



Directrices para la elaboración y presentación de informes país por país

ACCIÓN 13 BEPS

Actualización de diciembre 2019

Directrices para la elaboración y presentación de informes país por país: Acción 13 BEPS

Actualización de diciembre de 2019

Tanto este documento como cualquier mapa que se incluya en él no conllevan perjuicio alguno respecto al estatus o la soberanía de cualquier territorio, a la delimitación de fronteras y límites internacionales, ni al nombre de cualquier territorio, ciudad o área.

Por favor, cite esta publicación de la siguiente manera:

OCDE (2019): *Directrices para la elaboración y presentación de informes país por país – Acción 13 BEPS*, Ediciones OCDE, París.

www.oecd.org/tax/beps/directrices-para-la-elaboracion-y-presentacion-de-informes-pais-por-pais-accion-13-beps.pdf

© OCDE 2019

Usted puede copiar, descargar o imprimir los contenidos de la OCDE para su propio uso y puede incluir extractos de publicaciones, bases de datos y productos de multimedia en sus propios documentos, presentaciones, blogs, sitios web y materiales docentes, siempre y cuando se dé el adecuado reconocimiento a la fuente y al propietario del copyright. Toda solicitud para uso público o comercial y derechos de traducción deberá dirigirse a rights@oecd.org. Las solicitudes de permisos para fotocopiar partes de este material con fines comerciales o de uso público deben dirigirse al Copyright Clearance Center (CCC) en info@copyright.com o al Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) en contact@cfcopies.com.

Índice

I. Introducción	5
II. Cuestiones relativas a la definición de las partidas consignadas en la plantilla modelo del informe país por país	7
1. Definición de ingresos (abril de 2017 y septiembre de 2017)	7
2. Definición de entidades vinculadas (abril de 2017).....	8
3. Datos agregados o consolidados que deben consignarse por jurisdicción (julio de 2017)	9
4. Impuesto sobre sociedades <i>devengado</i> y <i>pagado</i> (septiembre de 2017)10	
5. Método del valor razonable (noviembre de 2017) (véase la pregunta nº 1 –Definición de ingresos)	11
6. Tratamiento de los resultados no distribuidos de signo negativo (noviembre de 2017) 12	
7. Tratamiento de los dividendos a efectos de «Beneficios (pérdidas) antes del impuesto sobre sociedades», «Impuesto sobre sociedades devengado - Año en curso» e «Impuesto sobre sociedades pagado (criterio de caja)» de la Tabla 1 (septiembre de 2018; actualizado en noviembre de 2019)	13
8. Acortar o redondear los importes consignados en la Tabla 1 (septiembre de 2018, noviembre de 2019)	15
III. Cuestiones relativas a las entidades cuya información debe incluirse en el informe país por país	17
1. Aplicación de la obligación de presentar IPP a los fondos de inversión (junio de 2016)	17
2. Aplicación de la obligación de presentar IPP a las sociedades personalistas (junio de 2016)	18
3. Principios/normas de contabilidad que permiten determinar la existencia de un grupo y la pertenencia al mismo (abril de 2017).....	19
4. Tratamiento de las participaciones mayoritarias (abril de 2017; actualizado en septiembre de 2018)	20
5. Tratamiento de una entidad perteneciente a y/o gestionada por varios grupos EMN no vinculados (julio de 2017).....	21
6. Disposición sobre la admisión a cotización en bolsa (noviembre de 2017, noviembre de 2019)	22
IV. Cuestiones relativas a la obligación de presentar el informe país por país 23	
1. Incidencia de las fluctuaciones cambiarias en el umbral de 750 millones de euros a partir del que es obligatorio presentar IPP (junio de 2016).....	23
2. Definición de ingresos totales consolidados del grupo (abril de 2017; actualización de noviembre de 2017 y febrero de 2018).....	24
3. Ejercicios contables de corta duración / ejercicios contables de larga duración (septiembre de 2017, noviembre de 2017, noviembre de 2019)	25
4. Información relativa a las fuentes de datos de la Tabla 3 (noviembre de 2019)	27
5. Errores comunes de los grupos multinacionales en la elaboración de los informes país por país (noviembre de 2019).....	28

V. Cuestiones relativas al mecanismo de intercambio de los informes país por país (intercambio de información, presentación sustitutiva y presentación local)..... 29

1. Posibilidades de presentación de IPP alternativas para grupos EMN («presentación sustitutiva por la sociedad matriz representante») (junio de 2016 y actualización de julio de 2017) 29
2. Obligaciones de notificación de los grupos EMN relativas a la presentación de IPP durante un período transitorio (diciembre de 2016)..... 31
3. Incumplimiento de las condiciones de confidencialidad, de coherencia y de uso apropiado y omisión sistemática (febrero de 2018)..... 32
4. Presentación local (noviembre de 2019; actualizado en diciembre de 2019) **(NUEVO)** 34
5. Presentación de una declaración unilateral en el marco del intercambio de informes país por país (noviembre de 2019)..... 37

VI. Cuestiones relativas a fusiones, adquisiciones y escisiones..... 39

1. Tratamiento de las fusiones, adquisiciones y escisiones (noviembre de 2017) 39
- 1.2 Tabla resumen de la interpretación en caso de fusiones, escisiones y adquisiciones (septiembre de 2018)..... 43

I. Introducción

Todos los países de la OCDE y del G20 se han comprometido a dar cumplimiento a la obligación de presentar informes país por país (IPP), tal y como se establece en el Informe de la Acción 13 del Proyecto BEPS titulado «Documentación sobre precios de transferencia e informes país por país». Atendiendo a las importantes ventajas potenciales derivadas de la presentación de IPP para las administraciones tributarias de cara a evaluar el elevado riesgo que en materia tributaria puede derivarse tanto de la utilización de los precios de transferencia como de otras prácticas de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés), otras tantas jurisdicciones (que, junto con los países miembros de la OCDE, integran el Marco Inclusivo), incluidos países en desarrollo, se han comprometido, asimismo, a elaborar y presentar IPP.

