

**OBLIGACIONES DOCUMENTALES
DERIVADAS DEL PLAN DE ACCIÓN BEPS:
EL INFORME PAÍS POR PAÍS.**



Máster en Asesoría Fiscal

Universidad Miguel Hernández Elche.

Facultad Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche.

Curso 2023-2024

Autor: **Marta Clavero Fernández**

Tutor: **Jorge Martín López**

RESUMEN.

La creciente interdependencia y conexión entre las economías ha transformado la forma en la que operan las empresas, generando nuevas oportunidades de negocio en cualquier parte del mundo, sin embargo, también ha abierto una puerta a las prácticas fiscales abusivas en relación con la optimización fiscal a través del aprovechamiento de lagunas regulatorias.

Entre estas prácticas, destacan, por ser las que más impacto generan en la sociedad, las utilizadas por empresas multinacionales, las cuales, trasladaban beneficios a jurisdicciones de baja o nula tributación mediante la fijación de precios de transferencia. Teniendo en cuenta la importancia de esta cuestión para la fiscalidad internacional, y observando que los precios de transferencia abrían el paso a las prácticas abusivas, el presente trabajo versa sobre la forma de combatirlo, esto es, sobre el informe país por país.

Esta figura es un claro reflejo de la actualización que las legislaciones deben (y están) realizando para adaptarse a los nuevos tiempos y a las nuevas prácticas de eludir impuestos. Por lo que, afirmamos que esta cuestión se encuentra enmarcada en la lucha contra la elusión y fraude fiscal.

El estudio se ha realizado desde una doble perspectiva (internacional e interna). En él se ha valorado su efectividad, su grado de aceptación y cumplimiento por parte de las empresas, sus oportunidades y debilidades a nivel interno, y, sobre todo, si logra el objetivo para el que se creó; reducir las operaciones que se encuentran en el límite de la elusión fiscal internacional.

ABSTRACT.

The growing interdependence and connection between economies has transformed the way in which companies operate, generating new business opportunities in any part of the world; however, it has also opened a door to abusive tax practices in relation to tax optimization by taking advantage of regulatory loopholes.

Among these practices, those used by multinational companies, which moved profits to jurisdictions with low or no taxation by means of transfer pricing, stand out as the ones that have the greatest impact on society. Taking into account the importance of this issue for international taxation, and noting that transfer pricing opened the way to abusive practices, this paper deals with the way to combat it, i.e., the country-by-country report.

This figure is a clear reflection of the updating that legislations must (and are) carrying out to adapt to new times and new tax avoidance practices. Therefore, we affirm that this issue is part of the fight against tax avoidance and evasion.

The study has been carried out from a double perspective (international and domestic). It has assessed its effectiveness, its degree of acceptance and compliance by companies, its opportunities and weaknesses at the internal level, and, above all, whether it achieves the objective for which it was created; to reduce the number of transactions that are not subject to tax evasion and avoidance.

ÍNDICE

RESUMEN	3
ABREVIATURAS UTILIZADAS	6
1. INTRODUCCIÓN.....	7
1.1 Presentación y justificación del Trabajo Fin de Máster.	7
1.2 Objetivos del Trabajo Fin de Máster.....	8
1.3 Metodología empleada.....	9
CAPÍTULO 1. LA ELUSIÓN FISCAL INTERNACIONAL, LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN.	11
1. Introducción.....	11
2. La elusión fiscal internacional.	13
3. Los precios de transferencia.....	16
4. Intercambio de información.....	20
CAPÍTULO 2: OBLIGACIÓN DOCUMENTAL DESDE LA PERSPECTIVA DEL PLAN BEPS DE LA OCDE: El informe país por país.....	24
1. Aproximación al plan BEPS.....	24
2. La información país por país.....	27
2.1 Acciones 8 a 10 de los precios de transferencia.	31
2.2 Acción 13: Informe país por país.	34
3. Alcance y límites del informe país por país.	39
CAPÍTULO 3. OBLIGACIÓN DE LA DOCUMENTACIÓN DESDE LA PERSPECTIVA INTERNA (LIS/RIS).	46

1.	Aproximación a la Ley del Impuesto sobre Sociedades.....	46
2.	Aproximación al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.	48
2.1.	Régimen General: Artículo 13 y 14 RIS.	48
2.2.	Régimen Simplificado	53
3.	Impacto en el ordenamiento jurídico español.....	55
4.	Sanciones en caso de incumplimiento.....	57
	CONCLUSIONES	58
	BIBLIOGRAFÍA	62
	WEBGRAFÍA	64
	ANEXO	67
1.	RESPUESTA A CUESTIONES PARA ASEGURAR EL USO APROPIADO EN EL INFORME PAÍS POR PAÍS.....	67

ABREVIATURAS UTILIZADAS

TFM	Trabajo Fin de Máster
LIS	Ley del Impuesto de Sociedades
BOE	Boletín Oficial del Estado.
LIRPF	Ley del Impuesto de la Renta de las personas físicas.
IRPF	Impuesto de la Renta de las personas físicas.
IS	Impuesto de Sociedades.
LIRNR	Ley del Impuesto de la Renta de los No Residentes.
AEAT	Agencia Tributaria Española.
UE	Unión Europea.
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting.
HI	Hecho Imponible.
CDI	Convenio de Doble Imposición.
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.
OOVV	Operaciones Vinculadas.
EEMM	Estados Miembros.
MLI	Convenio Multilateral.
INCN	Importe Neto de la Cifra de Negocios.

PALABRAS CLAVE: Informe país por país, intercambio automático de información, elusión fiscal, prácticas abusivas, obligación documental, multinacionales.

1. INTRODUCCIÓN

1.1 Presentación y justificación del Trabajo Fin de Máster.

Todo trabajo que pretenda realizarse con el suficiente grado de claridad exige una dedicación continuada para poder cumplir con los estándares exigidos.

El TFM se alza como fin a de toda una carrera de aprendizaje, cuya carrera profesional empieza. Llegado a ese momento culminante, se ha alcanzado la suficiente madurez personal y académica como para reconocer aquellos campos en los que uno quiere prestar mayor atención, aquellos asuntos que encienden el entusiasmo por conocer. La toma de conciencia de estos motivos es la razón, de índole personal, por la que el tema sobre el que versa el trabajo que se dispone a leer es, con carácter general materia internacional y en particular, el informe país por país.

Esta obligación documental derivada del plan BEPS se presenta como uno de los asuntos de mayor alcance y relevancia para los grupos de empresas multinacionales. El carácter transnacional de las operaciones comerciales señala directamente la necesidad de renovación y actualización dinámica del aspecto fiscal dado que este carácter fronterizo ha abierto la puerta a las denominadas prácticas fiscales abusivas tendentes a minimizar la tributación a través del traslado de beneficios de una jurisdicción a otra. Esta dinámica de transformación a la que está sometida la materia fiscal en el contexto de una red de interrelaciones comerciales obliga a prestar atención inmediata y renovada a su contenido y sus horizontes. Esta es la razón material, de índole teórica, por la que emprendemos, con ilusión debida, este trabajo, que esperamos superar y aportar una visión novedosa a la problemática señalada.

Con el presente trabajo se espera poder aportar una visión novedosa sobre el asunto mencionado con el fin de ratificar la importancia que adquieren tales obligaciones documentales a nivel mundial como herramienta necesaria para combatir las prácticas fiscales, que son cada vez, más recurrentes y complejas.

1.2 Objetivos del Trabajo Fin de Máster.

Presentado el tema del trabajo y la justificación de la elección, son varios los aspectos de obligado cumplimiento analizar para poder alcanzar los objetivos deseados.

En cuanto al tratamiento de los objetivos que se pretenden con este TFG podemos clasificarlos en dos grandes grupos: El *objetivo general*, el cual trata de simplificar el fin último del estudio y los *objetivos específicos*, que pretenden detallar los procesos necesarios para dar respuesta al objetivo general y, por ende, al presente trabajo.

El objetivo general que pretendemos lograr a nivel individual y que por supuesto, se traslade a nivel colectivo a los posibles lectores del estudio, es conocer y comprender desde todas las vertientes posibles el fenómeno del informe país por país. Para poder alcanzarlo, se llevará a cabo una investigación a través de la cual se analizarán todas las fuentes doctrinales.

Por su parte, los objetivos específicos que se pretenden abordar giran en torno a aspectos ligados directa o indirectamente con esta obligación documental.

Comenzaremos, por tratar como se articula, cuál es su origen y que implicaciones o repercusiones tiene en la práctica. En un mundo en el que la globalización ha supuesto un paso de gigante es necesario que existan obligaciones que permitan controlar las operaciones que se realizan entre grupos de sociedades, sin embargo, el objetivo irá más allá, tratando si existe uniformidad en la citada exigencia o depende de la legislación de cada país, pues ello, supone consecuencias que deberán ser analizadas.

En el marco social, porque sí, aunque parezca una cuestión exclusivamente económica y política también es una cuestión social, el informe país por país plantea una problemática considerable, la cual, se analizará para poder obtener una visión genérica y completa tanto del concepto como del impacto negativo que aparentemente podría generar en lo relativo a seguridad jurídica y competitividad empresarial.

En síntesis, logrando estos objetivos específicos alcanzaremos con creces el objetivo general.

1.3 Metodología empleada.

El tipo de estudio elegido para la realización del presente trabajo es la *revisión bibliográfica*. Consiste en realizar una revisión documental que permite la obtención de información recogida en artículos, sentencias, documentos de otros autores, estadísticas e informes oficiales, los cuales, nos aproximan a las cuestiones que serán abordadas a lo largo de la investigación, proporcionando un conocimiento íntegro sobre cada uno de los aspectos a tratar, tras llevar a cabo una indagación de todos y cada uno de los documentos mencionados para la elaboración del TFM.

La información y/o documentos que se han empleado han sido recopilados a través de bases de datos, entre las que destaca Aranzadi, Dialnet y ProQuest. Aunque estas han sido las más utilizadas, también he hecho uso de una herramienta poco habitual pero muy útil conocida como mementos, de la versión académica de Google en la que muestra variedad de sentencias, artículos científicos y periodísticos válidos para conocer argumentos e ideas sobre el tema en cualquier parte del mundo. Así como, páginas oficiales del Ministerio de Hacienda y del Instituto de Estudios Fiscales para la obtención de informes y datos que aportan un ápice de sustantividad al trabajo, las cuales, han sido fundamentales para poder alcanzar un trabajo con una base sólida.

Es conveniente señalar que legislación que se utilizará durante todo el análisis tendrá ámbito de aplicación internacional, sin perjuicio de su análisis desde la perspectiva nacional en numerosas para completar e ilustrar el estudio.

Adelantando una de las normativas que más va a aparecer, es la correspondiente a la OCDE, así como, la regulación de los respectivos impuestos a los que se hará referencia, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, el Reglamento del impuesto sobre Sociedades y la Directiva anti-elusión.

Todas estas disposiciones se han obtenido acudiendo al BOE el cual, está dedicado a la publicación de leyes, actos normativos y disposiciones transitorias y en su caso, a las páginas nacionales oficiales en las que se recojan textos legales que sean relevantes y

aporten fundamentos y/o argumentos más que clarifiquen el desarrollo de los temas que van a ser estudiados.



CAPÍTULO 1. LA ELUSIÓN FISCAL INTERNACIONAL, LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN.

1. Introducción.

La internacionalización de las operaciones comerciales y la expansión empresarial es un hecho latente en el contexto en el que nos encontramos y que contrasta, aún más, el proceso de globalización que se ha vivido durante los últimos años y que ha tenido un impacto de gran envergadura en la sociedad. Al margen de lo social, esta integración de las economías ha colocado contra las cuerdas el sistema de planificación fiscal internacional diseñado hace un siglo, así pues, el proceso paulatino de globalización ha llevado aparejado consecuencias significativas en materia tributaria, lo que ha desembocado en una auténtica revolución de las prácticas económicas y fiscales establecidas a nivel mundial. Tanta es la repercusión originada por la globalización de la economía que, Vallejo y Gutiérrez afirman que, “La globalización supone un escenario en el que las fronteras se han ido difuminando hasta casi desaparecer, y en el que los países han mantenido la soberanía para actuar sobre su territorio ya que asisten con impotencia a un desarrollo económico internacional que tiene vida propia y sobre el que de forma muy somera pueden actuar”.¹

En este escenario globalizado, los grupos de empresas multinacionales han mostrado un gran interés por maximizar sus beneficios empleando las prácticas que ofrece la planificación fiscal internacional, tendentes a minimizar o diferir en el tiempo la tributación de una operación económica transnacional a través de la utilización de las normativas fiscales más beneficiosas. Dentro de estas operaciones fiscales, el estudio de este primer capítulo centrará el análisis, por una parte, en la denominada elusión fiscal internacional cuya práctica consiste en llevar a cabo negocios jurídicos que no responden a la naturaleza de la operación (negocios jurídicos impropios o artificiosos), por otra parte, se tratarán los denominados precios de transferencia, precios que se otorgan a las

¹ Vallejo Chamorro, J. M., Gutiérrez Lousa, M. (2001). Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes. España: Instituto de Estudios Fiscales (España, Madrid). N°6. Pág. 12.

operaciones entre grupos de empresas (empresas que mantienen cierto vínculo) que ejercen su actividad en diversos países cuyas normativas tributarias difieren entre sí.

Las legislaciones fiscales, al amparo de su soberanía y sus necesidades financieras, han ido adaptándose a los acontecimientos derivados de esta realidad transfronteriza caracterizada por las numerosas actividades empresariales que pueden desarrollar los grupos de empresas multinacionales. Este proceso de adaptación encuentra su razón de ser en un convencimiento generalizado de la necesidad de construir una estrategia con multitud de iniciativas que permita combatir las prácticas fiscales perniciosas a través del conocimiento íntegro de las actividades que realizan los grupos de empresas multinacionales, conocimiento que se plasma a través de la técnica del informe país por país.

