Termómetro de Responsabilidad Fiscal Empresarial

Alianza
por la
Responsabilidad Fiscal

Alianza
por la
Responsabilidad Fiscal

ESADE IHE INSPECTORES DE HACIENDA DEL ESTADO OXFAM Intermón sustentia innovación social

Tabla de Contenido

1) Racional de la propuesta.....1
Contexto
Alianza por la Responzabilidad Fiscal
Objetivo del grupo de trabajo
Objetivo complementario
Descripción del proceso de construcción de la herramienta
Diálogo con empresas y otros actores

2) Planteamientos de base del modelo.....4
Definición de responsabilidad fiscal
Principios de responsabilidad fiscal
Acotación al Impuesto de Sociedades
Definición de paraíso fiscal

3) Termómetro de Responsabilidad Fiscal.....6
Modelo de medición
Valoración de resultados
Dimensiones de análisis de la responsabilidad fiscal
Ratios por dimensión
Baremos de valoración
Utilización de la herramienta

4) ANEXO 1: Metodología.....12

5) ANEXO 2: Listado de territorios fiscalmente controvertidos de referencia.....16

Racional de la propuesta

Contexto

En los últimos años la tributación de las grandes empresas se ha puesto en el punto de mira de la opinión pública. A ello han contribuido recientes escándalos mediáticos, como los papeles de Panamá y, sobre todo, el Luxleaks, pero también proviene de una reflexión de mayor calado a nivel global. El lanzamiento del proceso BEPS de la OCDE sin duda destaca como propuesta de reforma del sistema fiscal global desde el diagnóstico de que el actual plantea muchas lagunas para una tributación efectiva justa por parte de grandes empresas de presencia transnacional. Por su parte, la UE está reforzando la puesta en marcha de diferentes iniciativas legislativas que persiguen que las empresas contribuyan fiscalmente cuánto y dónde les corresponde. Una de las iniciativas clave en este sentido, tanto en el proceso BEPS como en la UE, es el informe país por país, como medida de transparencia esencial que facilita información clave para conocer prácticas fiscales relevantes de empresas con presencia en varios países.

En nuestro país, el informe país por país se va consolidando como una herramienta fundamental para que las empresas informen sobre su comportamiento fiscal a través de diferentes requerimientos legales. Desde 2015, las empresas de mayor tamaño tienen que incluir un reporte según ese modelo para la Agencia Tributaria, y desde ese mismo año, las entidades financieras han de presentarlo de forma pública. Asimismo, la reciente Ley de información no financiera exige que las grandes empresas publiquen un formato reducido del informe país por país desde el presente año.

De forma paralela a los desarrollos normativos, desde una visión de voluntariedad de las empresas ligado a un enfoque genuino de responsabilidad social corporativa, las grandes empresas se enfrentan al reto y a la oportunidad de mostrar y demostrar hasta qué punto incorporan marcos de fiscalidad responsable que afecten a políticas y prácticas tributarias y a la forma de rendir cuentas de su contribución fiscal efectiva en aquellos países donde despliegan actividad económica.

En este contexto, en los últimos años han aparecido diferentes propuestas de transparencia fiscal de las empresas. Entre ellas destacan los informes de contribución fiscal que muchas empresas publican, pero también la iniciativa sobre transparencia y responsabilidad fiscal de las empresas (Blueprint) de CSR Europe, una de las principales redes empresarial europeas de fomento de la RSC, y los trabajos que está actualmente realizando la organización GRI para incluir en sus estándares de reporte aquellos que informen sobre aspectos fiscales.

No obstante, más allá de estas iniciativas, resulta pertinente construir una herramienta que permita valorar los comportamientos y prácticas fiscales de las empresas en los países en los que opera, de forma que se pueda acotar y medir su grado de responsabilidad fiscal en base a una metodología que permita analizar información de relevancia fiscal de las empresas.

Para ello, un grupo de trabajo de composición mixta, que ha asumido el nombre de Alianza por la Responsabilidad Fiscal, propone una herramienta denominada **Termómetro de Responsabilidad Fiscal**, enfocada a la casuística de grandes empresas con una presencia transnacional que les permita acceder a oportunidades de planificación fiscal internacional, que pretende medir la articulación efectiva de enfoques de responsabilidad fiscal en las diferentes actuaciones fiscalmente relevantes de las empresas.

Para ello, un grupo de trabajo de composición mixta, que ha asumido el nombre de Alianza por la Responsabilidad Fiscal, propone una herramienta denominada Termómetro de Responsabilidad Fiscal, enfocada a la casuística de grandes empresas con una presencia transnacional que les permita acceder a oportunidades de planificación fiscal internacional, que pretende medir la articulación efectiva de enfoques de responsabilidad fiscal en las diferentes actuaciones fiscalmente relevantes de las empresas.