Las jurisdicciones concernidas se mostraron de acuerdo en la necesidad de otorgar máxima prioridad a la obligación de presentar IPP para poder hacer frente a los riesgos de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios, mientras que en el Informe de la Acción 13 se recomendaba presentar todo IPP referido a los ejercicios fiscales que comenzaran a partir del 1 de enero de 2016. Se han registrado rápidos avances para respetar los plazos, principalmente en lo concerniente a la adopción de marcos jurídicos nacionales y a la celebración de Acuerdos entre Autoridades Competentes (AAC) para el intercambio internacional de informes país por país (IPP). Por su parte, los grupos de empresas multinacionales (en lo sucesivo, «grupos EMN») han adoptado las medidas necesarias encaminadas a la presentación de IPP, siendo el diálogo entre los distintos gobiernos y empresas un aspecto fundamental para garantizar la implantación y el cumplimiento de la obligación de presentar IPP de manera uniforme y generalizada a nivel mundial, lo que contribuirá no sólo a preservar la igualdad de condiciones en el ámbito que nos ocupa, sino también a reforzar la certidumbre y seguridad jurídica de los contribuyentes y a facilitar la utilización de dichos IPP por parte de las administraciones tributarias en el desempeño de funciones como la evaluación de riesgos.

La OCDE se muestra partidaria de una implementación rápida, uniforme y generalizada de la obligación de presentar IPP. La OCDE se compromete a elaborar y publicar directrices y/o recomendaciones que den respuesta a toda duda interpretativa que pueda surgir y para cuya resolución se precise de pautas regladas comunes. Las directrices presentes en esta guía práctica tienen por objeto ayudar en este sentido.

Si bien algunas preguntas y respuestas se refieren a los artículos de la *Ley Modelo* que establece la obligación de presentar informes país por país recogida en el Informe de la Acción 13, ello no significa que la legislación interna de los países concernidos deba reflejar o recoger textualmente las disposiciones de la referida *Ley Modelo*. Como se indica en el párrafo 61 del Informe de la Acción 13, «[l]as jurisdicciones podrán adaptar esta *Ley Modelo* a sus propios sistemas jurídicos, cuando sea necesario modificar su legislación en vigor». No obstante, el marco jurídico interno de los distintos países debe ser compatible y adecuarse al contenido sustantivo de la *Ley Modelo*.

II. Cuestiones relativas a la definición de las partidas consignadas en la plantilla modelo del informe país por país

1. Definición de ingresos (abril de 2017 y septiembre de 2017)

1.1 ¿Han de consignarse los ingresos y beneficios extraordinarios procedentes de actividades de inversión bajo el epígrafe «Ingresos» del IPP?

Los ingresos y beneficios extraordinarios procedentes de actividades de inversión han de consignarse bajo el epígrafe «Ingresos».

1.2 En los casos en que se utilizan los estados financieros como fuente de información para cumplimentar la plantilla modelo del IPP, ¿qué datos allí presentes han de consignarse como ingresos en la Tabla 1? (véase la pregunta nº 5 sobre el método del valor razonable)

Todos los ingresos, beneficios, rentas u otras entradas reflejadas en los estados financieros elaborados con arreglo a las normas de contabilidad pertinentes por lo que respecta a beneficios y pérdidas, tales como la cuenta de resultados o la cuenta de pérdidas y ganancias, han de consignarse como ingresos en la Tabla 1. Si, por ejemplo, la cuenta de resultados elaborada con arreglo a las normas de contabilidad pertinentes refleja los ingresos por ventas, ganancias patrimoniales netas por la venta o cesión de activos, plusvalías latentes, intereses percibidos e ingresos extraordinarios, deberán sumarse los importes correspondientes a tales conceptos reflejados en la cuenta de resultados y habrán de consignarse como *ingresos* en la Tabla 1. Los ingresos/ganancias totales, las revalorizaciones y/o las plusvalías latentes reflejadas en los activos netos y en la rúbrica de patrimonio neto de los estados financieros no deberán consignarse como *ingresos* en la Tabla 1. No es necesario realizar ajuste o corrección algunos del importe neto de las partidas de ingresos que figuran en la cuenta de resultados.

Los miembros del Marco Inclusivo deberán implementar las directrices antes mencionadas a la mayor brevedad posible, teniendo en cuenta las particularidades de la región y sus circunstancias específicas. Puede que los grupos EMN necesiten algún tiempo para poder hacer introspección de las directrices aquí mencionadas, de ahí que las jurisdicciones puedan, por consiguiente, concederles una cierta flexibilidad durante un breve período transitorio.

2. Definición de entidades vinculadas (abril de 2017)

2.1 ¿Qué entidades tienen la consideración de vinculadas a efectos de la declaración de los ingresos imputables a las entidades vinculadas?

Para cumplimentar la tercera columna de la Tabla 1 del IPP, debe entenderse que son entidades vinculadas, definidas como «empresas asociadas» en el Informe de la Acción 13, las entidades integrantes enumeradas en la Tabla 2 del IPP.

3. Datos agregados o consolidados que deben consignarse por jurisdicción (julio de 2017)

3.1 Si concurren varias entidades integrantes en una jurisdicción, ¿deben consignarse los datos agregados o bien han de ser los datos declarados relativos a esa jurisdicción datos consolidados que descartan o ignoran las operaciones intrajurisdiccionales entre las entidades integrantes situadas en esa jurisdicción?