Los grupos de empresas multinacionales, al operar en distintos países, tienen la posibilidad de recurrir a las citadas prácticas fiscales perniciosas, sin embargo, las empresas que operan únicamente en territorio nacional no pueden recurrir a ellas. Cuando esto ocurre, las empresas estrictamente nacionales están soportando una carga fiscal más elevada y, por ende, incongruente y desigual, dos términos que el sistema tributario no contempla y pretende, a toda costa, evitar.

En los últimos años, el desafío que plantea la elusión fiscal internacional ha sido motivo de preocupación por parte de las autoridades tributarias de los Estados miembros y de los distintos organismos internacionales, quienes pretenden ponerle frente a este tipo de prácticas a través de herramientas que proporcionen información exhaustiva y pertinente sobre las relaciones entre grupos de empresas, fundamentalmente sobre su estructura, sus operaciones interiores, su política en materia de precios de transferencia, entre otras. Es a partir de este momento cuando entra en juego la cooperación internacional basada en el intercambio automático de información entre Estados y el aumento de transparencia en las operaciones entre grupos de empresas, siendo claves para reforzar la lucha contra las prácticas fiscales perniciosas, aspectos que también serán abordados en mayor profundidad en lo sucesivo.

Sin duda, ha sido la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, OCDE) la que ha liderado el desarrollo de este tipo de herramientas a través del Plan de acción BEPS, fomentando la transparencia internacional, lo que ha contribuido a un progreso sin precedentes en el ámbito fiscal. Es por ello que se pone de manifiesto la idea de actuar de manera conjunta y coordinada por parte de las autoridades fiscales, logrando a través del intercambio de información una integración de todos los países interesados en la red de cooperación internacional. Esta integración es fundamental, puesto que las empresas operan a nivel global y, por ende, maximizan sus beneficios a nivel global.

Siguiendo el hilo conductor de la OCDE, se aprobó la Directiva anti-elusión fiscal o también conocida por sus siglas en inglés directiva ATAD, por la que se establece un nuevo régimen de transparencia fiscal internacional, una nueva norma contra las prácticas fiscales perniciosas, la limitación de la deducibilidad de intereses, entre otras, encontrando las autoridades tributarias refuerzo y mecanismos suficientes para poder combatirlos.

2. La elusión fiscal internacional.

La elusión fiscal ha sido centro de atención para la más clásica doctrina tributarista, lo que indica la importancia que ha adquirido esta figura desde los orígenes del derecho tributario, importancia que ha ido creciendo a la par que las operaciones económicas realizadas por empresas situadas en distintas jurisdicciones, dado que ese carácter internacional facilitaba dicha práctica.

De manera previa a estudiar esta práctica fiscal, es necesario comenzar analizando el término “eludir” en relación con este contexto. La elusión, en sentido estricto viene definida de la siguiente forma; “evitar con astucia una dificultad o una obligación”². Esta afirmación no se aleja de lo que en el ámbito jurídico tributario se acepta como elusión, de modo que, trasladando esta afirmación al lenguaje tributario, nos encontraríamos ante

² REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, Diccionario de la Lengua Española, vigésima segunda edición, 2001, pág. 874.

el siguiente enunciado: “Conducta que se realiza con el fin de evitar total o parcialmente la carga fiscal de una operación económica”, esta primera aproximación permite tener una base sobre lo que será objeto de estudio en el presente apartado.

La comisión de Asuntos Económicos y Monetarios del Parlamento Europeo define la elusión fiscal como “una utilización legal pero indebida del régimen tributario para reducir o evitar responsabilidades fiscales”³, se refiere a la minimización del pago de tributos mediante mecanismos legales que no infringen de manera abierta la normativa pero que sí reciben un reproche por parte del ordenamiento jurídico, si bien es cierto que en ningún caso debe confundirse con la evasión fiscal, cuya práctica no se encuentra en el marco de la legalidad y que consiste en reducir o diferir la tributación empleando estrategias no ajustadas a derecho, esto es, mediante la violación abierta de una norma.

A este respecto, y con el objetivo de establecer con claridad la nota distintiva entre ambas, es conveniente señalar que el núcleo de la elusión fiscal radica en la búsqueda de estrategias alternativas dentro de las prerrogativas propias de la autonomía de voluntad y libertad de contratación lícita con el objetivo de evitar o reducir la tributación, mientras que, el núcleo de la evasión fiscal radica en la realización de una conducta ilícita y voluntaria que implica ocultación de bienes o derechos de contenido económico. Ahora bien, la elusión fiscal limitaría con la planificación fiscal agresiva o la denominada economía de opción, dado que ambas encuentran su razón de ser en las “lagunas” o imperfecciones que contempla el sistema tributario y en base a ello, obtienen un beneficio económico.

Esta concepción de elusión ha sido superada en el actual contexto internacional. Por lo que, nos encontramos en disposición de profundizar sobre esta práctica, pero esta vez desde una perspectiva internacional.

La elusión fiscal internacional implica un aprovechamiento indebido de las diferencias de tributación derivadas de los beneficios fiscales que se prevén en otros estados en contraposición al de residencia, es precisamente esa intención de trasladar el

³ Informe de 03-05-2024 sobre la lucha contra el fraude fiscal, la evasión fiscal y los paraísos fiscales (2013/2060(INI)).

beneficio con el fin de lograr un ahorro fiscal lo que ha sido motivo de preocupación por parte de los responsables tributarios.

Este traslado de beneficios unido a la erosión de bases fiscales son el eje central del proyecto BEPS de la OCDE. El término BEPS se refiere al aprovechamiento de estrategias de planificación fiscal internacional utilizadas para cambiar artificiosamente los beneficios a estados de escasa o nula tributación en el que la empresa apenas mantiene vínculo empresarial, logrando de esta forma una elusión a gran escala de los correspondientes impuestos.

Contemplado el panorama internacional, es conveniente referirse tratar la elusión desde un punto de vista interno, el contribuyente busca evitar la aplicación de una norma para acogerse a otra del mismo ordenamiento jurídico, mientras que, en la elusión a nivel internacional, los contribuyentes buscan “huir” de un ordenamiento jurídico determinado provocando la aplicación de una norma que corresponde a otro ordenamiento jurídico a través de la alteración de los elementos de conexión de la norma (elementos de hecho y de derecho), cuyo objetivo es obtener un tratamiento o ventaja al que no tendrían derecho de no haber alterado los elementos de la norma y cuyo fin último es obtener un ahorro fiscal.

Resulta de gran importancia distinguir la esfera internacional de la interna puesto que, en la primera de ellas se plantea un riesgo completamente inexistente en la segunda, y es que, si las empresas se aprovechan de las divergencias entre Estados podría ocurrir que éstos compitan entre sí para atraer a los contribuyentes ofreciéndoles más ventajas fiscales, lo que puede suponer una forma de competencia desleal entre legislaciones fiscales.

3. Los precios de transferencia.

La interdependencia económica a la que tanto nos hemos referido al inicio del presente trabajo nos ofrece la clave para poder hacer frente a los famosos precios de transferencia. Esta conectividad y/o vinculación permite que las empresas puedan desarrollar operaciones comerciales a nivel mundial, rigiéndose cada una de ellas por lo sistemas fiscales del Estado en el que opere, y, por ende, se ratifica la existencia de sistemas fiscales dispares en función del Estado en el que opere la empresa en cuestión, diferencias que pueden ser, y de hecho son, aprovechadas por los grupos de empresas para obtener un ahorro fiscal.

La idea de ahorro fiscal como consecuencia de la disparidad entre ordenamientos jurídicos es lo que nos faculta para comprender la importancia del estudio de este concepto en relación con el tema a desarrollar.

Comenzando por la base, los precios de transferencia los podemos definir como aquellos valores monetarios que se fijan en las operaciones comerciales entre empresas del mismo grupo (empresas vinculadas fiscalmente), esto es, precios que pactan dos empresas que pertenecen a un mismo grupo. Trasladando esta definición a términos fiscales podemos deducir que esta figura tiene su razón de ser fundamentalmente en tres aspectos: Vinculación, existencia de sistemas tributarios dispares y valoración de la operación.

Vinculación. Para tratar este concepto es necesario realizar una remisión al artículo 9.1 MC OCDE, cuyo precepto ofrece una delimitación de las operaciones vinculadas, señalando lo siguiente:

“Cuando,

- a) una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante, o*
- b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante,*

y, en uno y otro caso, las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia”.

El precepto citado alude a términos como “dirección” y “control” para delimitar la vinculación entre empresas, términos que pueden parecer indeterminados en cuanto a su exactitud conceptual se refiere. Es por ello por lo que, determinados Estados Miembros, entre los que se encuentra incluido España, han optado por clarificar el concepto y marcar un límite porcentual⁴ que será lo que determine la vinculación. Aun así, existen diversos Estados que siguen las reglas del Modelo de la OCDE dejando margen a la interpretación de los términos señalados.

Sistemas tributarios dispares. Esta heterogeneidad de regímenes tributarios constituye el ápice de la problemática que se ve envuelta por las prácticas fiscales perniciosas. Así, la situación más recurrente es aquella en la que un Estado cuenta con unos tipos impositivos más atractivos para las prácticas de carácter comercial que otros, tendiendo las empresas a beneficiarse de esas disparidades normativas. Desde un punto de vista comercial, el hecho de que existan ordenamientos jurídicos que prevean tipos impositivos más favorable que otros es completamente lógico dada la soberanía de los estados y las necesidades financieras que posean.

El proceso de desarrollo económico ha llevado a las grandes multinacionales a considerar el Estado en el que van a operar factor decisivo en la inversión a realizar, buscando la mejor opción para cada tipo de rendimiento que se pretende obtener, lo que ha supuesto procesos de deslocalización de parte de sus estructuras organizativas y productivas hacia diversos puntos del mundo, con sus respectivas interacciones entre sujetos vinculados ubicados cada uno en un Estado, dificultando con creces la labor de

⁴ Artículo 18 LIS: f) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>

control por parte de las autoridades tributarias sobre las operaciones que estas multinacionales llevan a cabo.

Valoración de la transacción. En condiciones de mercado abierto y libre competencia, cuando empresas independientes realizan una transacción económica tienen intereses contrapuestos que quedan reflejados en el precio que acuerdan. Ahora bien, cuando hablamos de precios de transferencia estamos en el supuesto de empresas vinculadas, por lo que, esa ausencia de intereses contrapuestos puede llevar a las empresas a pactar unos precios distintos a los de mercado con el objetivo de beneficiarse de ciertos incentivos fiscales (deducciones, tipos impositivos, exenciones...).

Siguiendo el hilo conductor en lo relativo a esta “libertad” con la que parecen contar las partes asociadas para fijar los precios en sus transacciones, nos puede llevar a pensar que estas relaciones comerciales no siguen las reglas básicas de una economía de mercado y, en consecuencia, no se están regulando a través de la oferta y la demanda. Es aquí donde entra en juego la OCDE, tanto para regular diversos métodos de valoración que permiten obtener el valor de plena competencia de las transacciones realizadas entre partes asociadas y de esta forma, evitar una economía de mercado que se base en la manipulación de precios, como para establecer nuevas directrices en materia de precios de transferencias relativas a obligaciones documentales que deben cumplir las empresas multinacionales.

Son varios los métodos de aplicación, no jerarquizados entre sí, sino que se puede optar por el aquél que se considere más adecuado para la estructura de las transacciones. La regla básica de todos y cada uno de los métodos regulados la podemos resumir en el “Principio de libre competencia o concurrencia” o conocido internacionalmente como, “Arm’s length”, este principio rector, en esencia, busca determinar cuál hubiera sido el precio de la operación si se hubiera realizado entre partes independientes; esto es, el precio que se debe fijar en las operaciones entre partes asociadas es el que se hubiera fijado en condiciones normales entre partes independientes. Principio que ha sido adoptado por la mayoría de las economías del mundo y en especial, por los estados que forman parte de la OCDE.

Recapitulando, con los precios de transferencia se logra un ahorro fiscal que de ningún modo se tendría opción si la transacción se hubiera realizado en condiciones de libre competencia (a valor de mercado), consiguiendo que los beneficios se trasladen a otras jurisdicciones y, en consecuencia, tributen en ese territorio pese a no haberse obtenido en el mismo, existiendo una discrepancia entre el lugar de obtención y el de tributación. A nivel práctico, lo que se pretende es reducir la base imponible de la parte donde se encuentra el gravamen más elevado y aumentar la base imponible de la parte donde se encuentra el tipo impositivo más beneficioso.

Parece claro pensar que las empresas a nivel comercial quieran minimizar sus costes fiscales y puedan llevar a cabo prácticas de planificación fiscal para lograrlo, algo completamente lícito, sin embargo, el obstáculo viene cuando esas prácticas se basan única y exclusivamente en fines fiscales, dejando al margen lo comercial, enmarcándose en las estrategias de elusión fiscal o la planificación fiscal agresiva, algo que ya no es completamente lícito para el sistema tributario.

Todo ello, nos faculta para afirmar que los precios de transferencia constituían el agujero por donde se colaba la elusión fiscal. Afirmación que pone todavía más en valor la importancia de mantener un control y un intercambio de información sobre las actividades realizadas por empresas multinacionales, y, por ende, acentúa el interés sobre este control que desarrollan las autoridades tributarias a través del informe país por país.

4. Intercambio de información.

Venimos enunciando lo relevante que es la existencia de un control por parte de las autoridades tributarias, y cómo es lógico, las autoridades tributarias sólo pueden controlar aquello sobre lo que tienen conocimiento, por esta razón, es fundamental el intercambio de información como instrumento para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes.

Cuando las empresas multinacionales llevan a cabo operaciones transfronterizas es necesario contar con la cooperación de otros países para supervisar de manera íntegra el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Si bien es cierto que el principal obstáculo que encuentran las autoridades tributarias para verificar el cumplimiento de estas obligaciones es la falta de información dada la creciente interdependencia económica, puesto que resulta cada vez más sencillo para un contribuyente llevar todo o parte de sus inversiones a otros estados en los que beneficiarse de las ventajas fiscales que ofrece.