Alianza por la Responsabilidad Fiscal

La alianza es el nombre bajo el cual se engloba a las organizaciones que han participado en el grupo de trabajo que ha desarrollado la herramienta y que combina un perfil mixto de organizaciones del mundo académico, el sector privado, la administración y la sociedad civil. Así, la alianza está conformada por las siguientes organizaciones:

- ESADE, School of Law
- IHE, Asociación de Inspectores de Hacienda del Estado
- Oxfam Intermón
- Sustentia

Objetivo del grupo de trabajo

Incrementar la responsabilidad fiscal de las grandes empresas para alcanzar una tributación justa, mediante el desarrollo de una metodología de trabajo enfocada para ese objetivo. El fin último ha de ser una contribución fiscal justa verificable de las grandes empresas y una reducción sustancial de los niveles de evasión y elusión fiscal empresarial.

Objetivo complementario

Elaborar una propuesta de herramienta de medición de la responsabilidad fiscal de empresas con presencia internacional, como medida del compromiso de las empresas con la misma a partir del análisis de sus prácticas fiscales.

La propuesta no pretende abarcar las diferentes idiosincrasias que puedan existir por sector, tipo de empresa o modelo de negocio, sino que establece una propuesta metodológica general como primera aproximación que se podrá depurar en futuros desarrollos.

Descripción del proceso de construcción de la herramienta

Desde la segunda mitad de 2016, el grupo de trabajo ha trabajado en diferentes reuniones de trabajo presenciales. El proceso ha partido desde una reflexión para acotar el objetivo del proceso y los planteamientos sobre los que basarse. Fruto de ello es la definición de un objetivo del proceso, una propuesta de definición de responsabilidad fiscal empresarial y elaborar los criterios para considerar a un territorio como paraíso fiscal o como fiscalmente controvertido.

La propuesta no tiene como objetivo valorar el nivel de transparencia fiscal de las empresas, sino sus prácticas fiscales como definitorias del compromiso de las mismas con marcos de responsabilidad fiscal. Según esta premisa, y teniendo en cuenta la consideración recogida en la definición de responsabilidad fiscal que más adelante se incluye de que la tributación ha de estar alineada con la actividad económica real desplegada por la empresa, el grupo de trabajo identificó el modelo de informe país por país[1] como fuente principal de información reveladora de prácticas fiscales de las empresas.

A partir de ese modelo de reporte, se han ido construyendo diferentes ratios poniendo en relación distintas categorías de datos. Estas ratios pretenden aportar información relevante sobre comportamientos de las empresas, distinguiendo entre cómo operan y se comportan

[1] *Según el formato establecido en el modelo 231 conforme a la última modificación de los artículos 13 y 14 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*

en paraísos fiscales y en el resto de países, de forma que arrojen conclusiones relevantes para valorar las prácticas fiscales de las empresas. Para este análisis, se han definido tres dimensiones que se han considerado esenciales para medir la responsabilidad fiscal empresarial: contribución tributaria y distribución geográfica, localización de beneficios y sustancia económica, además de una cuarta de carácter cualitativo de transparencia. De esta manera, los resultados que arrojen estas ratios permiten detectar desviaciones o incoherencias que aportan información valiosa sobre cada una de estas dimensiones.

Sin embargo, el grupo de trabajo reconoce que ni los datos contenidos en el informe país por país ni el panorama general que se puede extraer del informe resultan autoexplicativos por sí mismos, y es necesario complementar la información con una parte narrativa que precise qué información exacta se está aportando en cada dato allí contenido.

Por esa misma razón, la propia herramienta del Termómetro de Responsabilidad ha de complementar la parte cuantitativa expresada en los resultados numéricos arrojados por las ratios con una cualitativa que consista en aportar aclaraciones que permitan esclarecer, contextualizar y explicar estos resultados. De esta forma, la herramienta tiene una clara vocación de conseguir que las empresas aporten las explicaciones pertinentes sobre sus prácticas y comportamientos fiscales.

Diálogo con empresas y otros actores

El proceso de construcción del Termómetro de Responsabilidad Fiscal incluye la celebración de mesas redondas al inicio y en la fase final con empresas y otros actores relevantes.

La primera mesa redonda se celebró en febrero de 2017 y asistieron representantes de diferentes empresas del Ibex-35, así como de asesorías legales, del mundo académico y de organizaciones de la sociedad civil. La mesa redonda sirvió para presentar tanto el proceso como al grupo de trabajo que lo está desarrollando y también para debatir sobre los planteamientos iniciales de la propuesta.

En julio de 2018 tuvo lugar otra sesión con empresas en la que se contrastó con ellas la propuesta de herramienta alcanzada por el grupo de trabajo. En ella, se debatió sobre la pertinencia del modelo y se recogieron las aportaciones e impresiones de las empresas para conformar la versión final de la herramienta.