El Informe de la Acción 13 y la *Ley Modelo* establecen que los IPP deben contener los datos agregados de cada jurisdicción. En consecuencia, los datos deben reportarse de manera agregada, con independencia del carácter transfronterizo o intrajurisdiccional de dichas operaciones, ya se trate de entidades vinculadas o no vinculadas. Las presentes directrices revisten una especial relevancia para cumplimentar las columnas en las que han de consignarse los ingresos de entidades vinculadas y los ingresos totales. Por otra parte, los grupos EMN pueden cumplimentar el espacio disponible en la Tabla 3 para aportar la información o explicaciones adicionales que consideren necesarias o que faciliten.

Si la jurisdicción en que se encuentra situada la sociedad matriz última aplica un régimen fiscal a los grupos de empresas en virtud del que deben declararse los datos consolidados a efectos fiscales, y en el caso de que la consolidación excluya o no tenga en cuenta las operaciones intragrupo a nivel de partidas individuales, dicha jurisdicción podrá permitir a los contribuyentes cumplimentar el IPP con datos consolidados a nivel jurisdiccional, a condición de que se consignen o declaren los datos consolidados por cada jurisdicción en la Tabla 1 del IPP y de que la consolidación se utilice sistemáticamente en los años posteriores. Los contribuyentes que se decanten por la opción anterior deberán añadir el texto siguiente en la Tabla 3 (o su traducción en el idioma que corresponda): «Los datos consignados en la Tabla 1 del presente informe se remiten a datos consolidados a nivel jurisdiccional», debiendo especificar asimismo en qué columnas de la Tabla 1 los datos consolidados difieren respecto de lo que serían los datos agregados, de haberse consignado estos últimos.

Los miembros del Marco Inclusivo deberán implementar las referidas directrices (consignando únicamente los datos agregados, hecha salvedad de la excepción antes descrita) a la mayor brevedad posible, teniendo en cuenta las particularidades de la región y sus circunstancias específicas. Puede que los grupos EMN necesiten algún tiempo para realizar los ajustes necesarios, por ejemplo, en situaciones en las que se hubieran hecho públicas previamente directrices que contemplen la declaración de datos consolidados concernientes a operaciones intrajurisdiccionales, en cuyo caso las jurisdicciones podrán, por consiguiente, concederles una cierta flexibilidad durante un breve período transitorio (es decir, para los ejercicios fiscales que den comienzo en 2016). Los contribuyentes que comuniquen datos consolidados en virtud de este mecanismo transitorio deben consignar la misma información en la Tabla 3, como se describe en el párrafo anterior.

4. Impuesto sobre sociedades *devengado y pagado* (septiembre de 2017)

4.1 En los casos en que el impuesto sobre sociedades referido a un determinado período impositivo se haya pagado por adelantado (p.ej. liquidaciones a cuenta del impuesto sobre sociedades del año en curso atendiendo a un cálculo estimado), ¿debe vincularse el importe consignado en la columna «Impuesto sobre sociedades devengado - Año en curso» al que aparece en la columna «Impuesto sobre sociedades satisfecho (criterio de caja)» de la Tabla 1?

La cuantía del *Impuesto sobre sociedades devengado – Año en curso* se obtiene sumando los gastos fiscales devengados por los beneficios o pérdidas sujetos a gravamen obtenidos o soportados, respectivamente, durante el ejercicio fiscal de presentación de información de todas las entidades integrantes residentes, a efectos fiscales, en la jurisdicción fiscal de que se trate, con independencia de que se haya pagado o no el impuesto correspondiente (p.ej. mediante una liquidación o pago a cuenta del impuesto sobre sociedades).

La cuantía del *Impuesto sobre sociedades pagado (criterio de caja)* responde al importe de los impuestos efectivamente satisfechos o pagados durante el ejercicio fiscal de presentación de información, debiendo no solamente incluirse, por tanto, los pagos anticipados efectuados para satisfacer las obligaciones fiscales del período impositivo de referencia, sino también aquellos otros relativos al período o períodos impositivos anteriores (p.ej. pago de la deuda tributaria por impuesto sobre sociedades devengado en relación con el período o períodos impositivos anteriores, incluidos los pagos asociados a revisiones de las liquidaciones de ejercicios anteriores), sin importar si el pago de tales obligaciones tributarias se efectuó manifestando oposición y formulando una posterior reclamación. Los importes relativos al *Impuesto sobre sociedades devengado – Año en curso* y al *Impuesto sobre sociedades satisfecho (criterio de caja)* deben consignarse de forma separada.

4.2 En el supuesto de que se proceda al reembolso o devolución de los impuestos pagados indebidamente con carácter previo, ¿cómo debe reflejarse dicha devolución de impuestos a efectos de la Tabla 1?

Por lo general, todo reembolso o devolución del impuesto sobre sociedades debe reflejarse en la columna «Impuesto sobre sociedades pagado (criterio de caja)» con referencia al ejercicio fiscal de presentación de información en el que se recibe el reembolso, pudiendo permitirse una excepción en el caso de recibir dicha devolución el tratamiento y/o consideración de ingreso del grupo EMN con arreglo a la norma contable aplicable o en función de la fuente de datos utilizada para cumplimentar la Tabla 1. En tal caso, los contribuyentes deben hacer constar el texto siguiente en la Tabla 3: «Los importes en concepto de devolución de impuestos aparecen consignados bajo el epígrafe *Ingresos* y no en la columna *Impuesto sobre sociedades pagado (criterio de caja)*».

