SECCIÓN DE ASESORES INTERNOS

OBLIGACION DE INFORMACIÓN PAÍS POR PAÍS NORMATIVA APLICABLE Y ALGUNAS PAUTAS PRÁCTICAS

Como continuación y actualización del documento publicado el pasado 14 de noviembre de 2016 por la sección de asesores internos (in house)

1. NORMATIVA

La normativa a la que hacíamos referencia en la anterior publicación del pasado 14 de noviembre de 2016 por la Sección de Asesores Internos, se sigue manteniendo prácticamente inalterada.

Dicho esto, nos gustaría destacar los siguientes tres puntos:

a) El Proyecto de Orden se materializó en el modelo 231, un modelo de declaración de información país por país aprobado por la Orden Ministerial HFP/1978/2016, de 28 de diciembre.

b) Se han publicado nuevos criterios interpretativos emanados de la OCDE en sus recientes Guías Interpretativas, así como nuevas instrucciones generales de la propia AEAT, que comentaremos más adelante en el presente documento.

c) Con fecha 7 de julio de 2017, fue sometido a trámite de información pública el Real Decreto por el que se actualiza, con efectos de 1 de enero de 2016, la redacción del actual artículo 13 del RIS para que sea consistente la normativa interna referente al informe país por país con la de la OECD y de la UE. **

**La nueva redacción es la siguiente:

"Artículo segundo. Modificación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio.

Primero. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016, se modifica el ***apartado 1 del artículo 13*** *del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades,*

aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, que queda redactado de la siguiente forma:

"1. Las entidades residentes en territorio español que tengan la condición de dominantes de un grupo, definido en los términos establecidos en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto, y no sean al mismo tiempo dependientes de otra entidad, residente o no residente, deberán aportar la información país por país a que se refiere el artículo 14 de este Reglamento.

Asimismo, deberán aportar esta información aquellas 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 así como los establecimientos permanentes en territorio español de entidades no residentes del grupo, siempre que se produzca alguna de las siguientes circunstancias:

a) 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.

b) 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.

c) 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 en el plazo previsto en el presente apartado.

No obstante lo anterior, no existirá la obligación de aportar la información por las señaladas entidades dependientes o establecimientos permanentes en territorio español cuando el grupo multinacional haya designado para que presente la referida información a una entidad dependiente constitutiva del grupo que sea residente en un Estado miembro de la Unión Europea, o bien cuando la información haya sido ya presentada en su territorio de residencia fiscal por otra entidad no residente nombrada por el grupo como subrogada de la entidad matriz a efectos de dicha presentación. En el supuesto de que se trate de una entidad subrogada con residencia fiscal en un territorio fuera de la Unión Europea, deberá cumplir las condiciones previstas en el apartado 2 de la sección II del anexo III de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE.

En el caso de que, existiendo varias entidades dependientes residentes en territorio español, una de ellas hubiera sido designada o nombrada por el grupo multinacional para presentar la información, será únicamente ésta la obligada a dicha presentación.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, cualquier entidad residente en territorio español que forme parte de un grupo obligado a presentar la información aquí establecida deberá ***comunicar*** *a la Administración tributaria la identificación y el país o territorio de residencia de la entidad obligada a elaborar esta información. Esta comunicación deberá realizarse antes de la finalización del período impositivo al que se refiera la información.*

Nota aplicable a la normativa en vigor: No obstante, ello no significa que la comunicación tenga que presentarse de forma individualizada, pudiendo ser objeto de comunicación de forma conjunta para todas las entidades integrantes del mismo grupo. Para facilitar la gestión, la AEAT ha elaborado un formulario de comunicación previa, a través del cual una entidad puede presentar esta comunicación de forma individual o en representación de las restantes entidades del grupo que sean residentes, entendiéndose con ello cumplida la obligación de comunicación previa por todas las entidades que se incluyan en el citado formulario

El plazo para presentar la información prevista en este apartado concluirá transcurridos doce meses desde la finalización del período impositivo. El suministro de dicha información se efectuará en el modelo elaborado al efecto, que se aprobará por Orden del Ministro de Hacienda y Función Pública."

