



ÁREA DERECHO TRIBUTARIO.

OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN PAÍS POR PAÍS (COUNTRY BY COUNTRY REPORTING)

El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), aprobado mediante el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, incorpora algunas novedades respecto a la anterior normativa en lo referente a la regulación de las operaciones vinculadas.

En concreto, el RIS incorpora alguna de las recomendaciones 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 beneficios¹, que viene siendo objeto de estudio desde hace dos años en el ámbito de la OCDE.

Asimismo, la Unión Europea, en la misma línea aprobó, con fecha 25 de mayo de 2016, la Directiva del Consejo 2016/881 que modifica la Directiva 2011/16/EU en relación con el intercambio obligatorio de información en el ámbito tributario y que recoge la obligación para las empresas multinacionales de elaborar y presentar la información país por país cada año y para cada territorio fiscal en el que operen, con el objeto de garantizar que en toda la Unión se recopile la misma información y se facilite oportunamente a las Administraciones Tributarias.

En base a ello, se introduce la obligación de aportar la información país por país como un instrumento que permite evaluar los riesgos en la política de precios de transferencia de un grupo de entidades vinculadas y asegurar que la inspección tributaria pueda, de una forma eficaz, tener una foto global de la cadena de valor de las empresas, sin que en ningún caso dicho instrumento pueda servir de base a la Administración Tributaria para realizar ajustes de precios.

¹ En concreto, el nuevo RIS incorpora algunas de las recomendaciones de la acción 13 del plan de acción publicado por la OCDE en 2013.

1. Entrada en vigor de la nueva obligación

Tal y como recomienda la OCDE, esta información será exigible para los contribuyentes españoles para los **ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016**.

2. Plazo de presentación y modelo

Esta nueva obligación de información deberá ser completada en los **12 meses posteriores a la finalización del periodo impositivo** en un modelo aprobado específicamente a tal efecto por Orden del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

El período impositivo a tener en cuenta es el de la entidad dominante del grupo.

En la actualidad, el Ministerio está trabajando con un Proyecto de Orden que aprobará el nuevo modelo 231 de declaración de información país por país. Para mayor información al respecto, adjunto a la presente nota plantilla del modelo 231 que maneja el Ministerio en el texto del Proyecto de Orden, a la espera de la aprobación de la plantilla definitiva del citado formulario (ver Anexo I).

3. Obligados a suministrar la información país por país del grupo

Respecto los contribuyentes obligados a presentar esta documentación, el artículo 13 establece los siguientes:

- a) **Las entidades residentes en territorio español que tengan la condición de dominantes de un grupo**, definido de acuerdo con el artículo 18.2² de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades (en adelante, LIS) y que no sean al mismo tiempo dependientes de otra entidad residente o no residente, cuando el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de personas o entidades que formen parte del grupo, en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo, sea, al menos, de **750 millones de euros**.
- b) **Las entidades residentes en territorio español dependientes directa o indirectamente de una entidad no residente en territorio español** que al mismo tiempo no sea dependiente de otra, residente o no residente.
- c) Los **establecimientos permanentes** situados en territorio español de entidades no residentes.

² El artículo 18.2 de la LIS en su último párrafo establece que “existe grupo cuando una entidad dominante ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas”.

En los casos descritos en los apartados b) y c) anteriores las entidades o establecimientos permanentes tendrán obligación de presentar la información país por país, siempre que, asimismo, el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de personas o entidades que formen parte del grupo, en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo, sea, al menos, de **750 millones de euros**, y se produzca alguna de las siguientes circunstancias:

- Cuando hayan sido designadas por su entidad matriz no residente para elaborar dicha información.
- Cuando la dominante no residente no tenga obligación de presentar esta información en términos análogos a la prevista en la normativa española en su país o territorio de residencia fiscal. A pesar del literal de la norma, sería razonable que, en estos casos, si se designa a otra entidad dependiente no residente para proporcionar esta información, la entidad española no se vea obligada a facilitarla.
- Cuando la dominante de su grupo resida en un país con el que no existe un intercambio de información que incluya la información país por país.
- Cuando, incluso existiendo un acuerdo de intercambio de información respecto de dicha información con el país de residencia de la dominante, se haya producido un incumplimiento sistemático del mismo que haya sido comunicado por la Administración tributaria española a las entidades dependientes o a los establecimientos permanentes residentes en territorio español.

