fondos privados de inversión, fondos de capital riesgo, fondos de pensión, fundaciones u organizaciones no gubernamentales.

El Plan BEPS incluye en su Acción 13 un concepto de CbCR teñido de una naturaleza principalmente fiscal, ya que todo el Plan está orientado, precisamente, hacia el establecimiento de mecanismos contra la planificación fiscal abusiva por parte de las empresas y a una mayor cooperación entre las autoridades fiscales de los gobiernos.

Así, la mayor parte de las definiciones de CbCR que existen, ya sea en normativa o en la literatura, parten justamente del concepto ofrecido por el Plan BEPS, por ejemplo, el Considerando 6 de la *Directiva 2016/88*⁷ señala que:

“En el informe país por país, los «grupos de empresas multinacionales» deben facilitar cada año y para cada territorio fiscal en el que operen el importe de sus ingresos, los beneficios antes del impuesto sobre la renta y el impuesto sobre la renta pagado y devengado.

Y en su Considerando 17 se hace referencia expresa a la OCDE y al Plan BEPS:

“En su acción en el ámbito de la información país por país, la Unión debe seguir prestando especial atención a la futura evolución a escala de la OCDE. Al aplicar la presente Directiva, los Estados miembros deben utilizar el informe final de 2015 sobre la acción 13 del proyecto relativo a la erosión de la base imponible y el traslado de los beneficios de la OCDE y el G-20, elaborado por la OCDE, como fuente de ilustración o interpretación de la presente Directiva y a fin de garantizar la coherencia en la aplicación en los distintos Estados miembros.”

Por su parte, *Evers et al*, brindan una definición sencilla pero claramente perfilada bajo el mismo paradigma: “The disclosure of key business information such as profits and taxes paid for each country that a multinational operates in.”⁸

Otra definición claramente teñida bajo el mismo paraguas conceptual es la que se contiene en el Informe de septiembre de 2016 “Reporte país por país (Country-by-Country Report): Preguntas más frecuentes” elaborado por Deloitte:

⁶ OCDE: *Discussion draft on transfer pricing documentation and CbCR reporting*. (Annex III):

<http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/discussion-draft-transfer-pricing-documentation.pdf>.

⁷ DIRECTIVA (UE) 2016/881 DEL CONSEJO, de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad.

⁸ EVERS: M. T et al. *Country-by-country reporting: Tension between Transparency and Tax Planning*. Centre for Economic European Research, Discussion Paper No. 17-008. p. 2.

“¿Qué es el CbCR y qué es un reporte CbC? El Country-by-Country Report (CbCR) es parte del Plan de Acción 13 de la iniciativa BEPS de la OCDE. En esencia, las grandes multinacionales tienen que entregar una declaración anual, denominada Reporte País por País (CbC), en el que desglose elementos claves de los estados financieros de cada una de las jurisdicciones en las que tiene presencia.”⁹

Es evidente que todas estas definiciones se encuentran marcadas por una evidente fisonomía BEPS. No obstante, nos parece importante poner de manifiesto que el concepto de *reporting país por país* no nació con el Plan BEPS, sino que se concibió diez años antes. De este modo, se suele afirmar que el padre del concepto de CbCR es Richard Murphy¹⁰, el cual lo introdujo por primera vez en un informe del año 2003 titulado: “*A Proposed International Accounting Standard Reporting Turnover and Tax by Location*”, definiéndolo del siguiente modo¹¹:

‘Country-by-country reporting is a new and innovative form of accounting. The basic concept is to require the inclusion in annual audited financial statements of a profit and loss account for each jurisdiction in which a multinational corporation had operations during the year. These profit and loss accounts would include disclosure of both third party and intra-group transactions, which for these purposes are those trades that take place across national boundaries but between companies under common ownership or control. They would be required to be reconciled with the overall group results. In addition, limited cash flow and balance sheet data would also be required to be published.’