En este punto, la OCDE ha jugado un papel muy importante con la puesta en marcha de un estándar global común de intercambio de información, así como, con la firma y ratificación del Convenio Multilateral de Asistencia Mutua en materia tributaria calificando a las jurisdicciones firmantes como “cooperativas”. Esta cooperación entre autoridades tributarias es fundamental para poder hacer frente a las prácticas fiscales abusivas, por esa razón, en los últimos años se han ido reforzando los mecanismos de asistencia mutua, tanto en la forma de intercambio (pasando a intercambios de información automáticos) como en los ámbitos en los que emplear esa asistencia mutua (reduciendo el círculo a entidades financieras y grandes empresas).

No obstante, pese a que se ha realizado un gran avance en este ámbito y, en consecuencia, se han obtenido resultados fructíferos aún queda un largo camino por recorrer, como bien señala Calderón, esto se debe principalmente a “la falta de una cultura administrativa de cooperación fiscal internacional, además de las propias limitaciones

estructurales (jurídicas y fácticas) propias de la configuración actual de estos mecanismos, así como la heterogénea posición de los distintos países”⁵.

En base a esta idea, y con el fin de constituir la citada “cultura administrativa de cooperación fiscal internacional”, tanto el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea como la OCDE al hilo de su proyecto acerca de la erosión de bases y traslados de beneficios han tratado de impulsar el intercambio automático de información introduciendo nuevas figuras como la transparencia fiscal internacional, las cláusulas antiabuso, así como, reforzar las obligaciones documentales de intercambio espontáneo para que los países puedan controlar las operaciones que entidades residentes en una jurisdicción desarrollen en otra, siendo de especial interés, el informe fiscal país por país. De hecho, este Tribunal advirtió a los Estados Miembros de la UE que no pueden basarse en el desconocimiento de la información para denegar una ventaja fiscal a un contribuyente⁶, puesto que se entendía que, con los mecanismos existentes, un Estado puede contar con la información necesaria para acreditar la situación fiscal del contribuyente y, por ende, tener un conocimiento suficiente de los datos que permita verificar la aplicación (o no) de un determinado beneficio fiscal.

Las mencionadas actuaciones de la OCDE basadas en el impulso del informe país por país como mecanismo seguro de intercambio de información será objeto de exhaustivo análisis en apartados sucesivos, sin embargo, pese a prestar especial importancia a esta figura, no debemos olvidar que estas actuaciones se han llevado a cabo teniendo en cuenta, casi de manera simultánea las denominadas Directivas sobre Cooperación Administrativa (DAC) que regulan múltiples mecanismos que permiten adaptarse a las necesidades que exige la asistencia mutua en el complejo panorama actual (además de desarrollar en profundidad el informe país por país)

⁵ Calderón Carrero, José M. (2023). Revista de opinión N.º 103, pág. 5.

⁶ CASO BAXTER: SENTENCIA DE 8.7.1999 — ASUNTO C-254/97 SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA de 8 de julio de 1999.

A efectos de tener un conocimiento genérico sobre las citadas directivas se presenta la siguiente tabla.

Tabla 1. Directivas sobre Cooperación Administrativa (DAC).

DAC 1	DAC 2	DAC 3	DAC 4
Directiva 2011/16 UE	Directiva 2014/107/UE	Directiva 2015/2376/UE	Directiva 2016/881/UE
Intercambio automático de información sobre categorías de renta y patrimonio.	Intercambio automático de información sobre cuentas financieras.	Intercambio automático de acuerdos tributarios y acuerdos sobre precios de transferencia.	Intercambio automático de informe país por país de grupos de empresas multinacionales.

DAC 5	DAC 6	DAC 7	DAC 8
Directiva 2016/2258/UE	Directiva 2018/822/UE	Directiva (UE) 2021/514 del Consejo	Acuerdo del Consejo del 16 de mayo de 2023
Información sobre titularidad real recabada con la legislación contra el blanqueo de capitales.	Obligación de los intermediarios de declarar los esquemas transfronterizos potencialmente abusivos.	Relativa a plataformas digitales. Obligación a los operadores de las plataformas digitales residentes fiscales en un EEMM o en un país tercero a informar de los ingresos obtenidos por los vendedores a través de sus plataformas.	Notificación e intercambio automático de información sobre ingresos procedentes de operaciones con criptoactivos que han de presentar los operadores de esos servicios.

Fuente: Calderón, 2019.

Este capítulo debe servir al lector para tener cierto conocimiento acerca de los mecanismos con los que cuentan las grandes empresas y apreciar de una manera más ecuánime la realidad a la que se enfrentan las autoridades tributarias en la lucha contra estas prácticas, así como, las herramientas con las que cuentan los Estados y la efectividad (o no) de aquellas para combatir las, o al menos, para atenuar los perjuicios económicos.

De modo que, en apartados sucesivos se pretende ofrecer una solución integral al problema que presentan las prácticas efectuadas por los grupos de empresas multinacionales, cuya solución se enmarca en el plan BEPS de la OCDE.



CAPÍTULO 2: OBLIGACIÓN DOCUMENTAL DESDE LA PERSPECTIVA DEL PLAN BEPS DE LA OCDE: El informe país por país.

1. Aproximación al plan BEPS.

La intensificación e integración de los mercados a nivel mundial ha originado problemas que requieren soluciones integrales. La evolución de los sistemas tributarios no ha seguido el mismo ritmo al progreso comercial y/o empresarial de la economía, lo que ha llevado aparejado la apertura de “agujeros” que han sido aprovechados por las empresas mediante la erosión de bases y traslado de beneficios, tal y como hemos visto en las prácticas citadas en el primer expositivo, todo ello con el objetivo de ocasionar una “des-imposición o doble no imposición”. Es precisamente esta la razón de ser del plan BEPS, conocido genéricamente por la erosión de bases fiscales y el traslado de beneficios (Base Erosion and Profit Shifting).

El Plan de acción BEPS lo integran aquellos países pertenecientes a la OCDE y las economías del G-20, quienes conjuntamente han ido adoptando medidas con el objetivo de paliar las debilidades que presenta el sistema tributario internacional.

Este proyecto es especialmente importante para las empresas multinacionales dado que son las que han reemplazado los modelos de negocios nacionales por los modelos de gestión global centralizada y organizaciones matriciales con la centralización de determinadas funciones de la cadena de valor y con él se pretenden dar soluciones globales y efectivas ante usos ilegítimos de las oportunidades de planificación fiscal que se generan por la descoordinación de sistemas, recobrando a través de una serie de acciones nuevas la confianza de los ciudadanos en el sistema y ofreciendo a los países nuevos mecanismos que aseguren la eficacia de sus políticas fiscales a nivel nacional.

En esa línea, los países miembros pertenecientes a la OCDE y las economías del G-20 tras diversas reuniones en el año 2013 llegaron a la conclusión de que era necesario reestablecer la confianza en el sistema tributario internacional y garantizar a los Estados

que los beneficios de las grandes multinacionales tributarían en la jurisdicción en la que se desarrolla la actividad económica, y por ende, en aquel Estado en el que se genera valor, es a partir de este momento y con motivo de la cumbre celebrada en Turquía en el año 2015 cuando se aprueba y presenta el Plan de Acción BEPS.

Así pues, las acciones del plan BEPS representan la primera renovación significativa (y necesaria) de los estándares fiscales internacionales, siendo clave para garantizar la sostenibilidad del marco jurídico tributario internacional y para el gravamen de las actividades transfronterizas. Se considera el nuevo paradigma porque por primera vez todos los países de la OCDE han trabajado de forma conjunta, cooperando y rigiéndose por el principio de igualdad en el diseño de soluciones consensuadas para hacer frente a los desafíos que plantea la fiscalidad desde una vertiente internacional.

Conscientes de la urgencia de encontrar unas reglas de juego que cumplan con la premisa de equidad se prepararon una serie de acciones (concretamente hablamos de 15 acciones) o estándares mínimos que serán cumplidos por todos aquellos que formen parte de este proyecto, es cierto que no existía una obligatoriedad estricta acerca de su cumplimiento pero con el paso del tiempo las medidas propuestas se han ido materializando en el derecho positivo de los estados que han decidido de manera voluntaria formar parte del plan. Incluso, son varios los autores que han mencionado el término “soft-law” cuando se han referido al cumplimiento por parte de los contribuyentes acerca de este tipo de medidas.

Las 15 acciones del plan BEPS se detallan como sigue:

Imagen 1. Acciones del plan BEPS.

No.	Acciones
1	Abordar los retos fiscales de la economía digital
2	Neutralizar los efectos de los instrumentos y mecanismos híbridos
3	Fortalecimiento de las normas de compañía foráneas controladas
4	Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros
5	Combatir las prácticas tributarias nocivas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia
6	Impedir la utilización abusiva de convenios internacionales
7	Impedir la elusión artificiosa del establecimiento permanente
8	Aspectos de precios de transferencia de intangibles
9	Aspectos de precios de transferencia de riesgos y capital
10	Aspectos de precios de transferencia de otras transacciones de alto riesgo
11	Establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y sobre las acciones para enfrentarse a ella
12	Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva
13	Examinar la documentación sobre precios de transferencia
14	Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias
15	Desarrollar un instrumento multilateral

Fuente: OCDE.

Sin embargo, la creciente complejidad del panorama actual del derecho internacional ha forzado a tener que valorar esa obligatoriedad, puesto que no se podían combatir las prácticas abusivas a través únicamente a través de medidas antiabuso (carácter reactivo) sino que era necesaria una reformulación activa de la normativa que permitiera anticiparse a las citadas prácticas (carácter proactivo) minimizando así el riesgo de que una norma se aplique de modo contrario a su razón de ser. Por esta razón, no todas las acciones exigían el mismo compromiso de implantación por parte de los países, sino que se agrupaban en categorías en función del nivel de compromiso requerido.

A tal efecto, la única vía pragmática para hacer frente el fenómeno BEPS era controlar las prácticas a través de un seguimiento selectivo, continuo e inclusivo, lo que hacía indispensable establecer como medida obligatoria el intercambio automático de información a través de la creación de bases de datos fiscales compartidas entre Estados integrantes en la OCDE, medida que se materializó con la implementación del informe

país por país. Por esta razón, del paquete de acciones que recoge el plan BEPS (1-15) requiere de especial mención por nuestra parte las referidas al mencionado informe país por país ligado a los precios de transferencia, puesto que se trata del mecanismo a través del cual los Estados se intercambian información relevante de los grupos de empresas multinacionales que permite frenar ese traslado de beneficios que se lograba pactando precios entre empresas vinculadas.

La composición del plan BEPS se puede resumir en 3 puntos fundamentales:

- La coherencia entre los distintos impuestos sobre la renta de las sociedades desde una perspectiva global.
- La alineación entre la tributación de las actividades y su aspecto económico.
- Fomento de la transparencia en materia fiscal, junto a una mayor seguridad jurídica y previsión.

Todo lo expuesto nos lleva a afirmar que resulta indispensable la existencia de una cooperación integral por parte de los Estados para poder combatir de manera efectiva estas prácticas abusivas y de esta manera, ofrecer un entorno de mayor seguridad jurídica que busca mantener una práctica eficiente de los estándares y medidas acordadas, esta es la línea que sigue la OCDE, y, por ende, el plan BEPS, cuya naturaleza es ofrece una respuesta coordinada ante los obstáculos que se planteen en los sistemas, razón por la que los países han invertido gran parte de sus recursos en formar parte del avance de estas soluciones compartidas, lo que pone de manifiesto el valor añadido que ello ha supuesto para la gestión de cada uno de estos países en el ejercicio de sus prácticas.

2. La información país por país.

Las ideas enunciadas nos han ido aproximando a este concepto y han puesto en valor su máxima importancia en la actualidad. Ello, nos permite llegar a este punto con la suficiente capacidad para afrontarlo en profundidad e ilustrar todas sus vertientes.

Conceptualmente, es una noción muy simple; Se trata de una declaración informativa que deben presentar las empresas multinacionales que cuenten con una cifra de negocios consolidada a nivel mundial de más de 750 millones de euros en la que

comuniquen determinados datos en relación con sus operaciones internacionales. A grandes rasgos y en una primera aproximación, la OCDE comienza enumerando de la información que debe contener esta declaración⁷:

1. “Número de entidades (filiales) que forman parte del grupo de dichas MNC.
2. Cifra de negocios
3. Beneficios (pérdidas) antes de impuestos
4. Impuesto sobre Sociedades (pagado y en devengo)
5. Capital y reservas
6. Número de personas trabajadoras
7. Activos tangibles (inmovilizado material)”.

Esta asignación global de ingresos e impuestos del grupo junto con indicadores de localización de la actividad debe realizarse en cada una de las jurisdicciones (países) en las que operen siendo responsable la entidad controladora final de un grupo (matriz) y cuya presentación se realiza ante su autoridad local, teniendo como plazo máximo para ello, hasta 12 meses, comenzando a contar desde el último día del año fiscal del grupo (si bien es cierto que las jurisdicciones pueden fijar plazos de presentación anteriores al citado en consonancia con los plazos de presentación de declaraciones fiscales del estado en cuestión, sin embargo, no se recomienda).

El informe país por país permite a las autoridades tributarias conocer el lugar en el que se declaran los beneficios, los impuestos y las actividades que desarrollan las empresas multinacionales. Este requerimiento de información puede entenderse con la famosa locución latina “Quid pro quo”: algo a cambio de algo, dado que las autoridades fiscales ante la cual se presenta el informe país por país intercambian a través de convenios bilaterales o acuerdos de intercambio de información tributaria los detalles operativos del mismo con la autoridad fiscal de otro estado en las que el grupo multinacional sea residente fiscal o esté sujeto a impuestos en relación con una actividad comercial que se realice por medio de un establecimiento permanente, todo ello en el marco de determinadas condiciones de confidencialidad, uso apropiado, términos que serán analizados en lo sucesivo.