El Proyecto de Orden que aprobará el modelo 231, prevé una excepción a la obligación de presentar el informe país por país³ en el caso de que el grupo multinacional al que pertenece la entidad residente haya nombrado una **entidad matriz subrogada** y que esta haya presentado el Informe país por país a la Administración tributaria de su territorio de residencia, en el plazo previsto por la normativa española (esto es, dentro de los 12 meses siguientes a la finalización del período impositivo).

En caso de que la entidad matriz subrogada tenga su residencia fiscal en un territorio fuera de la Unión, ésta deberá cumplir las siguientes condiciones adicionales especificadas en el apartado 3 del artículo 2 del citado Proyecto de Orden:

- Que el territorio de residencia fiscal de la entidad matriz subrogada exija la presentación de informes país por país que se ajusten a los requisitos previstos en la normativa española.
- Que el territorio de residencia fiscal de la entidad matriz subrogada sea parte en un acuerdo cualificado entre autoridades competentes del cual sea parte el Estado

³ Dicha excepción había sido prevista por el Consejo de la Unión Europea en su Directiva 2016/881, de 25 de mayo de 2016. Sin embargo, no se encuentra reflejada en el texto de los art. 13 y 14 del RIS.

miembro en la fecha especificada en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, para la presentación del informe país por país correspondiente al ejercicio fiscal a efectos de comunicación de información.

- Que el territorio de residencia fiscal de la entidad matriz subrogada no haya notificado al Estado miembro una omisión sistemática.
- Que el territorio de residencia fiscal de la entidad matriz subrogada haya sido informado, a más tardar el último día del ejercicio fiscal, a efectos de comunicación de información de dicho grupo de empresas multinacionales, por la entidad constitutiva residente a efectos fiscales en su territorio, de que es la entidad matriz subrogada.
- Que se haya enviado una notificación al Estado miembro en la que se notifique la identidad y la residencia fiscal de la entidad que comunica la información.

De esta manera, en la práctica, todas las entidades residentes en España y los establecimientos permanentes de entidades no residentes que pertenezcan a un grupo cuyo importe neto de la cifra de negocios sea superior a 750 millones de euros deberán asegurarse de si las entidades cabeceras de sus grupos deben elaborar esta documentación así como si en el país donde tengan su residencia cuenta con una cláusula de intercambio de información. Todo parece indicar que, si la entidad que presenta la información es residente en un país de la Unión Europea, la entidad española no deberá verificar que se cumple ninguna condición adicional para que aplique la excepción, salvo que presenta la información dentro del plazo de 12 meses desde la finalización del período impositivo.

Asimismo, cualquier entidad residente en territorio español que forme parte de un grupo obligado a presentar la información país por país deberá comunicar a la Administración tributaria la identificación y el país o territorio de residencia de la entidad obligada a elaborar esta información **antes de la finalización del período impositivo al que se refiera la información**. Esta comunicación deberá de efectuarse cada año antes de la finalización del período impositivo al que se refiera la información y deberá mencionar quién es el obligado que presenta y si lo hace en condición de entidad matriz, entidad filial obligada o entidad subrogada.

Por tanto, por la obligación de presentación correspondiente al ejercicio 2016, si la sociedad española cerrara su período impositivo a 31/12/2016, antes de dicha fecha deberá realizar la oportuna comunicación a la AEAT.

4. Contenido de la información país por país

El RIS detalla en el artículo 15 la información que debe incluir, de tal forma que la información país por país comprenderá, respecto del período impositivo de la entidad dominante, de forma agregada por cada país o jurisdicción:

- 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 (criterio de caja), 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 resultados no distribuidos existentes en la fecha de conclusión del período impositivo.
- f) Número de trabajadores.
- 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.