El CbCR nace, por tanto, con vocación de convertirse en un nuevo estándar contable de *reporting* a nivel internacional que va más allá de lo meramente fiscal, introduciendo así también aspectos financieros, de estructura empresarial, actividades principales y diversos datos sobre partes vinculadas, entre otros elementos¹². Por tanto, el fundamento originario que concibió Murphy al hablar de CbCR era de naturaleza contable y no meramente fiscal.

Posteriormente, el primer paso normativo (todavía antes del Plan BEPS) para introducir el CbCR como elemento obligatorio para las empresas fue en 2010 con la ley estadounidense *Dodd Frank*, cuya sección 1504, obliga a todas las empresas extractivas inscritas en la SEC a proporcionar públicamente todos aquellos pagos efectuados a gobiernos, agencias estatales o empresas públicas para el desarrollo y explotación comercial de petróleo, gas o reservas minerales, de forma anual y en una lógica país por país.

¿Qué es pues el CbCR? ¿Un estándar fiscal, contable o de naturaleza mixta? El hecho de delimitar con precisión la naturaleza conceptual del CbCR no es precisamente una cuestión trivial, ya que de ello depende no sólo su fundamentación y justificación sino, en algún caso, su futuro desarrollo legislativo, tal y como ha ocurrido en el seno de la UE con la Propuesta de 16 de abril de 2016 de la Comisión Europea de modificación de la Directiva 2013/34/UE¹³, para incluir el CbCR público obligatorio para las multinacionales de todos los sectores que operan en

⁹ Ibid. p. 3.

¹⁰ De hecho, en un reciente artículo, él mismo se autodenomina como creador del concepto: <<https://www.bna.com/european-union-countrybycountry-n57982082862/>>.

¹¹ Murphy desarrolla más el concepto unos años más tarde en el informe: “*Country-by-Country Reporting: Holding multinational corporations to account wherever they are*”. The Task Force on Financial Integrity and Development. 2009.

¹² Op. cit. p. 4.

¹³ DIRECTIVA 2013/34/UE DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO, de 26 de junio de 2013, sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo.

la UE, siempre y cuando éstas cumplan ciertos requisitos.

El proceso para que dicha Propuesta pudiese prosperar fue bastante largo y complejo y en gran medida se debió a la discusión acerca de cuál es la naturaleza y fundamento del CbCR, ya que, si se definía, por un lado, como un concepto de transparencia corporativa que entraña información de carácter mixto o no puramente fiscal, se podía negociar por la vía del artículo 50.1 TFUE (antiguo 44 TCE), sobre libertad de empresa y donde opera la vía del procedimiento legislativo ordinario¹⁴, que necesita para su aprobación sólo un juego de mayoría de los Estados Miembros; en cambio si se clasificaba, por otro lado, como un concepto puramente fiscal con impacto directo en el sistema fiscal comunitario se tenía que recurrir al artículo 113 (antiguo 93 TCE) que exige para su aprobación unanimidad por parte de todos los Estados Miembros, hecho que probablemente hubiera bloqueado enteramente dicha Propuesta. Actualmente la Propuesta se encuentra en fase de enmiendas por parte del Parlamento Europeo¹⁵.

¿Cómo delimitar correctamente entonces lo qué es CbCR? *Transparency International*, por ejemplo, en su “Glosario Anticorrupción”, lo califica como un concepto de naturaleza financiera, ampliando, de este modo, lo puramente fiscal:

“Country by country reporting is a form of financial reporting in which multinational corporations produce certain financial data disaggregated by country and for each country in which they operate. This data includes sales and purchases within the corporation and externally, profits, losses, number of employees and staffing costs, taxes paid and tax obligations, summaries of assets and liabilities.”¹⁶

Por su parte, Transparencia Internacional España en su reciente *Guía práctica de autodiagnóstico y reporting en cumplimiento normativo, buen gobierno corporativo y prevención de la corrupción*, sí que se menciona expresamente que el CbCR consiste en el suministro de:

“[I]nformación fiscal, contable y estructural necesaria para combatir, entre otras cosas, la elusión fiscal, las planificaciones fiscales abusivas, los comportamientos desleales, la asimetría de información entre los ciudadanos que pagan sus impuestos, las autoridades fiscales locales y las empresas que pagan sus impuestos locales y, finalmente, los riesgos de colusión entre gobiernos y empresas.”¹⁷

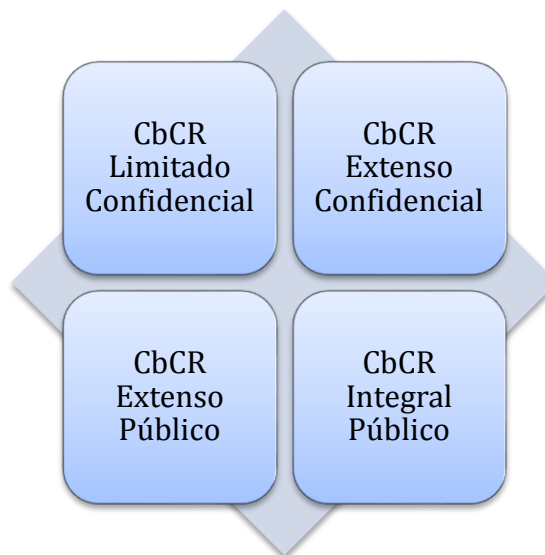
Aquí en el presente estudio hemos identificado hasta 4 diferentes tipos de CbCR existentes según su extensión y naturaleza:

¹⁴ 289 y 294 TFUE, antiguo 251 TCE.

¹⁵ Disponible aquí: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P8-TA-2017-0284+0+DOC+XML+V0//EN>

¹⁶ TRANSPARENCY INTERNATIONAL: Anticorruption Glossary, Disponible en: https://www.transparency.org/glossary/term/country_by_country_reporting.

¹⁷ TRANSPARENCY INTERNATIONAL ESPAÑA (2017): *Guía práctica de autodiagnóstico y reporting en cumplimiento normativo, buen gobierno corporativo y prevención de la corrupción*. Madrid. p. 27.



1) *CbCR limitado confidencial* sería aquel que se contempla en el Plan BEPS. Lo denominamos limitado ya que tiene una naturaleza pura y eminentemente fiscal y se solicita un contenido muy básico. Por otra parte, es confidencial dado que sólo es información que suministra la entidad a las autoridades fiscales competentes y que después entre ellas pueden compartir pero no se comparte, no obstante, con el público general.

2) *CbCR extenso confidencial* es aquel que va más allá del Plan BEPS dado que, desde el punto de vista objetivo, se incluyen también algunos elementos de carácter contable, orgánico e incluso a veces información no financiera y se amplía más la información fiscal a solicitar. Se da en aquellos países que han integrado en su normativa la obligación de suministrar información país por país a las autoridades tributarias competentes y, en su caso, a otras autoridades no fiscales que van más allá de lo que está contemplado en el Plan BEPS y, desde el punto de vista subjetivo, porque en algunos casos también se le puede imponer esta obligación a entidades distintas a las previstas en el Plan BEPS. Por otro lado, aunque bajo este tipo de CbCR hay un avance relevante respecto del limitado sigue siendo confidencial, se sigue quedando en manos de la autoridad fiscal nacional competente.

3) *CbCR extenso público* sería aquél que la Comisión Europea ha desarrollado en su Propuesta para la modificación de la Directiva 2013/34/UE . Este tipo de CbCR coincide en cuanto a su naturaleza con el CbCR extenso confidencial, no obstante en esta ocasión se da el gran paso a la transparencia plena y se comparte la información al público general.