⁷<https://comercio.gob.es/PoliticaComercialUE/OMCOrganismosInternacionales/Paginas/ocde.aspx>

Este estándar normativo permitía presumir la ilicitud de la actuación de los contribuyentes que se encuentren en un grupo multinacional cuando se llevase a cabo un efecto erosivo de sus políticas empresariales más allá de los límites marcados en el marco del Impuesto sobre Sociedades, lo que se traduce en una pérdida recaudatoria. Esta erosión de bases está íntimamente ligada con la llamada planificación fiscal agresiva

De tal manera que, con esta obligación documental se logra una anticipación a esas prácticas fiscales abusivas en la medida en la que se destinan los recursos en el Estado en que sea más necesario, y, en consecuencia, se alcanza el objetivo que se viene planteando desde el inicio; una cooperación entre Estados (asistencia mutua) lo que se traduce en una (necesaria) dotación de mecanismos que permite dar respuestas efectivas ante situaciones que parecían quedar fuera del control de las autoridades.

No obstante, los beneficios que nos ofrece el informe país por país van más allá de los intereses que tienen los Estados por eliminar las prácticas de estrategias de planificación fiscal abusivas. Esta obligación documental también alcanza una función social en la que pone de relieve el valor de la transparencia en términos financieros, puesto que, la importancia económica de las multinacionales es ineludible; “Las 200 multinacionales de mayor tamaño totalizan una cifra de ventas equivalente al 30% del Producto Interior Bruto (PIB) mundial, y se encuentran en economías de desarrollo, emergentes e industrializadas”. En palabras de la Organización Internacional del Trabajo (OIT), “Más del 70% de las actividades comerciales mundiales se producen entre grupos multinacionales, lo que nos afirma que las multinacionales tienen un potencial significativo para contribuir a la realización del trabajo decente. La contribución del sector privado a los Objetivos de Desarrollo Sostenible está reconocida en la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, la Agenda de Acción de Addis Abeba para la financiación del desarrollo, así como la Declaración de la OIT sobre la justicia social para una globalización equitativa”⁸.

⁸ OIT: *Involucrar a las empresas multinacionales en la creación de más y mejores empleos*: <https://www.ilo.org/es/temas/empresas-multinacionales>

Si bien es cierto que la transparencia fiscal internacional no está exenta de desafíos, ¿Cuál es el límite de la transparencia fiscal? ¿Hasta qué punto una multinacional tiene que ser transparente? ¿La transparencia fiscal vs la reserva de know how o su estrategia empresarial? Son cuestiones que no son fáciles de resolver, puesto que entran en juego factores que afectan a su competitividad y pese a que desde el punto de vista del inversor la transparencia es un eje central sobre el que tomar su decisión al aumentar su confianza en el mercado en el que se encuentra inmerso la realidad es que suele existir un interés más tenebroso en conocer datos específicos de la actividad. Por el contrario, la opacidad de estos datos puede conllevar prácticas fiscales abusivas, así como, comportamientos poco éticos que afecten de manera negativa a la economía en su conjunto. Ello, nos demuestra la dificultad de dar una respuesta firme a estas cuestiones y la importancia del correcto uso de los mecanismos y estándares internacionales que proporcionan esa transparencia fiscal internacional, aspecto que requiere ser objeto de estudio en el correspondiente epígrafe (véase apartado 3).

Por su parte, en relación con esta cuestión, es conveniente señalar que la OCDE consagra la transparencia como uno de sus cinco principios fundamentales y fomenta el interés en las autoridades tributarias por conocer los negocios de las multinacionales con el objetivo de determinar su base imponible haciendo especial mención a los precios de transferencia, al ser una de las claves en el traslado de los beneficios y diferimiento de la tributación. Es por ello, por lo que a continuación nos referiremos a las acciones del plan BEPS desarrollado por la OCDE relativas a los precios de transferencia en conexión con el informe país por país.

2.1 Acciones 8 a 10 de los precios de transferencia.

Las acciones relativas a precios de transferencia que se enmarcan en el plan BEPS son las número 8, 9 y 10. Estas medidas van encaminadas a combatir las prácticas de evasión y/o elusión fiscal internacional en general, y asegurar que los resultados en materia de precios de transferencia se correspondan con la creación de valor en particular, esto es, garantizar un alineamiento entre los resultados por los precios de transferencia con la asunción de riesgo, el capital y la creación de valor.

La piedra angular para la determinación de los precios de transferencia es el ya conocido principio de plena competencia (principio arm's length). Este principio exige que las operaciones realizadas entre partes vinculadas se asimilen a la dinámica de negociación que habrían seguido terceros independientes en operaciones análogas.

Ahora bien, este principio ha sido objeto de manipulación lo que ha dado lugar a que las empresas obtengan resultados distorsionados que no se corresponden con la creación de valor de la actividad que realizan. Por lo que, partiendo de esta premisa podemos afirmar que el objetivo principal de la OCDE en materia de precios de transferencia consiste en consolidar y aclarar las bases de la aplicación práctica del principio de plena competencia, esto es, lograr una correcta aplicación del principio de plena competencia por parte de las multinacionales en sus prácticas comerciales, lo que se traduce en impedir la erosión de bases y el traslado de beneficios a través de transacciones entre miembros que formen parte de un mismo grupo empresarial.

Una vez consolidadas dichas bases, el Plan de Acción BEPS contempla la posibilidad de establecer “medidas especiales” al margen del principio de libre competencia en caso de existir otro tipo de riesgos en relación con los precios de transferencia.

Tratadas las acciones desde un punto de vista más general, es conveniente contemplarlas desde una perspectiva más integral. La propia OCDE define las acciones 8 a 10 como aquellas encaminadas a “Garantizar que los resultados de los precios de

transferencia estén en línea con la creación de valor”⁹. Ello, nos lleva a ratificar que tienen por objeto determinar las condiciones (incluido el precio) que se debe aplicar a las transacciones que se realicen entre grupos de empresas, las cuales, determinan la asignación de beneficios a las empresas del grupo que se encuentran en jurisdicciones distintas.

Para lograr esta meta, las normas reguladoras giran en torno a tres áreas claves:

– *Acción 8: Activos intangibles.* “Son aquellos que no son ni activos físicos ni activos financieros, y que son poseídos o controlados por las empresas en sus actividades comerciales”¹⁰. Además de facilitar una definición acerca de los intangibles, la OCDE presenta una lista de alguno de ellos, entre los que destacan; el know-how, las patentes, las marcas, los nombres comerciales, entre otros.

Por lo que, observamos como la OCDE establece una noción de intangible perfectamente delimitada pero lo suficientemente amplia y determina los beneficios derivados de estas prácticas de acuerdo con el lugar en el que se crea valor, siendo ambos los ejes sobre los que actúa a fin lograr la correcta aplicación del principio de plena competencia, evitando de esta forma la circulación o cesión de intangibles entre miembros de un grupo empresarial.

En este sentido, es conveniente señalar que uno de los principales instrumentos que ha servido para abrir la puerta a las prácticas de planificación fiscal agresiva ha sido la distribución de los beneficios por intangibles de difícil valoración.

El término intangible de difícil valoración abarca tanto a “activos intangibles como a los derechos para los que al tiempo de su transferencia entre empresas vinculadas no existan elementos comparables fiables y al tiempo en que se suscribieron las

⁹ <https://www.oecd.org/tax/garantizar-que-los-resultados-de-los-precios-de-transferencia-estén-en-línea-con-la-creación-de-valor-acciones-8-a-10-informes-9789264258280-es.htm>.

¹⁰ <https://www.oecd.org/tax/garantizar-que-los-resultados-de-los-precios-de-transferencia-estén-en-línea-con-la-creación-de-valor-acciones-8-a-10-informes-9789264258280-es.htm>.

transacciones, las proyecciones de flujos de efectivo o ingresos futuros que se espera que se deriven del intangible transferido”.¹¹ Teniendo en cuenta la presente definición, observamos la complejidad que supone para las autoridades tributarias evaluar la fiabilidad del precio sobre el que se ha basado la transacción de los activos intangibles de difícil valoración e impedir esa erosión de bases imponibles y traslado de beneficios.

– *Acción 9: Riesgos y capital.* Se trata de aquellas operaciones en las que se transfieren riesgos entre miembros de un mismo grupo empresarial. Lo que se pretende con esta acción es evitar la asignación de riesgos económicos o atribución de ingresos excesivos por parte de una entidad situada en una jurisdicción en la que no se ha realizado la creación de valor.

– *Acción 10: Otras transacciones de alto riesgo.* Se caracteriza por operaciones que no se celebrarían entre terceras partes (partes independientes). Esta acción nace para evitar que se lleven a cabo operaciones que carecen de negocio jurídico y cuya única razón de ser radica en lograr un ahorro fiscal a través del aprovechamiento de determinados beneficios fiscales.

En síntesis, las acciones en materia de precios de transferencia deben reflejar la correspondencia entre el lugar en el que se gravan los beneficios y el lugar en el que se desarrollan las actividades económicas, disminuyendo de esta forma el interés de las empresas multinacionales de transferir los beneficios a jurisdicciones de escasa o nula tributación.

Llegados a este punto, no resultaría extraño tener en mente la siguiente cuestión: *¿Cuál es la conexión entre los precios de transferencia y el informe país por país?* La respuesta a la misma se ha ido adelantado desde el inicio al enunciar la siguiente afirmación; Los precios de transferencia son el agujero por el que se estaba colando la elusión fiscal internacional, dado que es precisamente el informe país por país el que consigue paliar este problema facilitando la información global de las actividades que

¹¹ Acciones 8, 9 y 10: alineando resultados de precios de transferencia y generación de valor”, Plan de Acción BEPS: una reflexión obligada, Fundación Impuestos, Madrid, 2019, página 210 y ss.

llevan a cabo las multinacionales, evaluando la información relativa a los procesos de creación de valor.

2.2 Acción 13: Informe país por país.

El Plan de Acción BEPS contempla otra acción en el número 13 cuya denominación pone de relieve la estrecha relación recién declarada; “Documentación sobre precios de transferencia e informes país por país”, configurándose como una propuesta de implementación de transparencia fiscal centrada en el análisis de precios de transferencia y cadena de valor de las multinacionales.

Es, por tanto, una herramienta al servicio de la Administración tributaria que permite evaluar el riesgo de las operaciones vinculadas en relación con los precios de transferencia, con el objetivo de que estos resultados se encuentren en línea con la generación de valor de las multinacionales. Tan necesaria resulta dicha alineación que es precisamente esta acción la que impulsa que las normas que la desarrollan incluyan un deber para suministrar información sobre la asignación mundial de ingresos, actividad económica, y su consiguiente tributación, según un modelo común.

En este sentido, la incorporación de un deber de información como estándar documental o informativo sobre precios de transferencia debe estar orientado principalmente a asegurar que las políticas de precios de transferencia intragrupo se lleven a cabo conforme al régimen que regula el criterio de calificación y valoración del Impuesto sobre Sociedades, de ahí que, su esencia se configure a tal fin; esto es, a servir de manera indirecta a la aplicación del citado impuesto, y en cualquier caso, a impuestos análogos extranjeros.

El enfoque de documentación que plasma la OCDE tiene su origen en el llamado libro blanco sobre Documentación de Precios de Transferencia, en el que planteaba un enfoque desde una doble perspectiva, documentación *Master File o Archivo Maestro* y *Local File o Archivo Local*. Este estándar trataba deberes documentales que ya habían sido previstos en algunos ordenamientos jurídicos, como es el caso de la jurisdicción española. Si bien es cierto que este doble enfoque fue cuestionado en los comentarios que se realizaron al libro blanco relación con la documentación generando preocupación sobre

una posible confusión entre “la información relevante para los procedimientos de aplicación de los tributos e información dirigida a un análisis de riesgos fiscales como proceso interno de la Administración tributaria”¹².

Tras la reconsideración por parte de la OCDE de los comentarios realizados, decidió tratar la documentación desde un triple enfoque, en lugar del doble enfoque, Master File y Local file, añadió la estandarización de la documentación vía *country by country report*, logrando de esta forma que los datos tanto descriptivos como los expresados en cifras (tanto económicos como fiscales) se registrarán en un formato desagregado, incluyendo diversos datos que con el anterior enfoque no incluía, como por ejemplo, retenciones por ingresos recibidos de otras entidades del grupo, gastos de personal, royalties, cánones, entre otros.

En consecuencia, la estructura actual de la documentación que exige la acción 13 se exige desde *un triple enfoque o triple propuesta*, cuyo contenido será objeto de análisis a continuación.

a. Master file.

Se refiere a *documentación específica de las actividades del grupo multinacional*. Es necesario describir el contexto internacional en el que el grupo desarrolla su actividad, todo ello tanto a nivel económico-financiero como jurídico-tributario. Se trata, por tanto, de ofrecer un “mapa general” con el objetivo de servir como punto de referencia a las administraciones tributaria para así poder evaluar los riesgos en materia de precios de transferencia.

En este contexto, se debe hacer referencia, entre otros, a los siguientes puntos:

- La estructura organizativa del grupo: Es el organigrama que ilustra la estructura jurídica y es propiedad del grupo de empresas multinacionales, además del territorio geográfico de sus entidades operativas.

¹² Comentario de Grant Thornton Canadá, <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/Grant-Thornton-Canada.pdf>

- Descripción general por escrito de las actividades del grupo multinacional que comprenda, principales fuentes de beneficios empresariales, descripción de la cadena de suministro de los servicios principales que ofrece el grupo, relación de los contratos de prestación de servicios entre miembros de grupo multinacional y de las políticas de precios de transferencia, análisis funcional en el que se describen las contribuciones individuales a la creación de valor (riesgos importantes asumidos y activos importantes utilizados).

- Descripción de los activos intangibles del grupo. Descripción general de las estrategias globales del grupo multinacional con relación al desarrollo, propiedad y explotación de los activos intangibles, entre los que se debe incluir la localización de las principales instalaciones en las que se realicen actividades de I+D.

- Descripción general de la forma de financiación del grupo, incluyendo los principales acuerdos de financiación suscritos con prestamistas ajenos al grupo.

b. Local file.

