

CONTEXTO INTERNACIONAL

- Acción 13 BEPS: TRANSFER PRICING DOCUMENTATION AND COUNTRY-BY-COUNTRY REPORTING.
 - OECD (2016), Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país, Acción 13 - Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267909-es>
 - 3 niveles de documentación:
 - Master File
 - Local file: [España: general, simplificado, normalizado]
 - Country-by-Country (CbC) Report.
 - Legislación y acuerdos
 - ✓ Multilateral Convention on Administrative Assistance in Tax Matters;
 - ✓ Bilateral tax conventions; and
 - ✓ Tax Information Exchange Agreements (TIEAs)
- 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.
 - Aportación e intercambio automático obligatorio de los CbC Reports. Consonancia con Acción 13 BEPS.

Country-by-Country (CbC) Report

- Guidance on the Implementation of Country - by - Country Reporting – BEPS Action 13 , OECD, Paris. February, 2018 www.oecd.org/tax/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action13.pdf
- Guidance on the implementation of Country-by-Country reporting: Compilation of approaches adopted by jurisdictions. April, 2018: <http://www.oecd.org/tax/beps/CbC-Compilation-of-approaches-adopted-by-jurisdictions.pdf>
- Guía sobre el uso apropiado de la información contenida en los informes país por país, Publicaciones de la OCDE, Paris. Septiembre, 2017 www.oecd.org/tax/beps/beps-accion-13-guia-sobre-el-uso-apropiado-de-la-informacioncontenida-en-los-informes-pais-por-pais.pdf
- Manual para la implementación efectiva, Publicaciones de la OCDE, Paris. Septiembre, 2017 www.oecd.org/tax/beps/informes-pais-por-pais-manual-para-laimplementacion-efectiva.pdf
- Manual sobre el uso efectivo para la evaluación del riesgo fiscal, Publicaciones de la OCDE, Paris. Septiembre, 2017 www.oecd.org/tax/beps/informespais-por-pais-manual-sobre-el-uso-efectivo-para-la-evaluacion-del-riesgo-fiscal.pdf
- OECD (2018), Country-by-Country Reporting – Compilation of Peer Review Reports (Phase 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 13, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. May, 2018 <http://dx.doi.org/10.1787/9789264300057-en>

NORMATIVA ESPAÑA

- Ley del IS 27/2014, de 27 de noviembre
- Reglamento IS - Real Decreto 634/2015, de 10 de julio
- Orden HFP/816/2017 Modelo 231 CBC y Orden HFP/816/2017 Modelo 232 Información Operaciones vinculadas.
- **Esta información será exigible para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016**, y el plazo para presentar esta información concluye transcurridos doce meses desde la finalización del período impositivo.
- **¿Quién?** Las entidades que cumplan los siguientes requisitos:
 - Ser residente en territorio español, dominante de un grupo, no dependiente de otra entidad, residente o no residente.
 - Facturación neta del Grupo superior a 750 millones € en los 12 meses anteriores al inicio del periodo impositivo.

Cuando la entidad residente en territorio español forme parte de un grupo obligado a presentar la información país por país, se deberá suministrar también, la identificación y el país o territorio de residencia de la entidad obligada a elaborar esta información.

Las entidades residentes en territorio español dependientes, directa o indirectamente, de una entidad no residente en territorio español que no sea al mismo tiempo dependiente de otra o establecimientos permanentes de entidades no residentes, cuando igualmente, el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de personas o entidades que formen parte del grupo, en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo, sea, al menos, de 750 millones de euros, siempre que se produzca alguna de las siguientes circunstancias:

- Que hayan sido **designadas por su entidad matriz no residente para elaborar dicha información.**
- Que **no exista una obligación de información país por país en términos análogos** a la prevista en este apartado respecto de la referida entidad no residente en su país o territorio de residencia fiscal.
- Que **no exista un acuerdo de intercambio automático de información**, respecto de dicha información, con el país o territorio en el que resida fiscalmente la referida entidad no residente.
- Que, existiendo un acuerdo de intercambio automático de información respecto de dicha información con el país o territorio en el que reside fiscalmente la referida entidad no residente, se haya producido un **incumplimiento sistemático** del mismo que haya sido **comunicado por la Administración tributaria española** a las entidades dependientes o a los establecimientos permanentes residentes en territorio español.

Sin embargo, no tendrán que aportar la información país por país estas entidades, en aquellos casos en que se haya aportado esta información país por país a través de **una entidad matriz subrogada**, que cumpla las condiciones previstas en la Directiva 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016.

Información país x país: Modelo 231. Tabla 3.