4) *CbCR integral público* sería la máxima categoría de información pública país por país, la cual ampliaría significativamente tanto su ámbito objetivo (información fiscal, contable, orgánica, estructural, capital inmobiliario, información no financiera, principales actividades, etc.) como su ámbito subjetivo (por ejemplo, el umbral del importe neto de la cifra de negocios del conjunto de entidades que formen parte del grupo empresarial pasaría de 750 millones de euros -contemplado en el Plan BEPS- a un umbral más bajo -40 millones por ejemplo, tal y como sugiere TI-EU¹⁸, pues, según the Trade Union Advisory Committee de la OCDE el umbral de 750 millones de euros cubre apenas de 10% a un 15% de todos los grupos de multinacionales del mundo¹⁹- y también se puede solicitar dicha información a otras entidades como por ejemplo: fondos privados de inversión, fondos de pensiones, fundaciones, etc. y no sólo a

¹⁸ TRANSPARENCY INTERNATIONAL EUROPEAN UNION OFFICE: *Moving towards better corporate accountability through increased tax transparency: Achieving public country-by-country reporting in the European Union*. Policy Paper, 2016. p. 11.

¹⁹ TUAC, OCDE: *The Case for Making Country-by-Country Reporting Public*. Amended version 25 July 2016. p. 2.

multinacionales) y, finalmente, ostentaría un carácter público, en un formato abierto y accesible, ya sea a través de la página web corporativa de la entidad o bien a través del informe anual correspondiente. Es preciso señalar, a su vez, que el CbCR puede ser de carácter voluntario u obligatorio, por ejemplo: CbCR extenso público obligatorio o CbCR integral público voluntario.

3. ¿MITOS O VERDADES?

Hemos identificado al menos seis argumentos recurrentes utilizados por algunos que se oponen a un CbCR público e integral que, a nuestro juicio, no encuentran ni suficiente fundamento teórico ni suficiente respaldo empírico. A continuación los desarrollamos uno por uno.

1. *La información pública país por país daña la competitividad y la igualdad dado que pone en desventaja a aquellas empresas que tienen la obligación de informar (“poniéndolas al descubierto”) o que voluntariamente lo quieren hacer, frente a aquellas que no poseen dicha obligación y no lo hacen (por ejemplo porque no superan el umbral de los 750 millones de euros aunque sean de tamaño similar y mismo sector).*

En el Informe sobre la “Evaluación general de las potenciales consecuencias económicas de informes país por país en el CRD IV” hecha por PwC para la Comisión Europea se analizó de forma detallada y comprehensiva los posibles impactos económicos que tendría un CbCR público para multinacionales europeas con respecto a otras no-europeas. Dicho análisis consistió en una revisión intensa de la literatura, un estudio econométrico, una encuesta a stakeholders, una evaluación sobre implementación normativa y una revisión de la información país por país disponible hasta ese momento, además el estudio se centró en cuatro grandes áreas sobre potenciales efectos económicos adversos para multinacionales europeas, a saber, competitividad, inversión, crédito disponible y estabilidad del sistema financiero. Cabe señalar que en ninguna de ellas se encontró un posible impacto económico negativo, sino todo contrario: “From the econometric analysis we concluded that Article 89 was unlikely to have a significant negative economic impact, and could have a small positive economic impact.”²⁰

Por su parte, en el informe de Transparency International EU-Office “*Do corporate claims on public disclosure stack up? Impact of public reporting on corporate competitiveness*” se analiza el rendimiento corporativo a lo largo de tres años de 28 empresas europeas e indias. En la India varias empresas deben publicar información filial-por-filial desde la adopción de la Indian Companies Act de 2013 y según el mentado informe, esta obligación ya estaba contenida en diversas manifestaciones desde 1956 con la Inception Act. Así, el informe concluye que: en primer lugar, no existe evidencia empírica de que un CbCR público pueda dañar la competitividad; por otro lado, el 43% de las Empresas Europeas que ya informan bajo el modelo país-por-país (v. gr. BNP Paribas, Deutsche Telekom o Telefónica, entre otras) han mantenido o mejorado su rendimiento; y, finalmente, más del 90% de las empresas de dicho país que incluyen en sus informes información filial-por-filial han mejorado su rendimiento y han crecido tanto o más que muchas otras compañías internacionales de su mismo o similar sector. Además, no hay que olvidar que la India es considerada como uno de los mercados emergentes más fuertes.