Los miembros del Marco Inclusivo deberán implementar las directrices anteriores a la mayor brevedad posible, teniendo en cuenta las particularidades de la región y sus circunstancias específicas. Puede que tanto las jurisdicciones como los grupos EMN necesiten algún tiempo para hacer introspección de las directrices aquí presentes, de ahí que las jurisdicciones puedan, por consiguiente, concederles una cierta flexibilidad durante un breve período transitorio, durante el que se insta a los contribuyentes a incluir voluntariamente en la Tabla 3, si procede, el texto siguiente: «Los importes en concepto de devolución de impuestos aparecen consignados bajo el epígrafe *Ingresos* y no en la columna *Impuesto sobre sociedades pagado (criterio de caja)*».

5. Método del valor razonable (noviembre de 2017) (véase la pregunta nº 1 – Definición de ingresos)

5.1 En el supuesto de que los estados financieros se hayan elaborado utilizando el método del valor razonable como fuente de datos, ¿pueden los importes declarados como ingresos y beneficios en dichos estados financieros consignarse igualmente como ingresos y beneficios en el IPP sin necesidad de otros ajustes?

Sí, el importe de los ingresos y de los beneficios calculado de acuerdo con el método del valor razonable y consignado en los estados financieros puede consignarse en el IPP sin más ajustes.

6. Tratamiento de los resultados no distribuidos de signo negativo (noviembre de 2017)

6.1 Si una entidad integrante declara unos resultados no distribuidos de signo negativo en sus estados financieros, ¿debe consignarse dicho importe negativo en la columna «Resultados no distribuidos» de la Tabla 1? Si existen dos o más entidades integrantes en una jurisdicción, ¿deberá compensarse el importe negativo consignado por una de las entidades integrantes con los beneficios de la otra entidad o de las restantes entidades integrantes por jurisdicción en la Tabla 1?

Los resultados no distribuidos de signo negativo deben consignarse en la Tabla 1 sin modificaciones. Cuando concurren dos o más entidades integrantes en una misma jurisdicción, los eventuales resultados no distribuidos de signo negativo deberán compensarse con aquellos otros resultados no distribuidos de signo positivo. En tal caso, los contribuyentes deben hacer constar el texto siguiente en la Tabla 3: «Los resultados no distribuidos engloban los importes de signo negativo para la jurisdicción [*espacio reservado al nombre de la jurisdicción de que se trate*]». Se insta a los miembros del Marco Inclusivo a obligar a sus respectivos contribuyentes a comunicar dicha información en la Tabla 3 lo antes posible, atendiendo a las particularidades de la región y a sus circunstancias específicas.

7. Tratamiento de los dividendos a efectos de «Beneficios (pérdidas) antes del impuesto sobre sociedades», «Impuesto sobre sociedades devengado - Año en curso» e «Impuesto sobre sociedades pagado (criterio de caja)» de la Tabla 1 (septiembre de 2018; actualizado en noviembre de 2019)

7.1 ¿Los beneficios (pérdidas) antes del impuesto sobre sociedades de la Tabla 1 incluyen pagos recibidos de otras entidades integrantes que sean tratados como dividendos en la jurisdicción fiscal del contribuyente?¹

Aunque el Informe de la Acción 13 del proyecto BEPS explica que los dividendos procedentes de otras entidades integrantes se excluyen de «Ingresos» al rellenar la Tabla 1 del IPP, no señala si los dividendos procedentes de otras entidades integrantes se excluyen o no de «Beneficios (pérdidas) antes del impuesto sobre sociedades». Ante la falta de directrices o recomendaciones específicas sobre esta cuestión, las jurisdicciones y las empresas multinacionales han adoptado diferentes métodos. Esta falta de congruencia plantea un desafío a las administraciones tributarias sobre cómo utilizar la información de los informes país por país para llevar a cabo la evaluación con carácter global de los riesgos asociados a los precios de transferencia y a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, así como con fines de análisis estadístico y económico.

Estas directrices explican que, al igual que con «Ingresos», de los «Beneficios (pérdidas) antes del impuesto sobre sociedades» se excluyen los pagos recibidos de otras entidades integrantes que reciben el tratamiento de dividendos en la jurisdicción fiscal del contribuyente. Estas directrices se aplican a todos los ejercicios fiscales de presentación de información de los grupos multinacionales a partir del 1 de enero de 2020.² Se insta a los miembros del Marco Inclusivo a aplicar estas directrices a los ejercicios fiscales de presentación de información anteriores, siempre que sea posible, y tener en cuenta las circunstancias concretas internas. En caso de que un miembro del Marco Inclusivo no aplique estas directrices en los ejercicios fiscales de presentación de información anteriores, este debería, en la medida de lo posible, permitir a las entidades residentes que presentan los informes país por país aplicar estas directrices de forma voluntaria.

En caso de que las normas de contabilidad vigentes exijan o permitan a una entidad integrante incluir en el beneficio antes de impuestos a los efectos de presentar la información financiera una cuantía que suponga la totalidad o parte del beneficio de otra entidad integrante, esta cuantía debe tratarse igual que los dividendos procedentes de otras entidades integrantes y excluirla de «Ingresos» y «Beneficios (pérdidas) antes del impuesto sobre sociedades».³

Respecto a los ejercicios fiscales a efectos de presentación de información anteriores al momento en que estas directrices surtan efecto, se insta a los miembros del Marco Inclusivo a exigir a las entidades residentes que elaboran los informes país por país a consignar en la Tabla 3 si los pagos recibidos de otras entidades integrantes que reciben el tratamiento de dividendos en la jurisdicción del contribuyente y/o de cuantías que suponen la totalidad o parte del beneficio de otra entidad integrante están incluidos en «Beneficios (pérdidas) antes del impuesto sobre sociedades» y, en caso afirmativo, los importes incluidos y en qué jurisdicciones. Cuando no se exija dicha información, se insta a los grupos multinacionales a consignar esta información de forma voluntaria.