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

- Importante:
 - Indicar cuál es la fuente de información de los datos consignados en la tabla 1.
 - Descriptores cuadro Tabla 1 distintos a texto Art. 2 OM
 - Coherencia en la fuente de información: tanto temporal (año tras año) como de tratamiento de las diferentes sociedades.
- CCAA consolidadas del Grupo: en ellas se elimina el efecto de las transacciones intragrupo y esto es contrario a uno de los objetivos del CbC Report.
- CCAA individuales de las sociedades: homogeneizando criterios diferentes entre países. A considerar normas contables locales (PGC) versus IFRS.
- Consolidación fiscal: posibilidad de utilizar datos consolidados del perímetro fiscal.
- Tipo de cambio: según OCDE tipo de cambio medio. A considerar tipo utilizado en consolidación contable.
- No hay límite de materialidad en los importes.

Información país x país: Modelo 231. Tabla 2.

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 constitución u organización, si es distinta de la jurisdicción fiscal de residencia	Principales actividad(es) económica(s)												
			Investigación y desarrollo	Titularidad o gestión de propiedad intelectual	Compras o suministros	Fabricación o producción	Ventas, comercialización o distribución	Servicios de administración, gestión o apoyo	Prestación de servicios a entidades no asociadas	Finanzas internas del Grupo	Servicios financieros regulados	Seguros	Titularidad de acciones u otros instrumentos representativos de capital	Sin actividad	Otra ⁽²⁾
	1.														
	2.														
	3.														
	1.														
	2.														
	3.														

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

- **Perímetro (Entidad constitutiva):**
 - Sociedades del consolidado contable (control) versus “vinculadas” (en España, la vinculación aplica a partir del 25%, a diferencia de otros países en los que coinciden los conceptos de vinculación y control).
 - Control Conjunto y Asociadas: OCDE insta a seguir criterios contables.
 - Deben incluirse los Establecimientos Permanentes.
- Coherencia con las actividades indicadas en el “master file” y en el “local file”.
- En Tabla 1 datos acumulados por jurisdicción: neto de positivos/negativos, indicado en Tabla 3.

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 distintos 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.

a) Los ingresos brutos del grupo, distinguiendo entre los obtenidos con entidades vinculadas o con terceros.

- La referencia a “brutos” es una adaptación de España. La OCDE se refiere a “ingresos”.
- Habría que indicar todos los ingresos, incluidos financieros y extraordinarios, siempre que tengan impacto en PyG (no en FFPP).
- Según las recomendaciones de septiembre de la OCDE, hay que indicar los ingresos con las entidades que integran el “perímetro” (España: “vinculadas” > “control”).
- Se excluyen los dividendos de las sociedades del “perímetro” (de la misma jurisdicción fiscal)

b) Los resultados antes del Impuesto sobre Sociedades o Impuestos de naturaleza idéntica o análoga al mismo.

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 distintos 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.

c) Los Impuestos sobre Sociedades o Impuestos de naturaleza idéntica o análoga satisfechos, incluyendo las retenciones soportadas.

- Se refiere a pago, caja. Incluye pagos fraccionados; minorado con devolución del IS del año anterior, en su caso. Hay que incluir también las retenciones.
- Incluir también pagos que se puedan hacer derivados de actas de inspección del IS. No sanciones.

d) Los Impuestos sobre Sociedades o Impuestos de naturaleza idéntica o análoga al mismo devengados, incluyendo las retenciones.

- Impuesto corriente del ejercicio (sin impuestos diferidos de activo o pasivo).

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 distintos de tesorería e instrumentos equi- valentes a tesorería
	Terceros	Entidad vinculada	Total							

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

e) El importe de la cifra de capital y resultados no distribuidos existentes en la fecha de conclusión del período impositivo.

- Orden: “cifra de capital y resultados no distribuidos”
- Tabla: “Capital declarado” y “Resultados no distribuidos”.
- Reglamento IS: “Importe de la cifra de capital y otros fondos propios existentes”.

e) La plantilla media. Opción en España versus final de ejercicio. Con base a FTE’s, según OCDE.

f) Los activos materiales e inversiones inmobiliarias distintos de tesorería y derechos de crédito.

- A priori, deberían incluirse todos los activos del balance, tales como Intangibles, Inversiones Financieras, Existencias, Cuentas a cobrar, etc. distintos a Efectivo y otros activos líquidos equivalentes.
- Valor contable neto.