Con lo cual, podemos afirmar que la transparencia corporativa no genera desventajas competitivas sino al contrario, es más bien la opacidad la que genera o puede generar mayor distorsión en el mercado y mayor desigualdad, lo que en última instancia daña frontalmente la competitividad.

²⁰ PRICEWATERHOUSECOOPERS: *General assessment of potential economic consequences of CBCR under CRD IV*, 2014, p. 3. Disponible en: http://ec.europa.eu/internal_market/company/docs/modern/141030-cbcr-report_en.pdf

2. *La información pública país por país puede contener información comercial sensible que puede poner en desventaja a las multinacionales sometidas a esta obligación o que voluntariamente buscan hacerlo, frente a otras que no divulgan nada.*

La información pública país por país ya sea en su condición limitada, extendida o integral contiene solamente información básica financiera y no financiera que todo inversor, empleado, gobierno o ciudadano debería conocer. No se revelan secretos porque lo que se debería publicar no debería ser ningún secreto, el hecho de querer mantener esa información oculta es lo que en todo caso generaría más sospecha o desconfianza.

Como es sabido, el CbCR público funciona desde unos años para el sector bancario²¹ y extractivo²² y no existe ninguna evidencia sobre algún caso de publicación de información sensible que haya puesto en peligro o desventaja comercial a ningún banco o empresa extractiva, de hecho, según el documento *Why Public Country-by-Country Reporting for Large Multinationals is a Must*, elaborado por diversas organizaciones, en noviembre de 2015, los bancos ingleses HSBC y Barclays confirmaron ante el European Parliament Special Committee on Tax Rulings que el CbCR público no había dañado en ningún modo sus intereses comerciales ni su rendimiento²³.

3. *La UE no tiene competencia para obligar a las multinacionales a publicar datos sobre sus actividades fuera de la UE ni tampoco puede obligar a empresas extracomunitarias.*

Desde hace unos años, el derecho comunitario exige para el sector bancario y para el sector extractivo informes públicos país por país, donde deben incluir información sobre todos aquellos países en donde operan, con lo cual, no observamos ningún inconveniente para que esto se pueda ampliar a todos los demás sectores, incluso para aquellas multinacionales que no sean europeas pero deseen formar parte del mercado único, deberían cumplir con este requisito.

De hecho, en EE. UU. existe un sistema similar:

“In 2010, they adopted their Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA), which requires all non-US financial institutions that operate in the US to disclose the identities and data of their American customers based all over the world to the US Departments of the Treasury. Non-compliant institutions are sanctioned with the imposition of a 30% withhold tax.”²⁴

4. *La adopción de una normativa europea sobre información pública país por país podría ser causa de ruptura del consenso alcanzando en la OCDE por los países que han firmado el acuerdo de confidencialidad y podría suponer un potencial bloqueo en el intercambio automático de información asociada a la Acción 13 del BEPS.*

La Propuesta de la Comisión no contiene ninguna obligación a los Estados Miembros de publicar ningún tipo de información sobre CbCR, violando de este modo el acuerdo de confidencialidad del Plan BEPS, aquéllos podrán seguir compartiendo información de manera confidencial entre las diversas autoridades fiscales, lo que contiene, no obstante, la Propuesta de la Comisión es la inclusión de una obligación por parte de las entidades para publicar

²¹ Vid. Art. 89 de la Directiva 2013/36/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013.

²² Vid Sección 1504 de la *Dodd Frank Act* y la *Extractive Sector Transparency Measures Act* de Canadá.