Se refiere a la *documentación específica del contribuyente*, en particular, información económico-financiera del contribuyente. Se trata, por tanto, a diferencia de la información proporcionada en el master file, de información más concreta. Es por ello que se centra únicamente en el marco local.

Si bien es cierto que está previsto que el archivo local no sea necesario cuando una entidad representante¹³ haya presentado un informe país por país en nombre del grupo multinacional, siempre y cuando se cumplan las siguientes condiciones¹⁴:

¹³ La entidad representante puede ser una entidad integrante del grupo multinacional que actúa como representante de la UPE, o la UPE que actúa en calidad de entidad controladora representante (esto es, presentación voluntaria).

¹⁴ INFORMES PAÍS POR PAÍS – MANUAL PARA LA IMPLEMENTACIÓN EFECTIVA© OCDE 2017, página 22. <https://oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/cbcr/informes-pais-por-pais-manual-para-la-implementacion-efectiva.pdf>

– “Una entidad representante presenta un informe país por país en su jurisdicción de residencia.

– La jurisdicción de residencia de la entidad representante requiere la presentación de informes país por país que incluyan toda y únicamente la información contenida en la plantilla modelo.

– Para el intercambio de informes país por país, hay en vigencia tanto un acuerdo internacional que permite el intercambio automático de información como un acuerdo de autoridad competente entre la jurisdicción de residencia de la entidad representante y la jurisdicción local hasta el plazo de presentación del informe país por país.

– La jurisdicción de residencia de la entidad representante no ha notificado a la jurisdicción local ninguna omisión sistémica. El informe país por país es intercambiado por la jurisdicción de la entidad representante”.

En cuanto al nivel de exigencia por parte de la Administración tributaria, ambas cuentan con el mismo criterio y es que aquellas sociedades con un INCN superior a 45 millones deben poner a disposición de la Administración tanto el Local file como el Master File.

c. *Country by country report.*

Recibe el nombre de *country by country report* el último documento que exige el plan de la OCDE en su acción 13. Esta obligación documental presentada por un grupo multinacional debe incluir tres tablas que contiene las actividades globales y la información de carácter económico-tributaria del grupo desglosando el país en el que opera cada uno. En particular, debe contener la siguiente información:

- *Tabla 1.* Asignación global por jurisdicción fiscal de los ingresos de terceros, los ingresos de partes relacionadas, el beneficio antes de impuestos, el impuesto pagado, el impuesto devengado, el capital declarado, los ingresos acumulados, el número de empleados y los activos tangibles de un grupo multinacional.

- *Tabla 2.* Enumera todas las entidades integrantes del grupo multinacional por jurisdicción fiscal, junto con sus actividades comerciales principales.
- *Tabla 3.* Suministro de información adicional por parte del grupo multinacional en forma de texto libre para facilitar la comprensión de la información contenida en las Tablas 1 y 2.

Con toda la información que proporciona la matriz del grupo, las autoridades tributarias tienen capacidad suficiente para analizar las operaciones que se realizan entre sociedades vinculadas en relación con los precios de transferencia, sin embargo, va más allá, dado que permite analizar, no sólo los riesgos que plantean los precios de transferencia sino también cualquier riesgo que pueda existir en una operación que se encuentre relacionada con el traslado de beneficios (BEPS) en la que entre en juego la elusión o evasión fiscal.

Para alcanzar una investigación completa de las operaciones y un buen análisis del riesgo, es necesario que la autoridad fiscal de su jurisdicción de residencia intercambie con las autoridades fiscales de otras jurisdicciones en la que cualquier miembro del grupo sea residencia fiscal o se encuentre sujeta a impuestos especiales por ejercer una actividad comercial en el citado país, ya sea con o sin establecimiento permanente.

Teniendo este intercambio de información como premisa, se plantean diversas posturas relacionadas con la confidencialidad, consistencia y uso apropiado que debe darse a la información contenido en el informe país por país, aspecto que requiere de análisis en el epígrafe siguiente.

3. Alcance y límites del informe país por país.

Las acciones recién analizadas están orientadas al cumplimiento de determinados fines u objetivos. En el presente apartado se plantea la cuestión en relación con el alcance y los límites de la información país por país como medida de transparencia fiscal. Esto es, ¿hasta qué punto la incorporación de esta medida supone un fomento de transparencia fiscal? ¿Dónde se encuentra el límite de la transparencia fiscal? ¿Genera seguridad o inseguridad jurídica para las multinacionales la revelación de datos?

La respuesta a estas cuestiones exige identificar el fin legítimo desde una perspectiva jurídica para a posteriori proceder a realizar un análisis en torno a la proporcionalidad, justificación y legalidad.

De modo que, el primer paso a seguir será *identificar el fin legítimo*. Para ello, acudimos al informe final sobre la acción 13, el cual considera como *fin propio* del informe país por país el de, “proporcionar a las administraciones tributarias la información necesaria para efectuar una evaluación fundamentada del riesgo de los precios de transferencia”¹⁵, añade, diciendo que, “el informe país por país será de utilidad a la hora de evaluar con carácter global el riesgo de precios de transferencia”¹⁶. Esta última afirmación parece dejar acotado el círculo, cuyo centro de análisis parecía ser la evaluación de riesgos fiscales derivados de las políticas de precios de transferencia intragrupo. Sin embargo, en los textos de la OCDE, se incluían también otros fines a alcanzar, es cierto que sin la denominación de “propios” como ocurre con el primer fin indicado, pero aun así, podría pensarse que se rompe con la centralidad de objetivo que parecía existir en la definición principal del informe país por país, estos objetivos que se incorporan a través de textos complementarios son, “la evaluación del resto de riesgos que deriven de conductas agresivas, y en su caso, su evaluación económica estadística”¹⁷. Determinadas conductas agresivas las podemos enmarcar en la denominada y ya analizada, planificación fiscal agresiva.

¹⁵ OCDE (2016). Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país, pág.5

¹⁶ OCDE (2016). Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país, pág.5

¹⁷ OCDE (2016). Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país, pág. 12

La incorporación y generalidad que desprenden estos nuevos fines obliga a plantearse determinadas cuestiones en relación con su definición: ¿Qué se entiende por “resto de riesgo”? O, incluso, ¿cuál es el concepto de “riesgo” para la OCDE? Ni la Acción 13 ni los modelos de la OCDE definen y/o aclaran el concepto de riesgo en sus textos, por lo que, en términos generales entendemos que se refiere al concepto de riesgo como la pérdida recaudatoria por la realización de determinadas actividades aún no definidas. Esto último nos obliga también a plantearnos cuestiones en relación con el ámbito de aplicación: ¿Qué conductas agresivas incluye? ¿Hablamos únicamente de planificación fiscal “agresiva”? Dentro de la planificación fiscal agresiva se incluyen toda conducta con efecto erosivo, o lo que es lo mismo, con ahorro fiscal, conductas que se consideran lícitas, sin embargo, en el informe país por país también se tratan conductas que se consideran ilícitas o fraudulentas, las cuales, quedan fuera de la planificación fiscal agresiva, es por ello, por lo que entendemos que no habla únicamente de planificación agresiva, si no que va más allá, abarcando múltiples conductas cuyo punto de unión entre ellas es lograr un ahorro fiscal.

Por lo que podemos observar cómo el informe país por país persigue identificar y combatir, no sólo el riesgo que suponen las operaciones vinculadas de los grupos multinacionales en relación con los precios de transferencia, sino todas aquellas conductas en las que se presume potencialmente que se está llevando a cabo una planificación fiscal agresiva en tanto se persigue un ahorro fiscal, de modo que, los numerosos fines que parece querer cumplir el informe país por país provoca irregularidades en su análisis al existir una abundante cantidad de información que debe ser analizada por parte de la Administración para cada sociedad intragrupo.

Todo ello, nos lleva a afirmar que, a priori, el alcance del del informe país por país es amplio, global, ambiguo e impreciso, de ahí que, en muchas ocasiones, el enfoque que se proporciona a los resultados de su análisis e incluso su capacidad para servir indirectamente a la aplicación de la regulación vigente pueda ser, cuestionable.

En síntesis, el informe país por país se configura como medida orientada a los fines de la lucha contra BEPS, pero no se trata de un fin aislado, sino que este fin se debe equiparar a la lucha contra el fraude fiscal y la planificación fiscal agresiva, así como, a la eficacia y correcta aplicación de los tributos, cuyo nacimiento y justificación se basa en

la necesidad de contar con información suficiente y fiable para la correcta aplicación del IS o análogos de determinados grupos multinacionales.

Conocido y comprendido el fin legítimo o, mejor dicho, fines legítimos del informe país por país, nos encontramos en disposición de poder analizar la proporcionalidad, justificación y legalidad de esta medida. La capacidad de una jurisdicción para obtener y utilizar el informe país por país se encuentra condicionada a que se cumplan los 3 criterios recién mencionados.

La proporcionalidad y justificación será analizada de manera conjunta dado el vínculo existente entre ambas, para su correcto análisis asociaremos estos términos a lo que en la OCDE denominan “uso apropiado”, esto es, que la información obtenida por las Administraciones en los informes se use apropiadamente, o lo que es lo mismo, de manera proporcional y justificada. Esta condición se define en los párrafos 25 y 29 de la Acción 13 y se aplica en el apartado 1 del artículo 6 de la legislación del modelo, en los que se el uso apropiado se limita a:

- “Evaluación del riesgo de precios de transferencia de alto nivel
- Evaluación de otros riesgos relacionados con la erosión de la base imponible
- Evaluación de otros riesgos relacionados con la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.
- El análisis económico y estadístico, si procede”¹⁸.

Además, en la acción 13 concretamente en los párrafos 25 y 26 respectivamente se incluye lo que bajo ningún concepto debe considerarse “uso apropiado” de la información obtenida:

“La información que figura en el informe país por país no sustituye un informe 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

¹⁸ OCDE (2017). Informe país por país. Manual para la implementación efectiva. Pág.54

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”.¹⁹

“Las jurisdicciones no deberán proponer ajustes en los ingresos de un contribuyente aplicando una fórmula de reparto de ingresos respaldada en los datos del informe país por país. [...] Sin embargo, ello no implica que las jurisdicciones no puedan basarse en los datos del informe país por país para realizar nuevas indagaciones, en el marco de una inspección fiscal, sobre los sistemas de precios de transferencia o sobre otros asuntos tributarios”.²⁰

Los párrafos recién mencionados nos ofrecen la clave, dado que el informe país por país se configura como una medida que debe ser utilizada para analizar y/o evaluar el riesgo de los precios de transferencia, pero existen limitaciones en su análisis y es que, la información obtenida a través del informe no puede ser utilizada para realizar ajustes en los precios de transferencia o proponer cambios en el reparto global de beneficio que se haya realizado. Si bien es cierto que la información contenida en el informe país por país puede ser utilizada por las autoridades fiscales para realizar nuevas indagaciones sobre los acuerdos en materia de precios de transferencia o sobre otros asuntos fiscales de valor, todo ello, en el curso de un procedimiento de inspección.

De modo que, el uso de la información por parte de la Administración debe, en primer lugar, estar justificado, y, en segundo lugar, ser proporcional. De hecho, el incumplimiento de estos criterios podría provocar que se realicen evaluaciones fiscales incorrectas lo que podría dar lugar a un efecto completamente contrario al que se pretende con esta medida.

A modo de interés, y con la información analizada es posible que al lector se le planteen cuestiones relativas a este tema, tales como:

¹⁹ OCDE (2017). Informe país por país. Manual para la implementación efectiva. Pág.54

²⁰ OCDE (2017). Informe país por país. Manual para la implementación efectiva. Pág.54

- ¿Las autoridades fiscales cuentan con una política clara y por escrito sobre el uso de los informes país por país? ¿Incluye esta política una orientación o capacitación al personal sobre uso apropiado?
- ¿Se comunica de manera eficaz esta política a todo el personal que tenga acceso a los informes país por país?
- ¿Existe un procedimiento de control sobre el uso de los informes país por país?
- ¿Existen medidas para restringir el acceso a los informes país por país al personal que no se encuentre en el curso del proceso?
- ¿Se aplica alguna otra medida para asegurar el uso apropiado de los informes país por país?

La idea es que toda Jurisdicción sea capaz de contestar de manera afirmativa a estas cuestiones. Es por ello, que la respuesta que debe ofrecer cada una de ellas aparece reflejada en una guía que ha creado la OCDE sobre el uso apropiado en el informe país por país (véase Anexo I).

En este sentido, es conveniente señalar que se han tratado 2 de los 3 criterios que son necesarios para verificar que la aplicación del informe país por país sea la adecuada. Por lo que, a continuación, será objeto de análisis el tema de la legalidad.

Antes de comenzar con este criterio, resulta necesario dar un paso más allá, y conocer la nueva exigencia que entró en vigor en 2021 en lo que respecta a divulgación y/o revelación de información relativa al Impuesto sobre Sociedades por parte de determinadas sociedades intragrupo, la cual, tiene su origen en la Directiva 2021/2101 del Parlamento Europeo y del Consejo del 24 de noviembre de 2021 por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE.

En particular, exige a determinados grupos que hagan público en su web corporativa la información financiera y fiscal relativa al Impuesto sobre Sociedades en el plazo de 12 meses (plazo máximo que establece la Directiva) a partir de la fecha de cierre

del ejercicio y debe permanecer en la web durante, al menos, 5 años consecutivos. De hecho, esa información es parte de la que se exige por cada Jurisdicción en el ya analizado informe país por país, de ahí que, socialmente esta nueva exigencia sea denominada como “informe país por país 2.0”.

Ahora bien, el carácter público y su completo acceso por parte de cualquier otro contribuyente plantea mucha controversia en relación con su posible desventaja en términos comerciales por tener que hacer pública información en la que aparecen diversas estrategias financieras, planteándose cuestiones como: ¿Afecta a futuros inversores que la información sea pública o, por el contrario, supone seguridad jurídica para ellos? ¿La divulgación de determinados datos puede ser perjudicial para la posición comercial de la empresa?