- **Evaluación del riesgo fiscal.**
 - Las autoridades fiscales podrán acceder a las informaciones relativas a la asignación global. De los ingresos e impuestos del grupo, y tendrán atributos para llevar a cabo una evaluación general de los riesgos asociados a los precios de transferencia y otros riesgos de la base imponible y transferencia de beneficios.
 - Indicadores de riesgos fiscales detectados (ver página siguiente).
- **Uso apropiado de la información.**
 - El uso apropiado se limita a:
 - evaluación del riesgo de precios de transferencia de alto nivel.
 - evaluación de otros riesgos relacionados con BEPS.
 - el análisis económico y estadístico, si procede.
 - *La información que figura en el informe país por país no sustituye a un análisis detallado de precios de transferencia de operaciones y precios concretos, realizado sobre la base de un análisis completo funcional y de comparabilidad. La información que consta en el informe país por país no constituye, por sí sola, una prueba concluyente de que los precios de transferencia sean o no adecuados. No deberá ser utilizada por las administraciones tributarias para proponer ajustes de precios de transferencia mediante un reparto global del beneficio realizado aplicando una fórmula predeterminada. (Párrafo 25)*

Manual sobre el uso efectivo para la evaluación del riesgo fiscal, Publicaciones de la OCDE, Paris. Septiembre, 2017

Indicador de riesgo fiscal potencial	Qué podría significar esto	De qué otra manera podría explicarse
Impacto de un grupo en una jurisdicción.	Un grupo con un impacto pequeño puede tener menos posibilidades de representar un riesgo fiscal significativo.	Un impacto bajo en un informe país por país podría ser engañoso si las actividades en una jurisdicción fueran más significativas. Esto se debe corroborar con otras informaciones y con la experiencia del equipo de cumplimiento fiscal.
Las actividades de un grupo en una jurisdicción se limitan a aquellas que representan un menor riesgo.	Las actividades de un grupo en una jurisdicción pueden ser de un tipo sujeto a un nivel menor de impuestos (por ejemplo, cuando los dividendos y las ganancias obtenidos por una entidad tenedora se benefician de una exención de las participaciones).	Una entidad cuya actividad principal normalmente implicaría un menor riesgo fiscal puede continuar participando en BEPS. Se deben considerar otras informaciones disponibles para los indicadores de que la renta imponible en la jurisdicción debería ser mayor.
Hay un alto valor o una alta proporción de ingresos de partes relacionadas en una jurisdicción particular.	Un alto valor o proporción de los ingresos de partes relacionadas podría significar que incluso un pequeño error en los precios de transferencia podría tener un impacto fiscal significativo.	Los grupos pueden incluir entidades que traten total o principalmente con partes relacionadas por razones comerciales.
Los resultados en una jurisdicción se desvían de posibles resultados comparables.	Las diferencias entre una jurisdicción y las comparables elegidas podrían ser impulsadas por BEPS.	Las comparables elegidas pueden no ser confiables, o puede haber factores comerciales que expliquen cualquier diferencia.
Los resultados de una jurisdicción no reflejan las tendencias del mercado.	Los resultados pueden estar distorsionados por la actividad de BEPS.	Los resultados pueden verse afectados por consideraciones comerciales.
Hay jurisdicciones con ganancias significativas, pero con poca actividad sustancial.	Las ganancias pueden haberse desplazado de la jurisdicción donde tiene lugar la actividad económica subyacente.	Puede haber razones comerciales por las cuales los resultados en una jurisdicción puedan parecer altos en relación con las medidas de actividad en un informe país por país (por ejemplo, debido a que hay activos tangibles fuertemente depreciados o

INFORMES PAÍS POR PAÍS. MANUAL SOBRE EL USO EFECTIVO PARA LA EVALUACIÓN DEL RIESGO FISCAL. © OCDE 2017

Hasta 19 Indicadores...y 17 desafíos en el uso eficaz de los informes país por país para la evaluación del riesgo fiscal.

Modelo 720: cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero

- Ley 7/2012, de 29 de octubre: introdujo una nueva disposición adicional decimoctava en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por la que se estableció la obligación de informar sobre los bienes y derechos situados en el extranjero.
- Desarrollo :
 - Artículos 42 bis, 42 ter y 54 bis del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, e introducidos por el Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre.
 - Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación.
- Modelo 720: **personas físicas y jurídicas residentes en territorio español que mantengan cuentas de su titularidad o cuentas en las que figuren como representantes, autorizadas o beneficiarias, o sobre las que tengan poderes de disposición**, o de las que sean titulares reales que se encuentren situadas en el extranjero, abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio, a 31/12 de cada año.
- En el Modelo 720 se corresponde con el valor de la “Clave tipo de bien o derecho” “C”.
- Dicha obligación también se extiende a... *en cualquier momento del año al que se refiera la declaración.*