²³ VV. AA: *Why Public Country-by-Country Reporting for Large Multinationals is a Must*, 2016, p. 8. Disponible en: https://financialtransparency.org/wp-content/uploads/2016/02/Joint_Civil_Society_QA_pCBCR.pdf

²⁴ TRANSPARENCY INTERNATIONAL EUROPEAN UNION OFFICE: *Moving towards better corporate accountability through increased tax transparency: Achieving public country-by-country reporting in the European Union*. Policy Paper, 2016. p. 9.

información de su actividad país por país.

Además, el Plan BEPS no impide que los países o la UE puedan ir más allá del Plan mismo, el cual recoge sólo unos mínimos de transparencia corporativa en términos de CbCR.

5. Los datos contenidos en los informes país por país ostentan una naturaleza excesivamente técnica y compleja para ciudadanos comunes y periodistas no especializados, los cuales pueden malinterpretarlos y causar algún perjuicio reputacional a la entidad.

Las empresas llevan mucho tiempo publicando informes eminentemente técnicos y con información financiera y hasta ahora no hay evidencia suficiente de que hayan sido malinterpretados y que esto les haya causado algún daño reputacional, por el contrario, diversas organizaciones especializadas en temas financieros analizan año con año toda la información financiera que publican las entidades y sus informes sirven a éstas para mejorar en muchas áreas²⁵. El CbCR público representa una gran oportunidad para que muchas multinacionales muestren cómo funciona su sistema y planificación fiscal. Por eso la Comisión propone que, junto con la información financiera, se adjunte una parte narrativa con una explicación mínima sobre los datos contenidos en dichos informes, evitando así cualquier posible confusión.

6. Realizar informes públicos país por país supondrá a la empresa un coste extra elevado y una sobrecarga de trabajo dado que tendrán que recopilar, analizar y sistematizar mucha información al tener actividad en muchos países.

Por un lado, muchas de las empresas multinacionales tienen ya la obligación inminente de realizar informes país por país bajo el formato BEPS para las autoridades fiscales competentes y han venido recabando la información desde hace unos años. Con lo cual, este esfuerzo puede ser aprovechado y sólo tendrían que complementar la información con algunos datos más. Incluso antes de que existiera el Plan BEPS algunas empresas multinacionales ya realizaban esta labor de recopilación, sistematización e incluso publicación. Además, a los responsables financieros de las entidades que aún no lo habían o no lo han hecho les puede resultar absolutamente clave contar con toda esta información contable y fiscal sistematizada país por país.

En cuanto al coste, la Comisión Europea estima que el gasto total en materia de CbCR público estaría en torno a 100.000 € por parte de una empresa multinacional, que supone en torno a una centésima parte de su total de facturación²⁶. De forma similar, la OCDE ha señalado que cualquier coste vinculado a la publicación de dicha información está muy lejos de llegar a ser una carga significativa para las empresas²⁷.

4. HACIA UN CBCR INTEGRAL Y PÚBLICO COMO PARTE DE LA CULTURA EMPRESARIAL.

El CbCR integral público (ya sea voluntario u obligatorio) beneficia no sólo a la propia empresa y a las autoridades fiscales sino también a los grupos de interés de las entidades,

²⁵ Vid a este respecto, por ejemplo: FUNDACIÓN COMPROMISO Y TRANSPARENCIA. *Contribución y transparencia 2016, Informe de transparencia de la responsabilidad fiscal de las empresas del IBEX 35*, Madrid, 2016. (Autores: Javier Martín Cavanna y Concepción Sacristán Sánchez).