Es cierto que la Directiva permite a determinadas empresas omitir temporalmente determinada información del informe cuando, y cito textualmente, “su divulgación pueda ser gravemente perjudicial para la posición comercial de las empresas”²¹, aspecto positivo para las empresas y que genera más seguridad. Sin embargo, consideramos que esta afirmación trata de manera muy superficial el tema y en este análisis se pretende ir más allá, valorando la transparencia fiscal desde un enfoque más radical y global.

Para ello, acudimos a la OCDE, organización artífice de las acciones sobre transparencia del plan BEPS, la cual afirmaba que, “impedir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios requiere transparencia a tres niveles”²². De esta afirmación, podemos deducir que la OCDE, consagra la revelación de datos y la transparencia como uno de sus cinco principios, sin embargo, no debemos olvidar que el mero hecho de ser un principio básico reconocido internacionalmente no significa que sea una norma de obligado cumplimiento, simplemente se trata de indicaciones que los países que forman parte de esta organización deben tener en cuenta a la hora de dictar sus propias normas. Por lo que basar el argumento de revelación de datos específicos en el principio de transparencia fiscal para defender el informe país por país no es un fundamento lo suficientemente contundente para crear esta nueva obligación.

²¹ Artículo 1. Ap. 6 - Directiva 2021/2101: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2021-81656>.

²² OCDE (2014). Plan de acción, pág. 24

Para finalizar, dada la novedad existente de hacer pública la información resulta conveniente incorporar una tabla comparativa que aclare la información que debe incluirse en cada una de las obligaciones.

Este nuevo informe se aplicará a ejercicios fiscales a partir del 22 de enero de 2024, el cual, deberá publicarse y depositarse acompañado de las cuentas anuales de la sociedad dominante con un plazo más reducido que el que establece la Directiva, esto es, dentro de los 6 meses siguientes al cierre del ejercicio.

Tabla 2. Información a incorporar en cada obligación documental.

	1	2	3	4
	Informe país por país (Art. 14 RIS)	Estado Información no financiera	Informe país por país Público	GRI 207-4
OBLIGATORIEDAD	✓	✓	✓	X
INFORMACIÓN PÚBLICA	X	✓	✓	✓
CONTENIDO				
Ingresos Brutos	✓	✓	✓	✓
Ingresos con entidades vinculadas	✓	X	X	X
Ingresos con terceros	✓	X	X	X
Resultado antes de impuestos	✓	✓	✓	✓
Impuesto de Sociedades pagado	✓	✓	✓	✓
Impuesto de sociedades devengado	✓	X	✓	✓
Capital	✓	X	X	X
Reservas (beneficios ejercicios anteriores y no distribuidos)	✓	X	✓	X
Número de empleados	✓	X	✓	✓
Activos materiales	✓	X	X	✓
Explicación diferencia Tasa efectiva vs. tipo nominal	X	X	✓	✓
Subvenciones	X	✓	X	X

Fuente: Periscope Fiscal y Legal. PwC.

CAPÍTULO 3. OBLIGACIÓN DE LA DOCUMENTACIÓN DESDE LA PERSPECTIVA INTERNA (LIS/RIS).

La necesidad de las sociedades por competir en mercados internacionales, el incremento de la lucha contra el fraude fiscal y la indiscutible urgencia de adaptar las normas al derecho comunitario son razones fundadas para proceder al estudio de estas nuevas obligaciones documentales desde una perspectiva interna, con el fin de conocer su impacto y tratamiento.

Las obligaciones documentales en relación con los precios de transferencia han sido objeto de análisis por el ordenamiento jurídico tributario español, y, en consecuencia, plasmadas tanto en la Ley como en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Además de ello, también se ha implementado en las diversas normativas forales, en el caso de Navarra ha sido incorporado en la Ley Foral del Impuesto sobre Sociedades, de la misma forma que los territorios forales lo han hecho a través de su respectivo Impuesto sobre Sociedades.

Este conjunto normativo de origen interno se configura en la mayoría de EEMM como una obligación documental, la cual se complementa con las herramientas vigentes para el intercambio de información y sus respectivos mecanismos sancionadores. Ello, nos lleva a poder afirmar que los preceptos en relación con el intercambio de información y las disposiciones sancionadoras se limitan a llevar a cabo un papel auxiliar o complementario en la consecución de los objetivos del informe país por país.

1. Aproximación a la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

La LIS en su máxima esencia está inspirada en los principios constitucionales de neutralidad, transparencia, igualdad, proporcionalidad, competitividad, suficiencia, coordinación internacional y sistematización. El cumplimiento de cada uno de estos principios nos aproxima al deseado y controvertido concepto denominado “armonización fiscal”. La lucha por alcanzar el citado concepto exige la creación de deberes y obligaciones que deben ser cumplidos por determinadas sociedades que se encuentren en el ámbito espacial de aplicación del impuesto.

De ahí que, esta normativa incorpore en su artículo 18.3 la obligación de documentación en relación con las operaciones vinculadas, cuyo precepto establece que las entidades que cumplan determinadas condiciones (las cuales, vendrán estipuladas reglamentariamente) deberán presentar documentación específica a la Administración tributaria. Esta obligación debe cumplirse teniendo en cuenta los principios mencionados recientemente, sin embargo, la ley hace hincapié e indica en el propio artículo dos de ellos; proporcionalidad y suficiencia.

Asimismo, la norma establece la posibilidad de cumplir con la obligación documental de una manera más simplificada y para ello, las entidades deben cumplir con un requisito cuantitativo, esto es, que tengan un INCN inferior a 45 millones. Ahora bien, no se trata de un requisito absoluto y exclusivo, ya que existen supuestos tasados en los que, a pesar de cumplir con el citado requisito, en ningún caso será posible presentar la documentación con un contenido más simplificado, algunos de estos supuestos son:

- Cuando las entidades realicen operaciones relacionadas con bienes inmuebles o activos intangibles.
- Cuando se realice una transmisión de negocio o transmisiones de valores o participaciones representativas de la participación en los fondos propios de cualquier entidad.

En este sentido, podríamos considerar que la LIS presenta dos tipos de regímenes en relación con las obligaciones documentales; el régimen general y el simplificado, los cuales, serán desarrollados y analizados en el correspondiente reglamento.

De la misma forma que permite un “contenido más simplificado” a las entidades que cumplan las condiciones mencionadas, también existen determinados supuestos y, así lo establece el presente artículo, en los que directamente exceptúa de la obligación de presentar documentación específica sobre las operaciones efectuadas, las cuales vienen establecidas reglamentariamente.

En síntesis. la LIS, como cualquier ley, emite regulaciones de carácter general, de modo que, nos ofrece una aproximación a los elementos objetivos, temporales y cuantitativos que se exigen a determinados sujetos en relación con las obligaciones documentales, ahora bien, no deja de ser una primera toma de contacto, dado que la normativa que implementa y desarrolla de una manera más exhaustiva el nacimiento del deber de información es el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en el cual, se establece la forma en la que se materializará el precepto legal.

2. Aproximación al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Esta figura en su Capítulo V introduce la obligación de información país por país, recogido en la presente como “instrumento que permita evaluar los riesgos en la política de precios de transferencia de un grupo mercantil, sin que en ningún caso dicho instrumento pueda servir de base a la Administración tributaria para realizar ajustes de precios”²³, encontrando también cobertura en el artículo 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

De modo que, el RIS es la normativa española que, en sentido estricto, fija los criterios para el nacimiento del deber de información. De modo que, el estudio que se va a realizar desde la perspectiva interna encuentra su razón de ser en los artículos 13 a 16 del RIS. Si bien es cierto que se centrará la atención especialmente en lo que en el apartado anterior hemos denominado “Régimen General”, esto es, artículos 13 y 14 del presente Reglamento, dado que es la piedra angular del informe país por país.

2.1 Régimen General: Artículo 13 y 14 RIS.

El artículo 13, en su apartado primero establece qué sujetos se encuentran obligados a recoger la información y documentación sobre entidades y operaciones vinculadas. A fin de extraer de manera adecuada los sujetos obligados es conveniente conocer la literalidad del primer apartado:

²³ <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-7771&p=20240131&tn=1#a13>

“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”²⁴.

En base a ello y con el objeto de sintetizar los diversos requisitos que aparecen expresados en el apartado primero de este artículo, consideramos que pueden resumirse en dos:

- La existencia de un grupo compuesto por dos o más entidades, residentes o establecidas en dos o más jurisdicciones a efectos del IS (o análogos).

De modo que, observamos como el primer requisito se limita a las “entidades”, siempre que cumplan el supuesto descrito en el apartado 1 y, en determinados casos, los EPs, que podrían considerarse como entidades en un sentido más amplio.

En este aspecto, es conveniente señalar que la OCDE en la que se basa el RIS, se refiere a este término como “entidad constitutiva”²⁵. El citado término permite

²⁴ <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-7771&p=20240131&tn=1#a13>

²⁵ Anexo III Capítulo V DPT: “Se entiende por entidad constitutiva de un grupo multinacional, (i) toda unidad de negocio diferenciada, que esté incluida en los estados financieros consolidados del grupo de empresas multinacionales a efectos de comunicación de información financiera, o que estaría incluida si se negociaran participaciones en el capital de dicha unidad de negocio del grupo de empresas multinacionales en un mercado público de valores; (ii) toda unidad de negocio que esté excluida de los estados financieros consolidados del grupo de empresas multinacionales únicamente por motivos de tamaño o importancia relativa; (iii) todo establecimiento permanente de cualquier unidad de negocio diferenciada del grupo de empresas multinacionales incluida en los inicios (i) o (ii) anteriores, siempre que la unidad de negocio elabore un estado financiero separado para dicho establecimiento permanente, a efectos de comunicación de la información financiera de regulación, de comunicación de información fiscal o de control de la gestión interna”.

identificar, no sólo a la entidad obligada a presentar el informe país por país, sino a aquellas que formen parte del grupo, y, por tanto, puedan condicionar el alcance de las operaciones realizadas y, por consiguiente, de la información que se debe presentar.

En el ordenamiento jurídico tributario español, cuando nos referimos al término entidad, por lo general, estamos diciendo que cuenta con personalidad jurídica separada y que actúa como un ente diferenciado, con salvedades en lo que se refiere al EP. Por lo que, a priori, y en base a la LIS, se entenderán entidades a efectos de la obligación documental todos aquellos reconocidos como contribuyentes del IS, concretamente se refiere al artículo 7, precepto que enumera diversas formas jurídicas.

- La residencia fiscal en España de la matriz última del grupo, o en su caso, de alguna de las filiales o Establecimientos Permanentes.

En cuanto a la residencia, es en el artículo 8.1 LIS el que fija un triple criterio para considerar residente en territorio español. Señala que, será residente en territorio nacional, toda entidad que:

- Se haya constituido conforme a la legislación española.
- Tenga su domicilio social en territorio español.
- Tenga su sede de dirección efectiva en territorio español.

Tal y como señala en varias ocasiones la Doctrina, el último criterio prevalece sobre los dos anteriores. Si bien es cierto que existen consultas emitidas por la DGT que no han resuelto en este sentido²⁶, pese a ello, la primacía de la sede de dirección efectiva se sigue mayoritariamente.

Es necesario recordar que las normas vigentes en España que fijan el criterio de sede de dirección efectiva son aplicación supranacional recogidas en los llamados

²⁶ Consultas DGT:

V0004-12, de 10 de enero de 2012.

V3879-15, de 4 de diciembre de 2015.

V2414-15, de 30 de julio de 2015.

convenios de doble imposición internacional, comúnmente conocidas como “reglas de desempate”.

Siguiendo el hilo conductor, continúa señalando que el informe país por país nace cuando se cumplen determinados requisitos de carácter subjetivo condicionados por razones de temporalidad y espacio. Esto es, los sujetos citados arriba tendrán obligación de presentar la información relativa a operaciones vinculadas siempre que se cumplan las siguientes circunstancias:

- Que no exista una obligación de información país por país en la jurisdicción de residencia de la entidad matriz.

- Que no exista un acuerdo de intercambio automático de información respecto a dicha información entre autoridades competentes, esto es, entre el país de residencia de la entidad matriz y el país en el que se efectúan las operaciones.

- Que, existiendo un acuerdo automático de información respecto a dicha información entre el país de residencia de la entidad matriz y el país en el que se efectúen las operaciones, se haya producido un incumplimiento sistemático del mismo y haya sido comunicado a las entidades dependientes o a los EPs situados en España.

En cualquier caso, además de estos requisitos, no debemos olvidar que existe un límite cuantitativo, recogido en el artículo 14 RIS, y, por tanto, se encuentran obligados aquellos que tengan un INCN consolidado igual o superior a 750 millones de euros.

Conocido el sujeto pasivo que debe cumplir con las obligaciones y los requisitos que deben cumplirse para que se lleve a término, el apartado dos del presente artículo hace hincapié en la valoración de las operaciones, las cuales, como se ha mencionado en varias ocasiones, debe realizarse a valor de mercado en base a la premisa de los principios de proporcionalidad y suficiencia. Por esa razón, es en este apartado donde se estipula la documentación específica que deben aportar para demostrar o justificar que el valor

declarado corresponde con el valor de mercado, lo que permite a la Administración comprobar si es cierto que ese valor cumple con el principio de libre competencia.

Ahora bien, existen supuestos tasados que, aun cumpliendo los requisitos mencionados en el apartado 1, no resulta de aplicación lo señalado en el apartado 2, esto es, no es necesario elaborar y recoger la información específica y ponerla a disposición de la Administración cuando nos encontramos ante los supuestos que se detallan como sigue:

- Operaciones realizadas entre empresas del mismo grupo de consolidación fiscal.
- Operaciones realizadas con los miembros de la entidad o con entidades que formen parte del mismo grupo de consolidación fiscal.
- Operaciones realizadas en el ámbito de determinadas ofertas públicas, tanto si son de venta como de adquisición de valores.
- Operaciones realizadas respecto a una misma entidad, siempre y cuando el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones no supere los 250.000 euros.