Finalmente, y como culminación del proceso, en abril de 2019 se presenta públicamente la propuesta final del Termómetro de Responsabilidad Fiscal a un público variado en el que se encuentran inversores, Administración, medios de comunicación, sociedad civil y las propias empresas.

Planteamientos de base del modelo

Definición de responsabilidad fiscal

El grupo de trabajo parte de una propuesta de definición considerada como un recorrido en el que hay que ir pasando por diferentes etapas. Así, la definición concisa que se propone es la siguiente:

"Una empresa fiscalmente responsable es aquella que paga la parte justa de impuestos que le corresponde, allí donde opera y genera valor real, sin buscar estratagemas ni artimañas para abusar de las incoherencias de los sistemas fiscales ni usar su capacidad de influencia frente a gobiernos que deben primar el interés colectivo."

Principios de responsabilidad fiscal

Una empresa que busque ser fiscalmente responsable ha de emprender un camino hacia la responsabilidad que se compone de los siguientes hitos:

1)Legalidad: Cumple con la legalidad, en la letra y en el espíritu, en todos los países donde opera.

2)Transparencia: Consumidores, ciudadanos e inversores tienen un derecho legítimo a la información y a la rendición de cuentas de las grandes empresas sobre su contribución fiscal efectiva.

3)Compromiso institucional: La empresa debe contar con una política de responsabilidad fiscal, pública, que recoja el mandato claro de no crear estructuras con el mero fin de reducir la carga fiscal ni ocultar información.

4)Sustancia: La empresa debe pagar los impuestos que le corresponden allí donde se genera la actividad económica real, sin desviar artificialmente beneficios hacia paraísos fiscales.

5)Influencia: Aportar transparencia y claridad sobre las actividades de lobby que realicen en todos los países donde operan y no influir en decisiones de Gobierno que puedan afectar negativamente la vida de las personas.

Acotación al Impuesto de Sociedades

El grupo de trabajo es consciente de que la fiscalidad de las grandes empresas comprende una amplia variedad de figuras impositivas. Entre ellas existen algunas específicas de actividades y sectores concretos, pero también hay una consideración de las contribuciones sociales y las funciones de recaudación de impuestos de terceros asumidas por las empresas como parte de su esfuerzo fiscal. Sin menosprecio de todo ello, el Termómetro apunta exclusivamente a las prácticas que atañen al Impuesto de Sociedades, dado que es sobre el que existe mayor controversia y donde se focaliza el interés y preocupación sobre la tributación de las grandes empresas. En lo que atañe al resto de figuras tributarias, el grupo de trabajo presupone la responsabilidad fiscal de las empresas.

Definición de paraíso fiscal

El grupo de trabajo cree conveniente manejar una propuesta de definición de paraíso fiscal que sea usada en el proceso de desarrollo de la herramienta de medición. Para ello, se propone utilizar la siguiente definición utilizada por diferentes organizaciones de la sociedad civil:

"Los paraísos fiscales son territorios que intencionadamente han adoptado un marco legal que cuenta con las siguientes características:

- **Baja o nula tributación**
- **Ventajas fiscales para los no residentes**, sin necesidad de justificar una actividad económica sustancial y real
- **Falta de cooperación** con otras administraciones tributarias
- **Opacidad:** marcos legales que permiten la no identificación de las entidades registradas ni de sus titulares o propietarios de los activos"

De esta forma, el grupo de trabajo va más allá de los listados oficiales de paraísos fiscales, como el de la Comisión Europea y el contenido en legislación española R.D. 1080/91 y posteriores modificaciones, y toma como una referencia más amplia que igualmente contempla territorios que son objeto de controversia en materia fiscal y que están por ello recogidos en listados de otros organismos o están siendo investigados por instituciones oficiales por motivos de competencia fiscal desleal. El listado completo de estos territorios aparece en el Anexo 2 del presente documento.

Termómetro de Responsabilidad Fiscal

Modelo de medición

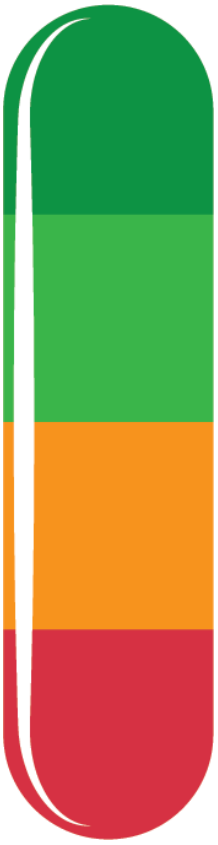
El modelo consiste en una batería de ratios englobados en tres dimensiones de análisis, a las que se añade una cuarta que aporta información adicional de carácter cualitativo. Las ratios incluidos en la herramienta, en su inmensa mayoría, se construyen a partir de las diferentes categorías de datos incluidos en el modelo 231 de informe país por país.