1. Esto sustituye las directrices previas publicadas en septiembre de 2018.
2. Cuando un determinado proceso legislativo interno u otras circunstancias concretas de una jurisdicción impliquen que no se puedan realizar los ajustes necesarios para aplicar estas directrices a partir de enero de 2020, deberán adoptarse medidas para aplicar las directrices a la mayor brevedad posible, teniendo en cuenta estas circunstancias.
3. Este párrafo no se aplica cuando la entidad integrante incluye en el beneficio antes de impuestos a los efectos de presentar la información financiera una cuantía que suponga la totalidad o parte del beneficio de otra entidad integrante que sea transparente a efectos fiscales.

7.2 ¿Debería reflejarse el impuesto sobre sociedades devengado/pagado sobre dichos dividendos en las columnas «Impuesto sobre sociedades pagado (criterio de caja)» y/o «Impuesto sobre sociedades devengado - Año en curso»?

Cuando los dividendos procedentes de otras entidades integrantes se incluyen en «Beneficios (pérdidas) antes del impuesto sobre sociedades» de la Tabla 1, cualquier impuesto sobre sociedades devengado o pagado sobre esos dividendos debe consignarse en la columna o columnas pertinentes. Por coherencia, estas columnas no deben incluir información relativa al impuesto sobre sociedades devengado o pagado relativo a dividendos procedentes de entidades integrantes que no estén incluidas en «Beneficios (pérdidas) antes del impuesto sobre sociedades».

8. Acortar o redondear los importes consignados en la Tabla 1 (septiembre de 2018, noviembre de 2019)

8.1 Al cumplimentar la Tabla 1, ¿es aceptable acortar los importes consignados? Es decir, aproximar los importes al millar más cercano, por ejemplo, que la cifra 123 456 789 se declare como 123 457.

El informe y las directrices publicadas sobre la Acción 13 no prevén la posibilidad de acortar los importes de la Tabla 1. Los importes de la Tabla 1 deben consignarse íntegros y completos (es decir, si el importe es 123 456 789 debe consignarse 123 456 789, sin acortarlo, por ejemplo, a 123 457).

8.2 ¿Está permitido que una empresa multinacional declare los importes redondeados en la Tabla 1 de su informe país por país?

El informe sobre la Acción 13 de BEPS no contiene ninguna directriz sobre la posibilidad de redondear las cantidades que han de consignarse en la Tabla 1, salvo con relación al número de trabajadores (donde se permite un redondeo o aproximación razonable, siempre que con ello no se distorsione sustancialmente la distribución del personal en las jurisdicciones fiscales). Por tanto, la jurisdicción de residencia de la sociedad matriz última de un grupo multinacional no está obligada a aceptar el redondeo de los importes financieros que se consignan en la Tabla 1. Sin embargo, la referida jurisdicción podrá aceptar un redondeo razonable y, cuando la jurisdicción de residencia de la sociedad matriz última lo acepte, se considerará que los informes país por país que se hayan elaborado de acuerdo con este criterio serán acorde al estándar mínimo.

Cada jurisdicción determinará el nivel de redondeo que considera razonable, teniendo en cuenta factores que reflejen el valor nominal relativo de su unidad monetaria. No obstante, no se considerará que el redondeo es razonable cuando este pueda distorsionar sustancialmente los datos consignados en la Tabla 1. A título orientativo, probablemente se considere razonable redondear los datos financieros al millar de euros o dólares o al millón de yenes más cercano. En cualquier caso, los importes deben consignarse en números completos, incluyendo todos los ceros, sin acortarlos.

Se vigilará el uso de importes redondeados y el efecto que estos tienen en la utilidad de la información de los informes país por país, de modo que estas directrices podrán actualizarse a la luz del resultado de dicho seguimiento.

III. Cuestiones relativas a las entidades cuya información debe incluirse en el informe país por país

1. Aplicación de la obligación de presentar IPP a los fondos de inversión (junio de 2016)

1.1 ¿Les resultan aplicables a los fondos de inversión las normas que establecen la obligación de presentar IPP?

Como se indica en el párrafo 55 del Informe de la Acción 13, no se establece exención general alguna para los fondos de inversión. Por consiguiente, el método para determinar si nos encontramos ante un grupo EMN consiste en remitirnos a las normas de consolidación contable. A título ejemplificativo, si las normas de contabilidad establecen que no se puede consolidar el resultado de las entidades participadas con el de las entidades de inversión (concretamente debido a que es preferible que las cuentas consolidadas de una entidad de inversión muestren el valor razonable de su participación a través de la cuenta de resultados), las entidades participadas no formarán entonces parte de un grupo o grupo EMN (conforme a la definición de la *Ley Modelo*) ni se les podrá considerar entidades integrantes de un grupo EMN. Este principio se aplica aun cuando la entidad de inversión ostente una participación mayoritaria en la entidad participada.

Del mismo modo, si las normas de contabilidad prevén que se puede consolidar el resultado de una filial con el de una entidad de inversión, como en el caso de que dicha filial preste servicios relacionados con las actividades de inversión desarrolladas por la entidad de inversión, la filial formará entonces parte del grupo y tendrá la consideración de entidad integrante del grupo EMN (en caso de existir).

Es igualmente posible que una sociedad, cuya titularidad pertenezca a un fondo de inversión, ejerza el control de otras entidades hasta el punto de constituir, junto con esas otras entidades, un grupo EMN. En este caso, y si el grupo EMN supera el umbral de ingresos aplicable, dicho grupo EMN estará obligado a presentar un IPP.