2. FORMA DE PRESENTACIÓN

De acuerdo al artículo 4 de la Orden, la presentación del modelo 231, «Declaración de información país por país», se efectuará por vía telemática a través de Internet.

La vía principal para la presentación del modelo 231 es mediante servicio web.

Como una vía alternativa de presentación, y con el objetivo de facilitar la presentación a todos los contribuyentes obligados, se ha habilitado un formulario web para la introducción de los datos de la declaración.

También se ha habilitado la presentación del xml a través de un cliente de web service.

3. CRITERIOS INTERPRETATIVOS

Las instrucciones generales de la Agencia Tributaria parecen confirmar que los términos y definiciones utilizados tanto en la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo, como en 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, son aplicables para la cumplimentación de la información país por país por parte de las entidades residentes pertenecientes a un grupo obligado, como veremos en los siguientes conceptos.

También tenemos como referencia los Manuales para la Implementación efectiva publicados por la OECD, por ejemplo, el publicado el pasado septiembre de 2017: OCDE (2017), BEPS Acción 13 - Informes país por país: Manual para la implementación efectiva, Publicaciones de la OCDE, Paris. www.oecd.org/tax/beps/informes-pais-por-pais-manual-para-la-implementacion-efectiva.pdf

Seguidamente se hace referencia a algunos de estos criterios interpretativos.

a) Entidad que comunica información

Entidad que comunica información, designa la "entidad constitutiva" que está obligada a presentar un informe país por país en su territorio de residencia fiscal por cuenta del "grupo de empresas multinacionales". La "entidad que comunica información" puede ser la "entidad matriz última", la "entidad matriz subrogada" o cualquier entidad constitutiva obligada de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.1 segundo párrafo del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

b) Entidad matriz última

Entidad matriz última, designa una "entidad constitutiva" de un "grupo de empresas multinacionales" que cumple los criterios siguientes:

i. La entidad posee, directa o indirectamente, una participación suficiente en una o varias de las demás "entidades constitutivas" de dicho "grupo de empresas multinacionales", de manera que está obligada a preparar "estados financieros consolidados" en virtud de los principios contables generalmente aplicables en su territorio de residencia fiscal o estaría obligada a hacerlo si se negociaran participaciones en su capital en un mercado público de valores en su territorio de residencia fiscal.
ii. No hay ninguna otra "entidad constitutiva" del "grupo de empresas multinacionales" que posea, directa o indirectamente, una participación como la descrita en la letra a) en la primera "entidad constitutiva" mencionada.

c) Entidad matriz subrogada

Entidad matriz subrogada", designa una "entidad constitutiva" del "grupo de empresas multinacionales" que ha sido nombrada por este como única sustituta de la "entidad matriz última", para presentar el informe país por país en el territorio de residencia fiscal de esa "entidad constitutiva", por cuenta de dicho "grupo de empresas multinacionales.

d) Ingresos

Si se utilizasen los estados financieros como fuente para cumplimentar el apartado “Ingresos” del Anexo del Modelo 231, se deberían incluir todos los ingresos, ganancias, u otras entradas que figuren en el estado financiero.

En la anterior publicación, ya se apuntó que los ingresos no deben incluir los pagos recibidos de otras Entidades Integrantes que sean considerados dividendos en la jurisdicción fiscal

del pagador. No obstante, queda abierta aún la duda de si los dividendos deben formar parte o no del "resultado antes del Impuesto sobre Sociedades". En la medida en que existen argumentos a favor y en contra de incluir tales dividendos, entendemos que cualquier criterio debería ser aceptable hasta que no se consolide un criterio definitivo por parte de la OCDE, y que resulte acogido por nuestra Administración tributaria.