El grupo de trabajo considera que detrás de los datos utilizados para elaborar la herramienta puedan subyacer realidades diferentes según el tipo de empresa o el sector de actividad, o que simplemente la falta de una acotación clara por parte de la norma que rige el informe país por país de qué se ha de reportar en cada categoría de datos puede derivar en interpretaciones diversas y con cierto de grado de ambigüedad. Por ello, adicionalmente a la batería de ratios distribuidos por dimensión a analizar, la herramienta ha de ser complementada por una parte narrativa en la que se aclare qué tipo de realidad se refleja en cada categoría de datos.

Valoración de resultados

El resultado numérico que cada ratio arroje se valorará según un baremo que interpreta los resultados según un sistema de semáforo, (verde, amarillo y rojo). Aunque este sistema asigna una valoración calificando cada resultado, la lógica de valoración pretende que, en los casos en que las ratios revelen desviaciones con respecto a una valoración óptima, la empresa complemente este resultado con una parte narrativa que trate de contextualizar, justificar y explicar ese resultado.

El baremo de valoración distingue cuatro categorías:



- **Verde Intenso:** "Adecuado", no se considera necesario aportar más información.
- **Verde Tenue:** "Aceptable", el resultado no merece una valoración negativa, pero resulta conveniente comentarlo brevemente.
- **Amarillo:** "Mejorable", el resultado genera dudas, por lo que hace falta explicar estos resultados para tratar de justificarlos y dar a entender la realidad que subyace.
- **Rojo:** "Deficiente", el resultado genera alarma, posible indicio de comportamientos censurables, es necesario aportar más información, las explicaciones han de ser más detalladas y completas.

Dimensiones de análisis de la responsabilidad fiscal

Para medir la responsabilidad fiscal de las empresas, existen cuatro dimensiones que es preciso analizar:

- **Contribución tributaria y distribución geográfica**
Da una medida del nivel general de tributación del grupo empresarial por su actividad global, así como de la localización geográfica de ingresos y beneficios.

- **Localización de beneficios**
Trata de revelar el alineamiento geográfico que se da en el grupo empresarial entre la obtención de resultados y la generación de ingresos. Las distorsiones que se detecten pueden evidenciar prácticas de canalización de beneficios hacia territorios de menor tributación con una finalidad de minimización artificial del pago de impuestos.

- **Sustancia económica**
Posibilita entender si la presencia de la empresa en determinados territorios, especialmente en paraísos fiscales y aquellos fiscalmente controvertidos, está justificada desde un punto de vista operativo según los datos de actividad económica y de estructura.

- **Transparencia**
Aporta datos relevantes sobre fiscalidad de aspecto más cualitativo. En concreto la información que se incluye en esta dimensión revela aspectos relacionados a la relación del grupo empresarial con administraciones tributarias.

Ratios por dimensión

Las ratios que permiten analizar cada una de estas dimensiones son los que se detallan a continuación, junto con el baremo para su valoración. El detalle del cálculo de cada uno de ellos se especifica en el anexo sobre metodología.

Contribución tributaria y distribución geográfica

- **Tipo efectivo global** (media a tres años)
- **Tipo efectivo como porcentaje del nominal** (media a tres años)
- **Facturación** en territorios fiscalmente controvertidos sobre el total
- **Beneficios** en territorios fiscalmente controvertidos sobre el total

Localización de beneficios

Rentabilidad en territorios fiscalmente controvertidos frente a resto de países
Rentabilidad por empleado en territorios fiscalmente controvertidos frente a resto de países
Rentabilidad de los activos en territorios fiscalmente controvertidos frente a resto de países

Sustancia económica

Productividad por empleado en territorios fiscalmente controvertidos frente a resto de países
Facturación sobre activos en territorios fiscalmente controvertidos frente a resto de países
Empleados por filial en resto de países frente a territorios fiscalmente controvertidos

Transparencia

Litigios y sanciones fiscales
Rulings, patent box y acuerdos fiscales preferenciales

Baremos de valoración

La valoración de los resultados de cada ratio es como sigue:

Contribución tributaria y distribución geográfica

A) Tipo efectivo (media a tres años)

- Adecuado >20%
- Aceptable 15% - 20%
- Mejorable 10% - 15%
- Deficiente <10%

B) Tipo efectivo en porcentaje sobre tipo nominal (media a tres años)

- Adecuado >90%
- Aceptable 75% - 90%
- Mejorable 50% - 75%
- Deficiente <50%

C) Facturación (territorios fiscalmente controvertidos/total)

- Adecuado 0 – 10%
- Aceptable 10% - 20%
- Mejorable 20% - 30%
- Deficiente >30%

D) Beneficios (territorios fiscalmente controvertidos/total)