Modelo 720: cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero

- Información:
 - **Datos identificativos.**
 - **Saldos de las cuentas a 31 de diciembre y el saldo medio correspondiente al último trimestre del año.**
- Excepciones:
 - ... **registradas en su contabilidad de forma individualizada e identificadas por su número, entidad de crédito y sucursal en la que figuren abiertas y país o territorio en que se encuentren situadas.**
 - No existirá obligación de informar sobre ninguna cuenta **cuando los saldos a 31 de diciembre a los que se refiere el apartado 2.d) no superen, conjuntamente, los 50.000 euros, y la misma circunstancia concorra en relación con los saldos medios** a que se refiere el mismo apartado. En caso de superarse cualquiera de dichos límites conjuntos deberá informarse sobre todas las cuentas.
- Una vez presentada la declaración del Modelo 720, solamente deberá volver a presentarse este Modelo, cuando en relación el saldo conjunto (total) en el último trimestre y el saldo conjunto (total) a 31 de diciembre no se ha incrementado ninguno de ellos en más de 20.000 € respecto a los importes que determinaron la obligación de declarar en el último ejercicio de su presentación.
- Con independencia del número de titulares de la cuenta. Se informará de los saldos totales sin prorratear, indicando el porcentaje de participación.
- Revocación posterior a declaración en un ejercicio: informar de la fecha y del saldo en la fecha en que se deja de ser autorizado. Id cancelación de cuenta. No si n se ha declarado antes o hechos del mismo ejercicio.

V1367-13 ; V1041-17

- *En el caso en que la identificación exigida de los bienes declarables se realice por medio de informes auxiliares que facilitan los sistemas informáticos de administración contable de la sociedad española y/o de sus sucursales en el extranjero ¿?*

...En todo caso la contabilización ha de entenderse en sentido amplio, **siendo válido que se registren en los documentos contables accesorios siempre que sean congruentes con las cuentas anuales y den consistencia a las mismas.** En todo caso **de la misma se debe poder extraer, con suficiencia y de manera indubitada la información de la existencia del bien o derecho en el extranjero.**

- *¿tiene la persona física residente obligación de declarar las cuentas en entidades de crédito de las que sean titulares personas jurídicas no residentes pertenecientes a un grupo con cabecera española, y en las que figuren como representantes, autorizados o beneficiarios, o sobre las que tengan poderes de disposición? No debe informar de esa cuenta siempre que la sociedad matriz residente en España la tenga registrada en los términos del artículo 42 bis.4.b) **en su contabilidad consolidada, o en la memoria.***

V4757-16

A estos efectos, los documentos contables de la matriz residente en territorio español mencionados por el consultante podrán ser considerados como contabilidad a los efectos del artículo 42 bis.4.b) del RGAT **siempre que en dichos documentos se identifiquen las cuentas en entidades de crédito a que hace referencia la consulta de forma individualizada por su número, entidad de crédito y sucursal en la que figuren abiertas y país o territorio en que se encuentren situadas.**

NOTA XX en CCAA consolidadas matriz grupo: DECLARACIÓN DE BIENES Y DERECHOS EN EL EXTRANJERO

- *(antecedentes normativos)*
- *Tanto la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dentro del apartado de preguntas frecuentes del modelo 720, como la Dirección General de Tributos en diversas consultas vinculantes, mantienen que las personas físicas representantes, autorizadas o beneficiarias o que tengan poder disposición sobre cuentas abiertas en el extranjero titularidad de una entidad filial del Grupo empresarial para el que trabaja dicha persona, no tendrán la obligación de presentación del modelo 720, cuando la sociedad matriz residente en España la tenga registrada en su contabilidad consolidada, o en la memoria, en los términos del artículo 42 bis.4.b) del mencionado Real Decreto 1065/2007 (i.e. de forma individualizada e identificadas por su número, entidad de crédito y sucursal en la que figuren abiertas y país o territorio en que se encuentren situadas).*
- *A los efectos de cumplir con los términos del artículo 42 bis.4.b) del citado Real Decreto 1065/2007, requeridos para la aplicación de la exoneración anteriormente mencionada, se adjunta como Anexo XX detalle de las cuentas abiertas en el extranjero por las entidades del Grupo XXX.*

ANEXO IV: Detalle de las cuentas abiertas en el extranjero

ANDORRA

SOCIETAT, S-A-

Código de cuenta	Denominación de la entidad bancaria	Domicilio de la entidad bancaria	Población/Ciudad	País de la entidad
10677*	CXXXXX	Avda. Meritxell, XXXX	Andorra la Vella	Principat d'Andorra