2. Aplicación de la obligación de presentar IPP a las sociedades personalistas (junio de 2016)

2.1 ¿Cómo han de reflejarse en los IPP las sociedades personalistas que son transparentes a efectos fiscales y que, por tanto, carecen de residencia fiscal alguna? ¿Qué tratamiento ha de darse a una sociedad personalista que constituya una entidad híbrida inversa y transparente a efectos fiscales en su jurisdicción de constitución, si bien la jurisdicción en la que se halla establecido uno de sus socios la considera residente fiscal de su jurisdicción de constitución?

El método para determinar si nos encontramos ante un grupo EMN consiste en remitirnos a las normas de consolidación contable. Si dichas normas de consolidación contable le resultan aplicables a una sociedad personalista, podría tratarse de una entidad integrante de un grupo EMN sujeto a la obligación de presentar IPP.

A la hora de cumplimentar el IPP, los activos de una determinada sociedad personalista, en el supuesto de que ésta carezca de residencia fiscal, deberán consignarse en la fila correspondiente a las sociedades apátridas de la Tabla 1 del IPP en cuanto no le son imputables a un establecimiento permanente. Por su parte, todo socio que tenga la condición de entidad integrante del grupo EMN deberá declarar su porcentaje de participación en dicha sociedad personalista en la fila correspondiente a su jurisdicción de residencia fiscal de la Tabla 1 del IPP.

La Tabla 2 del IPP debe incluir una fila reservada a las sociedades apátridas y otra fila intermedia para cada una de esas sociedades, incluidas las sociedades personalistas que carecen de residencia fiscal, es decir, la notificación de información relativa a las sociedades apátridas deberá realizarse en los mismos términos y reflejar los datos que se comunican en relación con las entidades integrantes que sí tienen residencia fiscal. Si se trata de una sociedad personalista incluida en la categoría de sociedad apátrida, habrá que indicar la jurisdicción por cuyas normas se rige la creación/constitución de dicha sociedad en la columna «Jurisdicción fiscal de constitución u organización, si es distinta de la jurisdicción fiscal de residencia» de la Tabla 2.

Es recomendable que el grupo EMN en cuestión aporte, bajo el apartado del IPP que prevé la posibilidad de añadir información, datos o explicaciones adicionales acerca de la estructura de la sociedad personalista y de las sociedades apátridas. A modo de ejemplo, puede incluirse un comentario en el apartado «Información adicional» indicando que las «rentas apátridas» de una sociedad personalista deben declararse y someterse a gravamen en la jurisdicción en que se halle el socio.

Cuando la sociedad matriz última es una sociedad personalista sin residencia fiscal alguna, a la hora de determinar dónde está obligada dicha sociedad a presentar el IPP en su condición de matriz última, prevalecerá la jurisdicción con arreglo a cuyas normas tenga lugar la creación/constitución de la sociedad personalista en cuestión.

Al igual que cualquier otro establecimiento permanente, deberá hacerse constar el establecimiento permanente de una sociedad personalista en el IPP.

3. Principios/normas de contabilidad que permiten determinar la existencia de un grupo y la pertenencia al mismo (abril de 2017)

3.1 Con el fin de determinar la existencia de un «Grupo» y la pertenencia al mismo conforme a lo establecido en el apartado 1 del artículo 1 de la Ley Modelo que se recoge en el Informe de la Acción 13:

- a) *Si las participaciones en el capital social de la empresa concernida* están cotizadas en bolsa, ¿estará efectivamente sujeta esa empresa a las normas de contabilidad pertinentes a efectos de los estados financieros consolidados?*
- b) *Si, por el contrario, las participaciones en el capital social de la empresa concernida* no están cotizadas en bolsa, ¿es posible elegir las normas de contabilidad pertinentes de entre las opciones de la lista siguiente: i) los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) locales vigentes en la jurisdicción de la empresa presuntamente cotizada en bolsa, o ii) las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), a condición de que las normas o principios elegidos se apliquen con rigurosidad?*

***La expresión «empresa concernida» designa la que sería la sociedad matriz última, con arreglo al tenor literal del apartado 6 del artículo 1 de la Ley Modelo al que apunta el Informe de la Acción 13.**

El Informe de la Acción 13 no apunta a la utilización de ninguna norma de consolidación contable en concreto. A este respecto, se formulan las siguientes directrices:

- a) Si las participaciones en el capital de la empresa concernida, que representaría una sociedad matriz última a tenor de lo dispuesto en el apartado 6 del artículo 1 de la *Ley Modelo*, están cotizadas en bolsa, las jurisdicciones obligarán al Grupo a utilizar las normas de consolidación contable ya utilizadas por el Grupo.
- b) Si, por el contrario, las participaciones en el capital de la empresa concernida, que representaría una sociedad matriz última tal y como establece el apartado 6 del artículo 1 de la *Ley Modelo*, no están cotizadas en bolsa, las jurisdicciones podrán ofrecer al Grupo la posibilidad de optar bien por utilizar los PCGA locales de la jurisdicción de la sociedad matriz última (incluidos los PCGA vigentes en Estados Unidos, si las normas y reglamentos locales de la jurisdicción de la sociedad matriz última contemplan esta posibilidad), o bien las NIIF como principios/normas de contabilidad pertinentes y aplicables, siempre que el Grupo aplique esta opción sistemáticamente en los años posteriores y para todos aquellos aspectos del IPP que exijan la remisión a una norma/principio de contabilidad. No obstante, si la jurisdicción de residencia de la empresa que sería la sociedad matriz última establece la utilización preceptiva de una o varias normas de contabilidad específicas a las empresas cuyas participaciones están cotizadas en bolsa, deberán utilizarse estrictamente tales normas. Excepcionalmente, si las normas de consolidación de una jurisdicción establecen con carácter general que no se puede consolidar el resultado de las entidades participadas con el de las entidades de inversión, la jurisdicción puede obligar a aplicar las normas de consolidación de las NIIF con objeto de determinar la pertenencia a un Grupo. Deberá mencionarse toda excepción de este tipo con respecto a las normas de contabilidad utilizadas generalmente para elaborar el IPP de un determinado grupo EMN en la Tabla 3 del IPP concerniente al grupo multinacional en cuestión.