En la Guía de Implementación del Informe país por país que publica la OECD, encontramos aclaraciones adicionales respecto a lo que se debe incluir y lo que no en el concepto "*Ingresos*":

i. Se debe incluir: rentas provenientes de ventas de existencias y activos, prestaciones de servicios, ingresos por cánones, intereses, e ingresos financieros, así como los ingresos extraordinarios y las ganancias derivadas de actividades de inversión. En definitiva, todos los ingresos y ganancias que figuren en los estados financieros preparados de acuerdo con la correspondiente normativa contable de ingresos y gastos deben ser reportados como Ingresos. A modo de ejemplo, si en la cuenta de pérdidas y ganancias de una sociedad que ha sido elaborada de acuerdo con las reglas de contabilidad de su jurisdicción, se han incluido ingresos por prestaciones de servicios, ingresos por ventas, ganancias netas de la venta de activos, ganancias no realizadas, intereses recibidos e ingresos extraordinarios, la totalidad de dichos conceptos deberán ser sumados e incluidos en el informe país por país.

ii. Se debe excluir: ingresos recibidos de otras entidades integrantes del Grupo que tengan la consideración de dividendo en sede del pagador y los ingresos, las revalorizaciones, las ganancias no realizadas que se reflejen en los activos netos o se registren en el patrimonio neto.

e) Impuestos sobre sociedades pagado

Por impuesto pagado debemos entender la cuantía por los impuestos efectivamente satisfechos durante el año fiscal ejercicio sobre el que se informa. Deberá incluir importes pagados relacionados tanto con la obligación de pago del año sobre el que se informa como por obligaciones de pago del año anterior.

En el supuesto de devoluciones cobradas en el ejercicio, relativas a liquidaciones de ejercicios anteriores cuyo resultado fuera a devolver, se incluirán dentro de los impuestos sobre sociedades pagados en el ejercicio en el que efectivamente se haya recibido.

No se incluirán sanciones ni impuestos que no graven el beneficio de la entidad.

f) Impuestos sobre sociedades devengado

Por impuesto devengado debemos entender el importe del gasto por impuestos devengados que recaigan sobre las pérdidas y ganancias del año sobre el que se informa para una entidad constitutiva, con independencia de que se haya pagado o no. A tal efecto, se incluirá sólo el "impuesto corriente" del ejercicio, de forma que no se tendrán en cuenta los impuestos anticipados y diferidos, ni las provisiones por impuestos.

Periodo impositivo reducido

Como medida de transición, las jurisdicciones podrán otorgar el mismo trato, con los mismos plazos, a este tipo de entidades con periodo impositivo reducido que a aquellas cuyo periodo fiscal termina el 31 de diciembre de 2016.

OECD: Manuales de implementación efectiva y de evaluación efectiva del riesgo fiscal

OCDE (2017), BEPS Acción 13 - Informes país por país: Manual para la implementación efectiva, Publicaciones de la OCDE, Paris. www.oecd.org/tax/beps/informes-pais-por-pais-manual-para-la-implementacion-efectiva.pdf

1. El Manual para la Implementación Efectiva, es una guía práctica para los elementos claves que deben tener en cuenta los países al introducir la presentación de informes país por país, incluyendo los problemas técnicos relacionados con la presentación, el intercambio y el uso de los informes país por país, así como las cuestiones prácticas que deberán gestionar las autoridades fiscales.

2. El Manual sobre el uso efectivo para la evaluación del riesgo fiscal, explora el uso de la información del Informe País por País por parte de las autoridades fiscales, teniendo en cuenta los diferentes enfoques relativos a la evaluación del riesgo fiscal que se aplica en los diferentes países, así como, los tipos de indicador de riesgo fiscal que se puede identificar mediante el uso de esta nueva información. También considera los desafíos que las autoridades fiscales pueden enfrentar y las cuestiones que deben tener en cuenta. Demuestra que los informes país por país, utilizados junto con otra información y como base para futuras investigaciones pueden ser herramientas muy importantes para que las administraciones fiscales detecten e identifiquen los precios de transferencia y otros riesgos relacionados con BEPS. Por último, el Manual plantea advertencias acerca al riesgo de sacar conclusiones simplistas y engañosas si los informes país por país se utilizan aisladamente.

La reproducción, copia, uso, distribución, comercialización, comunicación pública o cualquier otra actividad que se pueda realizar con el contenido de este documento, incluida su publicación en redes sociales, queda condicionada a previa autorización de la AEDAF.