²⁶ EUROPEAN COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT: *Impact assessment assessing the potential for further transparency on income tax information*, Abril 2016, p. 42. Disponible en: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016SC0117&from=EN>

²⁷ OCDE: *Discussion Draft on Transfer Pricing Documentation and CbC Reporting*, 2014, pag. 9. Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/volume1.pdf>

inversores, empleados y sus representantes y a la sociedad en general. De hecho, las Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales señalan que:

“Contar con información clara y completa sobre las empresas resulta importante para una gran cantidad de usuarios, que van desde los accionistas y la comunidad financiera hasta los trabajadores, pasando por las comunidades locales, los grupos de intereses especiales, los poderes públicos y la sociedad en su conjunto.”²⁸

Por otra parte, el CbCR integral público entraña múltiples efectos beneficiosos, ya que:

- Tiene un carácter preventivo (pues se enmarca en la cultura de la prevención y la transparencia proactiva) a diferencia del concepto BEPS que tiene más bien un carácter reactivo (de detección y sanción).
- Al contener mayor información, puede abarcar un mayor rango de prevención de riesgos (fiscales, contables, reputacionales, etc.)
- Posee además un enorme potencial de atracción de inversores ya que éstos pueden contar con más información que para ellos es materialmente relevante y les dan un mejor conocimiento de la estrategia contable y fiscal del grupo empresarial.
- Genera una mayor confianza con todos los stakeholders ya que amplía y mejora la rendición de cuentas.
- Permite a las autoridades observar si existe alguna disparidad entre la información que se les suministra y aquellas que las entidades publican (sistema de *double check*) y también permite que otras organizaciones y ciudadanos puedan analizar esa información.
- Incluiría asimismo varios tipos impositivos y no sólo el Impuesto de Sociedades (por ejemplo, en España el Impuesto de Actividades Económicas también).
- Abarcaría más sujetos obligados a rebajar el umbral de los 750 millones de euros (cantidad estratosférica que coincide con el total de ingreso público de los Estados de Burundi y Liberia juntos²⁹) a 50 o 40 millones de euros (tal y como aconsejan las organizaciones: TI-EU, OXFAM, FINANCE UNCOVERED, PWYP, entre otras).
- Finalmente, en cuanto al contenido, al ser un CbCR integral, sugerimos que incluya por lo menos lo siguiente: volumen de facturación, número total de empleados (de tiempo completo y parcial), localización geográfica concreta, activos tangibles e intangibles, políticas contable, política fiscal, inversiones, subsidios o ayudas públicas recibidas, información sobre la naturaleza de las actividades, lista completa de filiales, información relevante sobre cadena de valor, impuestos satisfechos y devengados, capital inmobiliario y si operan en paraísos fiscales o mercantiles.³⁰

A la vista de todas estas ventajas y beneficios, consideramos que es necesaria la incorporación por parte de las entidades de un CbCR público (ya sea en su vertiente limitada, extendida o integral) como parte de su cultura empresarial, necesariamente acompañada de una verdadera voluntad empresarial de adoptar un enfoque cimentado en la responsabilidad corporativa fiscal y contable.

Finalmente, es importante señalar que que estamos asistiendo a un momento histórico de enorme calado, un cambio de paradigma donde la transparencia corporativa se ha convertido ya

²⁸ OCDE: Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales. Rev. 2011. P. 31

²⁹ VV. AA.: European Commission Proposal On Public “Cbcr”. Questions And Answers, 2016, p. 5. Disponible en: http://endsecrecy.eu/files/2016_06_Q_A_EU_public_CBCR.pdf

³⁰ A este respecto, puede constituir un gran punto de partida para las empresas interesadas en adoptar un CbCR público integral o comprehensivo atender a lo dispuesto en la Dimensión sobre CbCR en la *Guía práctica de autodiagnóstico y reporting en cumplimiento normativo, buen gobierno corporativo y prevención de la corrupción* de TI-E: págs. 95-97.