- Adecuado 0 – 10%
- Aceptable 10% - 20%
- Mejorable 20% - 30%
- Deficiente >30%

Localización de beneficios

E) Rentabilidad (territorios fiscalmente controvertidos/resto)

- Adecuado < 1,5 veces
- Aceptable 1,5 – 2 veces
- Mejorable 2 – 3 veces
- Deficiente > 3 veces

F) Rentabilidad por empleado (territorios fiscalmente controvertidos/resto)

- Adecuado < 2 veces
- Aceptable 2 – 2,5 veces
- Mejorable 2,5 – 3 veces
- Deficiente > 3 veces

G) Rentabilidad de los activos (territorios fiscalmente controvertidos/resto)

- Adecuado < 1,5 veces
- Aceptable 1,5 – 2 veces
- Mejorable 2 – 3 veces
- Deficiente > 3 veces

Sustancia económica

H) Productividad por empleado (territorios fiscalmente controvertidos/resto)

- Adecuado < 1,5 veces
- Aceptable 1,5 – 2 veces
- Mejorable 2 – 3 veces
- Deficiente > 3 veces

I) Facturación sobre activos (territorios fiscalmente controvertidos/resto)

- Adecuado < 1,5 veces
- Aceptable 1,5 – 2 veces
- Mejorable 2 – 3 veces
- Deficiente > 3 veces

J) Empleados por filial (resto/territorios fiscalmente controvertidos)

- Adecuado < 2 veces
- Aceptable 2 – 4 veces
- Mejorable 4 – 6 veces
- Deficiente > 6 veces

Transparencia (indicadores cualitativos)

L) Litigios y sanciones fiscales
detallar número, motivo y volumen

M) Rulings, patent box y acuerdos fiscales preferenciales
detallar número, motivo y volumen

Estos dos últimos no arrojan un resultado numérico susceptible de ser valorado, por lo que se ha dar el detalle de la información que requiere.

Utilización de la herramienta

Por la información que aporta, la herramienta es susceptible de ser utilizada tanto internamente por las empresas para llevar a cabo un autodiagnóstico fiscal como externamente para el análisis por parte de terceros. Sin embargo, la principal vocación del **Termómetro de Responsabilidad Fiscal** y el uso para el que el grupo de trabajo lo ha construido es ***para ser utilizada de forma voluntaria por aquellas empresas que quieran dar una nuestra inequívoca de estar comprometidas con un grado de transparencia fiscal exigente que sirva como rendición de cuentas por parte de la empresa de su compromiso efectivo con la responsabilidad fiscal***. Gran parte de los datos que se utilizan para el cálculo de las ratios provienen del modelo de informe país por país, por lo que la propuesta incluye hacer público tanto este informe como el Termómetro de forma conjunta en las cuentas anuales del grupo empresarial.

La presente propuesta asume que muchas de las categorías de datos sobre las que se construyen los ratios e indicadores pueden contener un grado de ambigüedad tal que dificulta el rigor de las conclusiones y la posibilidad de establecer comparativas, ya sea porque no están debidamente acotados y definidos o porque según la actividad empresarial pueden reflejar realidades diferentes. También los resultados que arrojan las ratios pueden presentar desviaciones que puedan tener una justificación operativa según el sector de actividad o el modelo de negocio de cada compañía. Por ello, la propuesta de indicadores se considera incompleta si se limita únicamente al cálculo y valoración de las ratios por dimensión de análisis y ha de complementarse ineludiblemente con una parte narrativa en la que la empresa explique la realidad que subyace bajo cada dato presentado y contextualiza y justifica los resultados derivados del cálculo de las ratios.

Baremo de valoracion

Dimensión	Ratio	Baremo de responsabilidad fiscal			
		adecuado	aceptable	mejorable	deficiente
Contribución tributaria y distribución geográfica	**1. Tipo efectivo** (global media a tres años)	> 20%	15% - 20%	10% - 15%	< 10%
	2. Tipo efectivo como porcentaje del nominal (global, media a tres años)	> 90%	75% - 90%	50% - 75%	< 50%
	3. Facturación (territorios fiscalmente controvertidos / total)	0 - 10%	10% - 20%	20% - 30%	> 30%
	4. Beneficios (territorios fiscalmente controvertidos / total)	0 - 10%	10% - 20%	20% - 30%	> 30%
Localización de beneficios	**5. Rentabilidad** (territorios fiscalmente controvertidos / resto de países)	< 1,5x	1,5x - 2x	2x - 3x	> 3x
	6. Rentabilidad por empleado (territorios fiscalmente controvertidos / resto de países)	< 2x	2x - 2,5x	2,5x - 3x	> 3x
	7. Rentabilidad de los activos (territorios fiscalmente controvertidos / resto de países)	< 1,5x	1,5x - 2x	2x - 3x	> 3x
Sustancia económica	**8. Productividad por empleado** (territorios fiscalmente controvertidos / resto de países)	< 1,5x	1,5x - 2x	2x - 3x	> 3x
	9. Facturación sobre activos (territorios fiscalmente controvertidos / resto de países)	< 1,5x	1,5x - 2x	2x - 3x	> 3x
	10. Empleados por filial (resto de países / territorios fiscalmente controvertidos)	< 2x	2x - 4x	4x - 6x	>6x

indicadores cualitativos

Transparencia	**11. Litigios y sanciones fiscales** (número, motivo y volumen) **12. Rulings, patent box y acuerdos fiscales preferenciales** (número, motivo y volumen)