En nuestra normativa, para que se entienda cumplida esta obligación documental, los datos que deben aparecer reflejados en el citado informe son los siguientes:

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

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

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

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

e) Importe de la cifra de capital y otros resultados no distribuidos en la fecha de conclusión del período impositivo.

f) Plantilla media.

g) Activos materiales e inversiones inmobiliarias distintos de tesorería y derechos de crédito.

h) Lista de entidades residentes, incluyendo los establecimientos permanentes y actividades principales realizadas por cada una de ellas.

i) Otra información que se considere relevante y una explicación, en su caso, de los datos incluidos en la información”²⁷.

2.2 Régimen Simplificado

Tratado el régimen general, el artículo 18 LIS nos abre la puerta a poder adoptar un régimen simplificado. Este precepto determina que el régimen a adoptar dependerá del INCN. La documentación específica tendrá contenido simplificado cuando el INCN sea inferior a 45 millones de euros, por lo que, por contraposición, cuando el INCN sea igual o superior a 45 millones de euros el contribuyente deberá acudir al régimen general.

En este aspecto, es conveniente señalar que la determinación del INCN deberá efectuarse conforme al artículo 101 LIS, cuyo precepto señala dos supuestos diferenciados en los que podría existir cierta duda del importe,

²⁷ Artículo 14 RIS: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-7771&p=20240131&tn=1#a14>

- Para las entidades de nueva creación, el INCN será el correspondiente al primer período impositivo en el que se ejerza la actividad, ahora bien, en caso de que el período impositivo sea inferior al año para el cálculo del INCN tiene como límite el año.

- Para las entidades que formen parte de un grupo de sociedades, el INCN será el correspondiente al conjunto de entidades que forman parte de dicho grupo, independientemente del lugar de residencia de las entidades y de su tienen obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Ahora bien, el precepto que establece el régimen simplificado señala que existen determinadas operaciones a las que no les resulta de aplicación:

“1.º Las realizadas por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el desarrollo de una actividad económica, a la que resulte de aplicación el método de estimación objetiva con entidades en las que aquellos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tengan un porcentaje igual o superior al 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.

2.º Las operaciones de transmisión de negocios.

3.º Las operaciones de transmisión de valores o participaciones representativos de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidas a negociación en alguno de los mercados regulados de valores, o que estén admitidos a negociación en mercados regulados situados en países o territorios calificados como paraísos fiscales.

4.º Las operaciones sobre inmuebles.

5.º Las operaciones sobre activos intangibles”²⁸.

²⁸ Artículo 18.3 LIS: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328&p=20240627&tn=1#a18>

3 Impacto en el ordenamiento jurídico español.

España, como hemos visto, incorpora diversas acciones del plan BEPS en el ámbito nacional, entre las que destaca por su vinculación con el informe país por país, los precios de transferencia y la transparencia fiscal internacional haciendo hincapié en el intercambio automático de información.

La incorporación de estas acciones se realiza en base a las recomendaciones y propuestas que realiza la OCDE, teniéndolo como base o modelo a seguir. Ahora bien, es importante tener en cuenta que estas propuestas internacionales tienen carácter meramente informativo y no suponen una imposición jurídica para los Estados Miembros. De modo que, cada Estado adapta la acción internacional en función de las características, coherencia jurídica y elementos de su propio ordenamiento jurídico.

En nuestro caso, los términos que se utilizan para incorporar el informe país por país son semejantes a los que aparecen plasmados en el modelo de la OCDE. Sin embargo, es cierto que alguno de estos elementos no parecen lo suficientemente claros o coherentes con la definiciones facilitadas por la OCDE, o incluso, existe falta de definición en determinados conceptos. Por esta razón, constituye un elemento fundamental la jurisprudencia de los tribunales nacionales, así como, las consultas de la DGT en relación con las cláusulas antiabuso, los límites a la planificación fiscal agresiva, los contornos jurídicos en materia de precios de transferencia con especial mención a las operaciones vinculadas, entre otras.

El plan BEPS muestra como uno de los asuntos de mayor importancia las obligaciones documentales de operaciones vinculadas. De hecho, tanto es así que en el propio RIS el legislador también ha querido reflejar su preocupación acerca de este tema, “En el momento actual, resulta absolutamente esencial hacerse eco de las conclusiones que se vienen adoptando en el denominado Plan de acción «BEPS», esto es, el Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, que se elabora en el ámbito de la OCDE, y en concreto en relación con la acción 13 relativa a la

información y documentación de las entidades y operaciones vinculadas. Precisamente, en base a ello, se introduce como novedad la información país por país”²⁹.

En base a esta premisa, podemos afirmar que la legislación española se centra en combatir la erosión de base imponible y traslado de beneficios que plantea la OCDE haciendo hincapié en las obligaciones documentales, como novedad hemos visto que se orienta hacia una simplificación del contenido de estas obligaciones, reduciendo de esta forma las cargas administrativas a las pequeñas y medianas empresas. Ello, facilita a las empresas el cumplimiento de esta obligación y supone un avance en el camino a lograr la famosa transparencia fiscal (acción 3 del plan BEPS).

Al hilo de lo mencionado, España ha suscrito acuerdos en el marco de la normativa de cooperación administrativa e intercambio de información internacional, los cuales se han creado sobre la base del Convenio de Asistencia Mutua. A modo de interés, destacar que en nuestro ordenamiento jurídico los primeros intercambios automáticos de información tuvieron lugar en el año 2018 refiriéndose el ejercicio fiscal de 2016 a través de un acuerdo multilateral entre autoridades competentes, iniciativa de la OCDE para jurisdicciones que formaban parte de la organización.

De modo que, lo que se espera es que sean las Administraciones las que intercambien estos informes de manera automática a través de estos acuerdos, reforzando de esta forma la lucha contra la planificación fiscal y que no se trate simplemente de un aumento de la burocracia y de las cargas administrativas para las multinacionales.

España así lo hizo y fue este primer intercambio automático de información el que marcó un hito en este ámbito, logrando una mejora de la cooperación internacional, todo ello desde la incorporación del informe país por país, dado que ofrece una visión global y coordinada del comportamiento fiscal y financiero de los grupos.

²⁹ <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-7771&p=20240131&tn=1#a13>

4 Sanciones en caso de incumplimiento.

Desde la perspectiva de la Administración, el informe país por país debe ser entendido como un instrumento más a su servicio encaminado a la obtención de información específica sobre las operaciones vinculadas con los precios de transferencia para que los resultados de las operaciones vinculadas relacionadas con precios de transferencia se hallen en línea con la generación de valor. Por contraposición, desde la perspectiva del sujeto pasivo, el informe país por país debe ser entendido como una obligación de documentación más a cumplimentar.

Como toda obligación en el ámbito tributario, el informe país por país lleva aparejada la correspondiente sanción y/o infracción en caso de incumplimiento. En el ordenamiento jurídico español, a diferencia de lo que ocurre en la mayoría de las jurisdicciones que han incorporado el informe, no se ha implantado un régimen específico en caso de incumplimiento de esta obligación documental, por lo que, por falta de desarrollo normativo interno se debe recurrir al régimen de infracciones y sanciones previsto en la LGT para poder dar una respuesta a estos supuestos.

Si bien es cierto que la LIS, en su artículo 18, regula un régimen de infracciones y sanciones relativas a incumplimientos formales en materia de operaciones vinculadas relacionadas con precios de transferencia, éste no resulta aplicable dado que únicamente regula el incumplimiento los deberes documentales al que se refiere el citado artículo, y pese a que es más que los precios de transferencia se encuentran íntimamente relacionado con el informe país por país, se entendió que este último se configura como una declaración informativa como cualquier otra, debiendo por tanto, ostentar el mismo tratamiento en caso de incumplimiento, es por ello que se reconduce hacia la LGT como régimen aplicable.

La LGT clasifica las infracciones y sanciones de las declaraciones en función del carácter de la misma, esto es, si genera o no perjuicio económico a la Administración. Estos preceptos regulan fundamentalmente el régimen de sanciones de los deberes a los que se refiere el artículo 93 LGT, artículo que se asocia al informe país por país en el preámbulo del RIS, y, por ende, se considera que el deber de información se encuentra completamente fundamentado y descrito en el artículo expuesto. De modo que,

afirmamos que la imposición de sanciones del informe país por país debe ser examinada a la luz de los artículos 198 y 199 LGT³⁰.

CONCLUSIONES.

Tras el análisis efectuado nos encontramos en disposición de poder exponer las conclusiones alcanzadas con afán de claridad o síntesis, sin olvidar que las conclusiones no clausuran la investigación, todo lo contrario, deben ser vistas por el lector como un camino hacia nuevas vías de reflexión y profundización.

Exposición de ideas adquiridas:

1- Las prácticas fiscales perniciosas, tales como la evasión, la elusión y la planificación fiscal agresiva son figuras que han generado y generan una gran preocupación a nivel social, político y económico. En particular, han sido las multinacionales las que han hecho sonar la alarma de estas figuras al utilizar complejas estructuras de precios de transferencia, traslado de beneficios a otras jurisdicciones con una carga fiscal más reducida, préstamos entre filiales, entre otras. Si bien es cierto que estas estrategias fiscales llevadas a cabo por estos grupos no se consideran ilícitas, pero sí abusivas, dado que aprovechan las lagunas o diferencias que existen entre marcos normativos para generarse incentivos fiscales, y sí, generarse ellas mismas, porque no son incentivos que les resulten de aplicación en una operación ordinaria, sino que generan un escenario que no encuentra regulación en el sistema tributario para poder aprovechar esas ventajas fiscales.

-
- ³⁰ Artículo 198. Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones.
 - Artículo 199. Infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información.

Por lo que, la elusión fiscal plantea un importante desafío para el sistema tributario, es por ello que a partir del año 2016 se decidió entrar a valorar las citadas estrategias de planificación que efectúan las multinacionales.

- 2- El informe país por país es una medida de control introducida por la OCDE en el marco del proyecto BEPS que ha permitido identificar estos posibles “desajustes” en materia de beneficios fiscales; entre lo obtenido y lo realmente declarado por las multinacionales. Aparentemente, una medida de gran ayuda para que las autoridades fiscales cuenten con la información necesaria para, primero, conocer las prácticas fiscales, y seguidamente, acabar con ellas.
- 3- Producto de la expansión empresarial y la globalización existente, resulta indispensable contar con un sistema de asistencia mutua entre jurisdicciones, sistema ya implantado en diversos ámbitos jurídicos. En relación con ello, en el marco del informe país por país esta asistencia mutua ha sido posible por la incorporación del intercambio automático de información, mejorando la cooperación entre Administraciones, y, por ende, aproximándonos a la deseada armonización fiscal.

Resulta innegable que el informe país por país unido al intercambio automático de información han fortalecido a los responsables tributarios en la evaluación de los comportamientos fiscales de las multinacionales, logrando mitigar las prácticas fiscales perniciosas.

Sin embargo, a pesar de que existen diversas medidas significativas capaces de enfrentarse y/o reaccionar a estas prácticas, se cuestiona su capacidad de eliminarlas. La gran capacidad de adaptación que tienen las empresas hace que sea casi rotundamente improbable poder actuar de una manera anticipada ante estas prácticas. Podríamos incluso decir que se trata de un ideal teórico cuya realización práctica resulta muy compleja, ya que los fenómenos a los que se enfrentan los estados son tremendamente dinámicos, móviles y se encuentra en continua transformación y reestructuración, eso hace que sea el marco normativo el que se adapta a las nuevas situaciones fiscales y no al revés, lo que provoca que por razones obvias siempre se esté un paso por detrás.

Teniendo en cuenta que la posibilidad que tiene la Administración ante esto es una simple *reacción* a las prácticas que se vayan produciendo a lo largo de los años, nos podemos plantear: ¿Dónde está el límite? ¿Hasta dónde va a llegar la administración para enfrentarse a estas prácticas? ¿Es capaz de crear medidas invasivas con tal de combatirlas?

- 4- Al hilo de estas cuestiones, y teniendo como premisa la nueva exigencia de hacer público los datos contenidos en el informe se han ido planteando pequeños matices acerca de la vulneración o no de esta obligación documental como medida de control tributario.

La información sobre los grupos multinacionales ha dejado de ser una materia de interés exclusivo para las Administraciones para convertirse en un tema polémico y de gran relevancia social.

El hecho de tener que hacer público los mismos datos que aparecen en el informe país por país y que ya obran en poder de cualquier Estado con el que tenga vinculación ha provocado una reacción de preocupación en las empresas por diversos motivos, entre los que destacan:

- Aumento de las cargas administrativas, así como, los costos de cumplimiento y seguridad.
- Miedo a la exposición de datos que plasmen las estrategias comerciales y fiscales, dado que podría generar una desventaja competitiva frente al resto al ser aprovechada toda la información por sus competidores.
- Gestión de la reputación. Puede afectar a la reputación de la empresa y bloquear futuras inversiones por la exposición de las prácticas fiscales.
- Aumento de comprobaciones por error en la interpretación de los datos. La administración puede realizar una valoración de los datos de manera que cuestione prácticas fiscales y genere conflictos que supongan costos adicionales de litigio.

En síntesis, si nos centramos en la perspectiva de la Administración obtendremos una conclusión y si ponemos la atención en las empresas probablemente obtengamos otra conclusión, no muy dispares entre sí, pero con ciertos matices especialmente en el tema de publicación y divulgación de información.

Lo que sí es cierto y es indiscutible, cualquiera que sea la perspectiva que se adopte, es que el informe país por país en toda su esencia constituye un avance importante como herramienta que asegura una tributación más justa y un sistema tributario transparente, alineando la normativa tributaria con las prácticas fiscales abusivas que se emplean en la práctica.



BIBLIOGRAFÍA.

BAENA, J.F. *Medidas contra la evasión fiscal internacional: FATCA*, en Temas de actualidad en materia de Tributación Internacional, CHICO DE LA CAMARA, P. (Dir.) y SERRANO ACITORES, A. (Coord.), JEF, Madrid, 2017.