Además de toda esta información, tal y como hemos indicado en el punto anterior, cuando la entidad residente en territorio español forme parte de un grupo obligado a presentar la información país por país, ésta deberá suministrar también, la identificación y el país o territorio de residencia de la entidad obligada a elaborar esta información. Esta comunicación deberá de efectuarse cada año antes de la finalización del período impositivo al que se refiera la información.

5. Cuestiones prácticas

Lo cierto es que pueden surgir ciertas dudas respecto la cumplimentación práctica de esta nueva obligación. A continuación les indicamos algunas de las cuestiones prácticas que se pueden plantear en el cumplimiento de esta nueva obligación de información:

- a) Moneda de presentación de la información

Según el art. 14 del RIS, toda la información facilitada como consecuencia de esta nueva obligación deberá ser presentada en euros. Ello tiene sentido siempre y cuando quien presenta la información es un grupo de sociedades cuya moneda funcional es el

euro, pero si quien debe presentar esta información es una entidad española que pertenece a un grupo donde la dominante no tiene como moneda funcional el euro ni está obligada a facilitar la información país por país se puede imponer una carga adicional a los contribuyentes, así como pueden surgir dudas respecto el tipo de cambio a utilizar en estos casos.

b) Régimen sancionador

Se plantean dudas al respecto del régimen sancionador aparejado a esta nueva obligación, puesto que la obligación de proporcionar la información país por país prevista en el artículo 13 del nuevo RIS se establece de forma independiente a la obligación de documentar las operaciones vinculadas del artículo 18.2 de la Ley del IS (que se materializa en el documento de grupo y el documento del contribuyente).

c) Fuente de información

Ni el RIS ni el Proyecto de Orden del modelo 231 hacen referencia a la fuente de información que se debe utilizar para elaborar el informe país por país. A este respecto, las Directrices de la OCDE y la Directiva del Consejo de la UE establecen que la información se debe elaborar de una forma coherente utilizando la misma fuente de información todos los años.

Tal y como hemos indicado antes, pueden suscitarse muchas otras dudas respecto la cumplimentación de esta nueva obligación, sin embargo, esperamos que la mayoría de todas estas cuestiones prácticas puedan ser solventadas una vez dispongamos del texto definitivo de la Orden que aprueba el modelo 231.

Los criterios recogidos en este documento son opiniones personales de carácter general y no pueden ser utilizados en ningún caso particular sin el debido asesoramiento legal.

ANEXO I. PROYECTO DE MODELO 231

Identificación de la entidad presentadora

Denominación social	NIF
<input style="width: 95%;" type="text"/>	<input style="width: 95%;" type="text"/>
Código provincia	
<input style="width: 95%;" type="text"/>	
Condición por la que presenta el informe País por País:	
<input type="checkbox"/> Matriz <input type="checkbox"/> Entidad subrogada <input type="checkbox"/> Entidad constitutiva	

Identificación del grupo

Denominación o nombre del grupo multinacional	
<input style="width: 95%;" type="text"/>	
Denominación social de la entidad matriz	NIF a efectos fiscales de la entidad matriz
<input style="width: 95%;" type="text"/>	<input style="width: 95%;" type="text"/>
País en el que reside	
<input style="width: 95%;" type="text"/>	

Visión general del reparto de beneficios, impuestos y actividades económicas por jurisdicción fiscal (1)

Jurisdicción fiscal	Ingresos			Beneficios/(pérdidas) antes de impuesto sobre Sociedades	Impuesto sobre Sociedades ⁽¹⁾ pagado (crédito de caja)	Impuesto sobre Sociedades ⁽¹⁾ devengado Año en curso	Capital declarado	Resultados no distribuidos	Número de trabajadores	Activos tangibles distintos de tesorería o instrumentos equivalentes a tesorería
	Entidad no asociada	Entidad asociada	Total							

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

Lista de todas las Entidades Integrantes del grupo multinacional incluidas en cada agregación por jurisdicción fiscal (2)

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

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

Información adicional (3)

Incluir de manera sucinta la información o explicaciones adicionales que se consideren necesarias o que faciliten la comprensión de la información preceptivamente consignada en el informe país por país