Anexo I: Metodología

El modelo de reporte del Termómetro de Responsabilidad Fiscal incluye diez ratios divididos en tres dimensiones de análisis, más una cuarta de carácter cualitativo que recaba información sobre otros dos aspectos.

La principal fuente para construir estas ratios son los datos incluidos en el modelo 231 de informe país por país, en adelante CBCR. Casi todos ellos consisten en la comparación de diferentes magnitudes entre categorías de países. Para delimitar claramente cómo se construye cada una de las ratios y a qué alude cada categoría de datos utilizada para ello, a continuación se ofrece una explicación metodológica que repasa cada cálculo y cada término utilizado en la herramienta:

Equivalencia entre términos CBCR y ratios

La batería de ratios del modelo se construye a partir de los datos del CBCR, aunque la terminología difiere en algunos casos, ya que el modelo utiliza unos términos que pretenden acotar mejor la realidad que se expresa en ellos. Eso se da fundamentalmente en que el modelo habla de "Facturación" para tomar el dato de "Ingresos totales" del CBCR y "Activos materiales" lo que el CBCR denomina "Activos tangibles distintos de tesorería e instrumentos equivalentes a tesorería". Además, el modelo también utiliza el dato de "Número de filiales" que el CBCR no aporta directamente. En este caso, se ha de consignar las filiales que entran dentro del perímetro de consolidación del grupo empresarial.

Categorías de países

Se utilizan tres términos para hacer la comparativa por tipo de país en casi todas las ratios:

- Territorios fiscalmente controvertidos: refleja el cálculo de cada concepto para t odos los países y territorios considerados como fiscalmente controvertidos según la definición contenida anteriormente en los planteamientos de base del modelo y cuyo listado completo consta en el Anexo 2. Se dan casos concretos en el que determinados territorios no tienen carácter nacional, sino son parte de uno (p. ej. el estado de EE.UU. Delaware). En esos casos, una aplicación más exhaustiva de la herramienta desglosaría los datos de ese territorio del total de país al que pertenece.

- Resto de países: refleja el cálculo de cada concepto para todos los países que no son paraísos fiscales, ni territorios fiscalmente controvertidos.

- Total: refleja el cálculo de cada concepto para todos los países.

Cálculo de ratios por dimensión

Dimensión 1: contribución tributaria y distribución geográfica

Ratio 1: Tipo efectivo (total, media a tres años)
Este indicador se construye dividiendo la suma del impuesto de sociedades pagado en todos los países en el ejercicio del año de reporte y los dos ejercicios anteriores entre la suma del beneficio antes de impuestos en todos los países en el ejercicio del año de reporte y los dos ejercicios anteriores. Todo ello para números positivos. Se excluirán del cálculo los datos de años en la que una de las variables o las dos, impuestos pagados o resultados, sean negativos.

En caso de que el resultado sea negativo, se hace constar como n. d. o con un guión y se incluye la explicación en el campo de Observaciones.

Ratio 2: Tipo efectivo como porcentaje del nominal (total, media a tres años)
El cálculo de este indicador comienza multiplicando el beneficio obtenido en cada país por el tipo nominal de ese país, cuyo resultado da los impuestos al nominal. Seguidamente se suman los impuestos al nominal de todos los países y se divide entre el total de beneficios obtenidos en todos los países para alcanzar el tipo nominal medio de cada año. La ratio final se alcanza dividiendo porcentualmente la suma de los tipos nominales del ejercicio de reporte y los dos anteriores entre la suma de los tipos efectivos de esos tres ejercicios.

En caso de que el resultado sea negativo, se hace constar como n. d. o con un guión y se incluye la explicación en el campo de Observaciones.

Ratio 3: Facturación (territorios fiscalmente controvertidos / total)
Se calcula dividiendo la suma de la facturación en los territorios fiscalmente controvertidos entre el total de facturación.

Ratio 4: Beneficios (territorios fiscalmente controvertidos / total)
Se calcula dividiendo la suma de los resultados antes de impuestos en los territorios fiscalmente controvertidos entre el total de resultados antes de impuestos.

En caso de que el resultado sea negativo, se hace constar como n. d. o con un guión y se incluye la explicación en el campo de Observaciones.