Las directrices presentes en esta guía práctica guardan relación con las obligaciones que una jurisdicción puede imponer a todo grupo cuya sociedad matriz última o sociedad matriz representante tienen su residencia fiscal en el territorio de dicha jurisdicción y que, a tales efectos, está obligado a presentar un IPP en la jurisdicción de que se trate.

4. Tratamiento de las participaciones mayoritarias (abril de 2017; actualizado en septiembre de 2018)

4.1 En el caso de que entidades no vinculadas (o independientes) ostenten la titularidad de participaciones minoritarias en una entidad integrante, ¿deberá incluirse en los ingresos consolidados del grupo del ejercicio precedente el 100% de los ingresos de la entidad integrante con el fin de aplicar el umbral de 750 millones de euros (o un importe equivalente a dicha cantidad en la moneda nacional a enero de 2015) con el fin de identificar a un Grupo multinacional excluido, o deberán prorratearse los ingresos? Adicionalmente, ¿deben consignarse en su totalidad (100%) los datos financieros de la entidad que han de figurar en el IPP o, por el contrario, deberían prorratearse?

En virtud de la condición según la que las normas de contabilidad vigentes en la jurisdicción en que se encuentre la sociedad matriz última exigen que los resultados de una entidad integrante, cuyas participaciones minoritarias sean de titularidad de entidades no vinculadas, se consoliden íntegramente, deberá consignarse el 100% de los ingresos de la entidad para aplicar el umbral de 750 millones de euros (o un importe equivalente a dicha cantidad en la moneda nacional a enero de 2015). En tal caso, los datos financieros de la entidad declarados en el IPP deberán representar la totalidad (100%) de los ingresos y no deberán prorratearse. Si, por el contrario, las normas de contabilidad pertinentes exigen una consolidación proporcional ante la existencia de participaciones minoritarias, la jurisdicción podrá permitir que los ingresos de la entidad se prorrateen a efectos de aplicar el umbral de 750 millones de euros, pudiendo permitir asimismo que se prorrateen los datos financieros incluidos en el IPP.

Cuando se prorratean los datos financieros de una entidad integrante, el número de trabajadores de dicha entidad también debe prorratearse. En este caso, el contribuyente deberá incluir la siguiente declaración en la Tabla 3 del IPP: «El número de trabajadores de la entidad integrante A (señalar cuál) en la jurisdicción X (señalar cuál) se ha prorrateado de acuerdo con los datos financieros prorrateados de A». Se insta a los miembros del Marco Inclusivo a obligar a sus respectivos contribuyentes a comunicar dicha información en la Tabla 3 lo antes posible, atendiendo a las particularidades de la región y a sus circunstancias específicas.

5. Tratamiento de una entidad perteneciente a y/o gestionada por varios grupos EMN no vinculados (julio de 2017)

5.1 Cuando el resultado de una entidad perteneciente a y/o gestionada por varios grupos EMN no vinculados (como, por ejemplo, una sociedad en comandita) se consolida con el reflejado en los estados financieros consolidados de varios de esos grupos, incluso en aplicación de una norma de consolidación proporcional, ¿se considera que dicha sociedad es una entidad integrante de esos grupos EMN no vinculados (esto es, deberá incluirse en la Tabla 2)? En caso afirmativo, de aplicársele a la entidad una norma de consolidación proporcional con arreglo a las normas de contabilidad pertinentes, ¿deberán incluirse en la Tabla 1 los datos prorrateados de la entidad y consignarse los ingresos de la entidad prorrateados a efectos de aplicar el umbral de 750 millones de euros?

El tratamiento de una entidad a efectos de la presentación del IPP debe alinearse al tratamiento desde el punto de vista contable. En el caso de una entidad perteneciente a y/o gestionada por varios grupos EMN no vinculados, el tratamiento de dicha entidad a efectos de la presentación del IPP deberá determinarse en función de las normas de contabilidad aplicables a cada uno de esos grupos por separado. Si las normas de contabilidad pertinentes exigen la consolidación del resultado de una entidad en los estados financieros consolidados de un grupo EMN, dicha entidad tendrá la consideración de entidad integrante de ese grupo en virtud del apartado 4 del artículo 1 de la *Ley Modelo*. Por consiguiente, los datos financieros de esa entidad deberán hacerse constar en el IPP del grupo EMN, principio que se aplica a las entidades incluidas en los estados financieros consolidados del grupo EMN según el método de consolidación íntegra o proporcional. Si las normas de contabilidad pertinentes no exigen la consolidación de la entidad en cuestión, ésta no tendrá la consideración de entidad integrante, de forma que los datos financieros de dicha entidad no se consignarán en el IPP. En definitiva, una entidad incluida en los estados financieros consolidados del grupo EMN con arreglo al método de participación no será una entidad integrante.

En los casos en que se aplique la consolidación proporcional a una entidad de un grupo EMN con motivo de la elaboración de sus estados financieros consolidados, las jurisdicciones concernidas podrán permitir que se tenga en cuenta una parte proporcional de los ingresos totales de la entidad a efectos de aplicar el umbral de 750 millones de euros, en lugar del importe total de los ingresos de la entidad. Las jurisdicciones podrán, asimismo, permitir que un grupo EMN incluya una parte proporcional de los datos financieros de la entidad en su IPP, de acuerdo con la información reportada en los estados financieros consolidados de dicho grupo multinacional, y no ya la totalidad de esos datos financieros.