en pieza *sine qua non* para prácticamente cualquier actividad empresarial. La Unión Europea también está haciendo historia al ser la primera que busca incluir un CbCR público obligatorio para aquellas multinacionales de todos los sectores que operen en el mercado único y que satisfagan los requisitos para ser sujetos obligados. No obstante, cabe señalar que si bien el primer borrador de enmiendas por parte del Parlamento Europeo a la Propuesta de la Comisión ha abierto el ámbito del *reporting* hacia todos los países en donde operan los sujetos obligados, mejorando de este modo la Propuesta de la Comisión, sin embargo, se ha incluido una enmienda que podría desvirtuar la finalidad y misión principal del CbCR público, en concreto, nos referimos a la Enmienda núm. 82, la cual señala que si la entidad obligada llegara a considerar que la información objeto de publicación es comercialmente sensible, la entidad podrá pedir una autorización especial a la autoridad competente del Estado Miembro donde está establecida, solicitando no publicar esa parte de la información o bien publicar de forma incompleta ese extremo. El problema no ha sido tanto la introducción de esta enmienda como su patente vaguedad, pues, por un lado, no se dice qué se entiende por información “comercialmente sensible” ni quedan claro los requisitos necesarios para que la entidad pueda entrar en esta categoría y pedir la autorización y parece, tal y como está redactada, que cada Estado Miembro tendría plena discrecionalidad para decidir si otorga o no la autorización y bajo qué condiciones lo hace, lo que puede llevar a las entidades a buscar la jurisdicción menos onerosa o estricta y transferir allí gran parte de sus actividades y, por último, cabe mencionar que no se le imponen límites a dicha cláusula, ni cuantitativos, ni temporales, ni se dice nada sobre el procedimiento que se debe seguir. Consideramos, por tanto, que es necesario que todos estos elementos puedan quedar claros lo antes posible para que el CbCR público que se está impulsando desde el seno de la UE pueda realmente cumplir su misión y satisfacer la finalidad para la cual fue concebido.

5. REFERENCIAS.

- EUROPEAN COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT: *Impact assessment assessing the potential for further transparency on income tax information*, Abril 2016.
- EVERS, M.T et al.: *Country-by-country reporting: Tension between Transparency and Tax Planning*. Centre for Economic European Research, Discussion Paper nº 17-008.
- OCDE (2014): *Discussion Draft on Transfer Pricing Documentation and CbC Reporting*.
- OCDE (2015): *Foro Global sobre la Transparencia y el Intercambio de Información con Fines Fiscales*. Bridgetown, Barbados 29 y 30 de octubre de 2015.
- OCDE (2011): *Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales*. Rev.
- OXFAM (2017): *Making tax vanish, how the practices of consumer goods MNC RB show that the international tax system is broken*. Oxfam Briefing Paper, julio de 2017, p. 7.
- PRICEWATERHOUSECOOPERS (2014): *General assessment of potential economic consequences of CbCR under CRD IV*.
- TRANSPARENCY INTERNATIONAL ESPAÑA (2017): *Guía práctica de autodiagnóstico y reporting en cumplimiento normativo, buen gobierno corporativo y prevención de la corrupción*. Madrid.
- TRANSPARENCY INTERNATIONAL EUROPEAN UNION OFFICE (2016): *Moving towards better corporate accountability through increased tax transparency: Achieving public country-by-country reporting in the European Union*. Policy Paper.
- TUAC, OCDE (2016): *The Case for Making Country-by-Country Reporting Public*. Amended version 25 July 2016, p. 2.
- VV. AA. (2016): *European Commission Proposal On Public “Cbcr”. Questions And Answers*.
- VV. AA. (2016): *Why Public Country-by-Country Reporting for Large Multinationals is a Must*.

ACRÓNIMOS:

- BEPS: Siglas inglesas que hacen referencia al *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* de la OCDE (*Base Erosion and Profit Shifting*).
- CbCR: Siglas inglesas que hacen referencia a la información país por país (*Country-by-country reporting*).
- OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

PWYP: Publish What You Pay.

SEC: Securities Exchange Commission.

TFUE: Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

TI-E: Transparencia Internacional España:

TI-EU: Transparency International European Union Office.

UE: Unión Europea.