CORDÓN EZQUERRO (dir.), *Fiscalidad de los Precios de Transferencia (Operaciones Vinculadas)*, Madrid: CEF, 2016

CORONAS VALLE, D. *The fight against fraud and tax evasion in Europe and America: a view from both sides*, Universidad de Málaga, 2016.

CORRAL GUADAÑO, I. *Manual de Fiscalidad Internacional*. Instituto de Estudios Fiscales. Volumen I. 4ª Edición.

CORRAL GUADAÑO, I. *Manual de fiscalidad Internacional*. Volumen I, Madrid, 2016.

GARCÍA NOVOA, C., *Armonización y lucha contra la elusión tributaria en la Unión Europea*, Galicia, 2015. Volumen 10.

LOMBA BLASSCO, P. y POZUELO ANTONI, Fco., *Práctica Fiscal Internacional*, Madrid, 1996.

OCDE (2014), *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*.

OCDE (2017), *Guía sobre el uso apropiado de la información contenida en los informes país por país*.

OCDE. (2014). *El Proyecto BEPS y los Países En Desarrollo: De las Consultas A la Participación.*

SERRANO ANTÓN, F. *Fiscalidad Internacional.* Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid



WEBGRAFÍA.

Agencia Estatal de la Administración Tributaria. (2022, 23 mayo). *Declaración país por país de multinacionales con matriz española Country by Country (CBC)*. Declaración País Por País de Multinacionales Con Matriz Española Country By Country (CBC). Recuperado 2 de abril de 2024. https://www.ine.es/normativa/leyes/cse/proyecto_DeclaracionMultinacionales.pdf

Barrios, S. (2022, 26 enero). *Informe país por país: transparencia fiscal - KPMG Tendencias*. KPMG Tendencias. Recuperado 17 de abril de 2024. <https://www.tendencias.kpmg.es/2022/01/version-2-0-informe-pais-pais-transparencia-fiscal/>

BEPS Acciones 8-10. Alineamiento de precios de transferencia con la creación de valor. (2020, 8 abril). QCG TRANSFER PRICING PRACTICE. Recuperado 4 de mayo de 2024. <https://qcgpreciosdetransferencia.com/2019/07/16/acciones-8-10-alineamiento-de-precios-de-transferencia-con-la-creacion-de-valor/>

Bertrán, Ó., Bargalló, C., & De Conocimiento E Innovación, A. |. Á. (2024, 1 julio). Llega el country-by-country público en cuentas anuales. *Cuatrecasas*. Recuperado 4 de mayo de 2024. <https://www.cuatrecasas.com/es/spain/fiscalidad/art/cuentas-anuales-country-by-country-publico>

Consejo Superior de Estadística. (2022). *Dictamen sobre la operación estadística Declaración país por país de multinacionales con matriz española (Country byCountry,CBC)*. Recuperado 30 de junio de 2024. https://www.ine.es/normativa/leyes/cse/2023_DeclaracionPaisporPais.pdf

Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país, Acción 13 - Informe final 2015. (s. f.). Proyecto de la OCDE y del G-20 Sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios | OECD iLibrary. Recuperado 30 de junio de 2024. https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/documentacion-sobre-precios-de-transferencia-e-informe-pais-por-pais-accion-13-informe-final-2015_9789264267909-es

Elusión fiscal internacional: Un enfoque interpretativo al fallo «Molinos» - TAXLATAM. (s. f.). TAXLATAM. Recuperado 7 de julio de 2024. <https://taxlatam.com/noticias/elusion-fiscal-internacional-un-enfoque-interpretativo-al-fallo-molinos/>

Enagás. (s. f.). *Transparencia y responsabilidad fiscal - Fiscalidad - Enagás.* Enagás. Recuperado 8 de julio de 2024. <https://www.enagas.es/es/conocenos/quienes-somos/etica-integridad/transparencia-y-responsabilidad-fiscal/>

Hernández Vázquez, O., Justo Alonso, Á., & Agencia Estatal de la Administración Tributaria. (2010). Recuperado 8 de julio de 2024. *Precios de Transferencia. Precios de Transferencia.* https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/15_04.pdf

Hidalgo, I. (2024, 26 enero). *La nueva tributación mínima internacional y su implementación en España: perspectivas prácticas, retos y oportunidades para los grupos multinacionales.* Recuperado 15 de julio de 2024. https://www.ey.com/es_es/the-cfo-agenda/la-nueva-tributacion-minima-internacional-implantacion-espana

LexNavarra. (s. f.). Recuperado 21 de julio de 2024. <https://www.lexnavarra.navarra.es/detalle.asp?r=38361>

Orte, F. D., & Nieto, C. (2023, 2 octubre). España traspone la Directiva Europea que obliga a publicar la información país por país. *Periscopio Fiscal y Legal*. Recuperado 23 de julio de 2024. <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/espana-traspone-la-directiva-europea-que-obliga-a-publicar-la-informacion-pais-por-pais/#:~:text=La%20obligaci%C3%B3n%20de%20hacer%20p%C3%ABlica,l%C3%ADmite%20previsto%20en%20la%20Directiva>.

Serrano Antón, F., Profesor Titulado de Derecho Financiero y Tributario. Catedrático Acreditado. Universidad Complutense de Madrid. (2015, octubre). *La influencia del plan de acción BEPS en la tributación española*. CEF. Recuperado 23 de julio de 2024. <https://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Doctrinas/ArchivoDoctrina84.pdf>



ANEXO.

1. RESPUESTA A CUESTIONES PARA ASEGURAR EL USO APROPIADO EN EL INFORME PAÍS POR PAÍS.

GUÍA – MANUAL PARA LA IMPLEMENTACIÓN EFECTIVA, OCDE 2017.
<https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/cbcr/informes-pais-por-pais-manual-para-la-implementacion-efectiva.pdf>

¿Las autoridades fiscales cuentan con una política clara y por escrito sobre el uso de los informes país por país? ¿Incluye esta política una orientación o capacitación al personal sobre uso apropiado?

“151. La autoridad fiscal de una jurisdicción debe contar con una política escrita que establezca claramente que la información contenida en los informes país por país solo se debe utilizar para propósitos apropiados e incluir una descripción de lo que se entiende por “uso apropiado”. Esta política se puede presentar en un documento normativo separado o, por ejemplo, añadirse a las orientaciones existentes sobre el uso de la documentación relativa a los precios de transferencia”.

“152. Para ayudar al personal a comprender e interpretar esta política, las autoridades fiscales deberían considerar la posibilidad de incluir explicaciones y ejemplos más detallados sobre lo que se consideraría “uso apropiado” y/o lo que no se consideraría apropiado. La política también puede incluir una guía sobre lo que el personal debe hacer si tiene dudas sobre el uso apropiado o si sospecha que la información contenida en los informes país por país se ha usado inapropiadamente”.

“165. El informe sobre la Acción 13 incluye dos compromisos específicos relativos a las autoridades competentes de una jurisdicción con respecto al uso de la información contenida en los informes país por país.

- Si una administración fiscal ajusta los ingresos de un contribuyente utilizando una fórmula de reparto de ingresos basada en los datos de un informe

país por país, la autoridad competente de la jurisdicción reconocerá inmediatamente el ajuste en cualquier procedimiento de la autoridad competente pertinente.

- En la medida en que lo permita la legislación aplicable, la autoridad competente notificará inmediatamente a la Secretaría del Órgano de Coordinación (cuando se intercambié un informe país por país de conformidad con el AAC multilateral) o a la otra autoridad competente (cuando se intercambié un informe país por país de conformidad con los AAC bilaterales modelo) sobre cualquier caso de incumplimiento de la condición de uso apropiado, incluyendo cualquier acción correctiva, así como cualquier medida tomada con respecto al incumplimiento”.

- **¿Se comunica de manera eficaz esta política a todo el personal que tenga acceso a los informes país por país?**

“153. El personal de la autoridad fiscal que pueda tener acceso a los informes país por país en el curso de su trabajo debe tener conocimiento de las restricciones sobre el uso de la información contenida en tales informes en virtud de la legislación nacional y los compromisos con arreglo a los AACs dentro del alcance de estas restricciones. Esto se puede hacer, por ejemplo, incluyendo la política escrita de la autoridad fiscal en un manual que se proporcione al personal cuando acceda por primera vez a los informes país por país, pero que también esté disponible para todo el personal, así como en una página web pertinente en el sitio intranet de la autoridad fiscal. También se podría implementar un recordatorio de esta política cuando el personal acceda a copias electrónicas de los informes país por país. Esta política se debería traducir a todos los idiomas oficiales de la jurisdicción, y a otros idiomas comúnmente utilizados por los miembros del personal”.

“154. La eficacia de los controles para asegurar el conocimiento de esta política se puede mejorar proporcionando capacitación que ayude al personal a comprender el compromiso relativo al uso apropiado, incluidas las consecuencias del incumplimiento, que podría ser en forma de seminarios, materiales escritos o herramientas en línea. Esta capacitación podría ser exclusiva del tema de “uso apropiado” o incorporarse en una capacitación más amplia del personal. Por ejemplo, cuando los miembros del personal

reciban capacitación sobre el uso eficaz de la información contenida en los informes país por país para la evaluación de riesgos, se podría incluir una sección sobre el uso apropiado. Todas las autoridades fiscales deberían considerar el uso de herramientas de capacitación para asegurar que el personal entienda los límites en el uso de la información contenida en los informes país por país, pero esto es especialmente importante cuando los informes país por país se ponen a disposición del personal involucrado en actividades de cumplimiento tales como las auditorías fiscales ya que, en este caso, la posibilidad de uso inapropiado aumenta si el personal no conoce adecuadamente sus compromisos”.

“155. Las autoridades fiscales también pueden introducir recordatorios físicos de los límites en el uso de la información contenida en los informes país por país, por ejemplo mediante la aplicación de un sello u otra marca a cada página del informe país por país de un grupo y también a cualquier informe o análisis que se prepare utilizando la información contenida en los informes país por país. Se podrían aplicar “sellos digitales” similares a las versiones electrónicas de los informes y análisis país por país. Esto reduciría el riesgo de que la información contenida en los informes país por país se utilice accidentalmente de forma inadecuada, en caso de que un miembro del personal desconozca que un análisis se basa en la información extraída de un informe país por país.”

- **¿Existe un procedimiento de control sobre el uso de los informes país por país?**

“156. Las jurisdicciones pueden aplicar diferentes enfoques para asegurar que el personal reciba el respaldo necesario para el uso apropiado de la información contenida en los informes país por país, incluidas las medidas para controlar o supervisar el uso de los informes país por país y así minimizar el riesgo de uso inapropiado. En particular, estas pueden incluir medidas que restrinjan el acceso a los informes país por país y/o medidas que aseguren la demostración adecuada del uso apropiado. En muchos casos, esto se puede hacer a través de procesos ya implementados y no será necesario que las jurisdicciones introduzcan medidas adicionales específicas para los informes país por país”.

- **¿Existen medidas para restringir el acceso a los informes país por país al personal que no se encuentre en el curso del proceso?**

“157. Las autoridades fiscales aplican diferentes modelos para la evaluación del riesgo fiscal, incluidas estructuras centralizadas con un equipo dedicado a la evaluación de riesgos (que puede ser un equipo nacional único o varios equipos regionales) y estructuras descentralizadas en las que la evaluación de riesgos sea realizada por personal dentro del equipo de cumplimiento, incluidos auditores fiscales. En algunos casos, una autoridad fiscal puede operar ambos modelos en paralelo (por ejemplo, un proceso centralizado para los grupos más grandes de la jurisdicción y un proceso descentralizado para otros han avanzado hacia un proceso centralizado para el manejo de los informes país por país, pero siguen coexistiendo modelos diferentes. Las autoridades fiscales deberían considerar la posibilidad de introducir controles o de ampliar los controles existentes para asegurar que los informes país por país estén disponibles para el personal involucrado en actividades cubiertas por la condición de uso apropiado, pero restringiendo el acceso a otros funcionarios. También se pueden usar mecanismos para supervisar o registrar qué personal tiene acceso a información contenida en los informes país por país. Estas medidas variarán dependiendo del modelo de evaluación de riesgos adoptado por una autoridad fiscal”.

“159. Los controles que pueden ser apropiados para restringir y supervisar el acceso a la información contenida en los informes país por país variarán cuando el equipo de cumplimiento realice directamente las evaluaciones de riesgos. En los casos en que sólo algunos miembros de un equipo de cumplimiento estén involucrados en la evaluación de riesgos, la autoridad fiscal podría introducir medidas similares a las descritas anteriormente con respecto a un equipo centralizado de evaluación de riesgos (por ejemplo, uso de contraseñas y de seguridad física) para limitar el acceso al personal dedicado al sujeto. Sin embargo, cuando la totalidad o la mayor parte de un equipo de cumplimiento está involucrado en la evaluación de riesgos de un grupo, es improbable que estos controles garanticen que la información de los informes país por país se utiliza apropiadamente (aunque seguirían siendo relevantes para asegurar que esta información se mantenga confidencial). En este caso, una jurisdicción puede poner más énfasis en la supervisión del uso de la información contenida en los informes país por país y asegurar que este uso apropiado cuente con evidencia suficiente”.

- **¿Se aplica alguna otra medida para asegurar el uso apropiado de los informes país por país?**

“170. Se prevé que cuando una jurisdicción cuenta con medidas que le permitan responder afirmativamente a cada una de las preguntas 1 a 6, debería tener la tranquilidad de que tiene el marco legal y la infraestructura necesarios para asegurar que los informes país por país sean utilizados adecuadamente. Esto también debería permitir a la jurisdicción cumplir con los requisitos en el considerando de los modelos de AAC multilaterales y bilaterales que hacen referencia al uso apropiado y, en caso de utilizarse el AAC multilateral, permitir a su autoridad competente notificar a la secretaria del Órgano de Coordinación a este respecto. Sin embargo, las jurisdicciones pueden contar con medidas que no estén cubiertas por las preguntas anteriores, que podrían proporcionar una tranquilidad adicional. Cuando tales medidas sean eficaces para asegurar un uso apropiado, se podrán incorporar en futuras actualizaciones de esta guía”.