Dimensión 2: Localización de beneficios

Ratio 5: Rentabilidad (territorios fiscalmente controvertidos / resto de países)
Se calcula dividiendo la rentabilidad en territorios fiscalmente controvertidos entre la rentabilidad en el resto de países. Cada una de estas rentabilidades se calcula dividiendo los resultados antes de impuestos en cada grupo de países entre su facturación.

En caso de que el resultado sea negativo, se hace constar como n. d. o con un guión y se incluye la explicación en el campo de Observaciones.

Ratio 6: Rentabilidad por empleado (territorios fiscalmente controvertidos / resto de países)
Se calcula dividiendo la rentabilidad por empleado en territorios fiscalmente controvertidos entre la rentabilidad en el resto de países. Cada una de estas rentabilidades se calcula dividiendo los resultados antes de impuestos entre el total de empleados para cada grupo de países.

En caso de que el resultado sea negativo, se hace constar como n. d. o con un guión y se incluye la explicación en el campo de Observaciones.

Ratio 7: Rentabilidad de los activos (territorios fiscalmente controvertidos / resto de países)
Se calcula dividiendo la rentabilidad de los activos en territorios fiscalmente controvertidos entre la rentabilidad en el resto de países. Cada una de estas rentabilidades se calcula dividiendo los resultados antes de impuestos entre la cifra de activos materiales para cada grupo de países.

En caso de que el resultado sea negativo, se hace constar como n. d. o con un guión y se incluye la explicación en el campo de Observaciones.

Dimensión 3: Sustancia económica

Ratio 8: Productividad por empleado (territorios fiscalmente controvertidos / resto de países)
Se calcula dividiendo la productividad por empleado en territorios fiscalmente controvertidos entre la del resto de países. Cada una de estas productividades se calcula dividiendo la facturación entre el total de empleados para cada grupo de países.

Ratio 9: Facturación sobre activos (territorios fiscalmente controvertidos / resto de países)
Se calcula dividiendo la facturación sobre activos en territorios fiscalmente controvertidos entre la rentabilidad en el resto de países. La facturación sobre activos en cada grupo de países se calcula dividiendo la facturación entre la cifra de activos materiales.

Ratio 10: Empleados por filial (resto de países / territorios fiscalmente controvertidos)
En este caso la división se hace en sentido contrario y se calcula dividiendo los empleados por filial en el resto de países entre los empleados por filial en territorios fiscalmente controvertidos. Los empleados por filial son el total de empleados en cada grupo de países dividido entre el número de filiales que allí mantiene el grupo empresarial.

Dimensión 4: Transparencia

11. Litigios y sanciones fiscales
Se ha de indicar el número de litigios fiscales que el grupo empresarial tiene abiertos y las sanciones del último año, aportando el detalle del importe y una explicación del motivo de cada uno de ellos.

12. Rulings, patent box y acuerdos fiscales preferenciales
Se ha de indicar el número de acuerdos fiscales preferenciales que el grupo empresarial ha obtenido en los diferentes países en los que mantiene presencia, así como el importe afectado en cada caso y una explicación de en qué consiste cada acuerdo.

Baremo de valoración

El resultado de cada ratio se valora según un baremo con cuatro niveles, que establece un rango de resultados adecuado, aceptable, mejorable o deficiente. Como ya se ha indicado, aunque cada rango tiene un color que se asemeja a un sistema de semáforo y un calificativo que denota una valoración, lo que se pretende es que las dudas que cada resultado pueda ofrecer se traten de despejar con una explicación que sirva como contextualización o justificación, más detallada cuanto más se aleje el resultado del nivel adecuado.

Con ello se quiere poder énfasis en que los valores de corte de cada rango realmente no se han de entender en sentido estricto sino como referencia para interpretar los resultados. La determinación de cada valor de corte entre rangos se ha hecho en base a un criterio que establece una proporcionalidad razonable entre las prácticas y magnitudes empresariales que un grupo empresarial obtiene en territorios fiscalmente controvertidos respecto al resto de países. Por ejemplo, una rentabilidad en territorios fiscalmente controvertidos por encima de dos veces la que se obtiene en no paraísos fiscales se aleja de una proporcionalidad que se pueda considerar adecuada, así como tener cuatro veces menos empleados por filial en territorios fiscalmente controvertidos que en el resto de países.

En el caso de la ratio 1 tipo efectivo, se considera adecuado cualquier valor por encima del 20%, dado que la media mundial aproximada de tipos nominales del impuesto de sociedades de los países está en torno al 23%.

ANEXO 2: Listado de territorios fiscalmente controvertidos de referencia

Para la presente lista de territorios fiscalmente controvertidos se han utilizado los listados de paraísos fiscales y similares de organizaciones de referencia, entre ellas:

1. Listado español de paraísos fiscales RD1080/91 (RD), actualizado en 2013
2. Índice de Secretismo Financiero (FSI) (2018)
3. Lista negra/gris de paraísos fiscales UE (UE), noviembre 2018
4. Financial Times Stock Exchange (FTSE100) (Action Aid)
5. Centros offshore centre según el FMI (2014)
6. Banco Internacional de Pagos (BIS) (2014)
7. Países UE identificados por sus prácticas nocivas (investigación EU), marzo 2018
8. UNCTAD (WIR 2015)

En base a esto, se consideran a los siguientes países o jurisdicciones como territorios fiscalmente controvertidos:

1) Andorra (UE, GAO, FTSE, FMI)
2) Anguilla (RD, UE, FSI, UNCTAD, GAO, FTSE, BIS)
3) Aruba (FSI, UE, UNCTAD, GAO, FTSE, FMI, BIS)
4) Austria (FSI, UNCTAD)
5) Bahamas (UE, FSI, UNCTAD, GAO, FTSE, FMI, BIS)
6) Bahrein (RD, UE, FSI, UNCTAD, GAO, FTSE, BIS)
7) Barbados (UE, FSI, UNCTAD, GAO, FTSE, BIS)
8) Bélgica (investigación EU)
9) Belice (UE, FSI, UNCTAD, GAO, FTSE, FMI)
10) Bermudas (UE, RD, FSI, UNCTAD, GAO, FTSE, FMI)
11) Chipre (FSI, UNCTAD, FTSE, FMI, investigación EU)
12) Costa Rica (FSI, GAO, FTSE)
13) Curaçao (UE, FSI, BIS)
14) Delaware (FSI, FTSE)
15) Dominica (RD, UE, UNCTAD, GAO)
16) Fiji (RD, UE)
17) Gibraltar (RD, FSI, UNCTAD, FTSE, FMI, BIS)
18) Granada (RD, UE, UNCTAD, GAO)
19) Guam (UE, BIS)
20) Guernsey (RD, UE, FSI, UNCTAD, FTSE, FMI)
21) Holanda (FSI, UNCTAD, FTSE, investigación EU)
22) Hong Kong (UE, FSI, GAO, FTSE, BIS)
23) Irlanda (FTSE, investigación EU)
24) Islas Caimán (RD, UE, FSI, UNCTAD, GAO, FTSE, FMI, BIS)
25) Islas Cook (RD, UE, UNCTAD, PE, CE, GAO, FTSE, FMI)
26) Isla de Man (RD, UE, FSI, UNCTAD, FTSE, FMI, BIS)
27) Islas Marshall (UE, FSI, UNCTAD, GAO)
28) Islas Vírgenes Británicas (RD, UE, FSI, UNCTAD, GAO, FTSE, FMI))
29) Islas Vírgenes EE.UU. (RD, UE, FSI, UNCTAD, GAO, FTSE)
30) Jersey (FSI, UNCTAD, FTSE, FMI, BIS)
31) Jordania (RD, UE, GAO, FTSE)
32) Labuan, Malasia (UE, FSI, FMI)
33) Líbano (RD, FSI, GAO, FTSE, BIS)
34) Liberia (RD, FSI, UNCTAD, GAO, FTSE)
35) Liechtenstein (RD, UE, FSI, UNCTAD, FTSE, FMI)
36) Luxemburgo (FSI, FTSE, investigación EU)
37) Macao (RD, EU, FSI, GAO, FTSE, FMI, BIS)
38) Maldivas (UE, FTSE)

39) Malta (FSI, UNCTAD, FTSE, investigación EU)
40) Mauricio (RD, UE, FSI, UNCTAD, FTSE, BIS)
41) Mónaco (RD, FSI, UNCTAD, FTSE, FMI)
42) Montserrat (RD, UNCTAD, GAO, FMI)
43) Niue (UE, UNCTAD)
44) Nauru (RD, UE, UNCTAD, GAO)
45) Palau (UE, FMI)
46) Panamá (UE, FSI, UNCTAD, GAO, FTSE, FMI, BIS)
47) Samoa (UE, FSI, UNCTAD, GAO, FTSE, FMI, BIS)
48) San Kitts Y Nevis (UE, FSI, UNCTAD, GAO, FTSE, FMI, BIS)
49) San Marino (UE, UNCTAD)
50) San Vicente y Granadina (RD, UE, FSI, UNCTAD, GAO)
51) Santa Lucía (RD, UE, FSI, UNCTAD, GAO, FSTE)
52) Seychelles (RD, UE, FSI, UNCTAD, FTSE, FMI)
53) Singapur (FSI, GAO, FTSE)
54) Suiza (UE, FSI, FTSE)
55) Turks y Caicos (RD, UE, FSI, UNCTAD, FMI)
56) Vanuatu (RD, UE, FSI, UNCTAD, GAO, FMI, BIS)