6. Disposición sobre la admisión a cotización en bolsa (noviembre de 2017, noviembre de 2019)

6.1 ¿Cuál es el objeto de la disposición sobre la admisión a cotización en bolsa en la definición del término «Grupo» recogida en el apartado 1 del artículo 1 de la Ley Modelo?

En la definición del término «Grupo» recogida en el artículo 1.1 de la *Ley Modelo*, la disposición sobre la admisión a cotización en bolsa sólo será pertinente cuando la empresa considerada fuera, en principio, la sociedad matriz última, pero no estuviera obligada a formular estados financieros consolidados en la jurisdicción en la que reside a efectos fiscales. En este caso, se entiende que el Grupo engloba a todas las entidades que se incluirían en los estados financieros consolidados que la empresa en cuestión estaría obligada a formular si cotizara en bolsa. Esta disposición de admisión a cotización en bolsa se aplica con independencia de si un determinado tipo de entidad puede o no cotizar en bolsa en la práctica, principalmente teniendo en cuenta, entre otras cosas, el Derecho de sociedades y/o las normas que regulan el funcionamiento de los mercados de valores vigentes en la jurisdicción de que se trate.

A modo de ejemplo, algunas jurisdicciones distinguen entre sociedades cotizadas en bolsa (esto es, «entidades públicas») y las no cotizadas en bolsa (o «entidades privadas») a la hora de establecer si han de elaborarse estados financieros consolidados (tal es el caso de Estados Unidos y Canadá). En este caso, la disposición sobre la admisión a cotización en bolsa resultará pertinente de cara a determinar cuáles son las entidades integrantes de un grupo EMN cuya sociedad matriz última sea una entidad no cotizada en bolsa. La expresión «entidades públicas» designa aquellas entidades cuyos títulos han sido admitidos a cotizar en bolsa, mientras que la expresión «entidades privadas» designa las entidades que no tienen títulos admitidos a cotizar en bolsa. La expresión «entidades públicas» no designa entidades pertenecientes a o de titularidad de organismos del sector público.

Según se expone en el párrafo 55 del Informe de la Acción 13, en ningún modo ha de entenderse que la disposición sobre la admisión a cotización en bolsa o las directrices presentes en esta guía práctica exoneran o eximen de la obligación de presentar el IPP al margen de los casos descritos en el párrafo 52 del Informe de la Acción 13 y en el apartado 3 del artículo 1 de la *Ley Modelo*.

6.2 ¿Cómo funciona la «disposición sobre la admisión a cotización en bolsa» establecida en el apartado 6 del artículo 1 de la Ley Modelo que regula el IPP cuando en la jurisdicción de residencia de la sociedad matriz de un grupo multinacional no hay un mercado de valores?

El párrafo 51 del Informe de la Acción 13 del proyecto BEPS exige a todos los grupos multinacionales la presentación del informe país por país, siempre que superen el umbral de ingresos consolidados del grupo establecido en el párrafo 52. La *Ley Modelo* contenida en el conjunto de medidas para la implementación del informe país por país incluye un ejemplo de cómo puede llevarse esto a cabo.

El apartado 6 del artículo 1 de la *Ley Modelo* establece que la sociedad matriz última de una empresa multinacional es la entidad que debe formular los estados financieros consolidados o que estaría obligada a hacerlo si sus instrumentos de capital cotizaran en bolsa en su jurisdicción de residencia. La cuestión que surge es cómo se aplicará o adaptará esto en aquellos casos en los que la jurisdicción de residencia fiscal de una entidad no existe un mercado de valores.

En estos casos, una entidad será la sociedad matriz última de un grupo multinacional si estuviera obligada a formular los estados financieros consolidados en caso de que sus instrumentos de capital cotizaran en la bolsa en la que los instrumentos de capital de entidades que residen fiscalmente en la misma jurisdicción suelen negociarse. Para ofrecer una mayor seguridad a las empresas multinacionales y a las demás jurisdicciones, se insta a las jurisdicciones que no tienen mercados de valores a especificar una o más jurisdicciones con mercado de valores que se considerarían aceptables a estos efectos.

En el caso de que los instrumentos de capital de una entidad que se consideraría la sociedad matriz última de un grupo multinacional en virtud del apartado 6 del artículo 1 no coticen en bolsa, también se aplicará la pregunta 3.1 de la Parte III de estas directrices, a fin de establecer las normas de contabilidad aplicables que deberían utilizarse para determinar si pertenece al grupo multinacional.

IV. Cuestiones relativas a la obligación de presentar el informe país por país

1. Incidencia de las fluctuaciones cambiarias en el umbral de 750 millones de euros a partir del que es obligatorio presentar IPP (junio de 2016)

1.1 En caso de que el país A utilice un importe equivalente en la moneda nacional a 750 millones de euros para fijar el umbral a partir del que es obligatorio presentar IPP, de que el país B fije también dicho umbral en 750 millones de euros y de que, como consecuencia de las fluctuaciones cambiarias, el umbral fijado en el país A supere los 750 millones de euros, ¿puede el país B imponer la obligación de presentar un IPP a nivel local a una entidad integrante de un grupo EMN cuya sede (o matriz), situada en el país A, no presenta un IPP en dicho territorio debido a que sus ingresos, aun excediendo de 750 millones de euros, están por debajo del umbral fijado en el país A?

Como se establece en el Informe de la Acción 13, el umbral establecido es de 750 millones de euros o un importe equivalente a dicha cantidad en la moneda nacional a enero de 2015. En la medida en que la jurisdicción de la sociedad matriz última haya fijado un umbral para la presentación de IPP cuasi equivalente a 750 millones de euros en moneda nacional según los tipos vigentes en enero de 2015, un grupo EMN cuyos ingresos no superen dicho umbral local no estará sujeto a la presentación local en ninguna otra jurisdicción que aplique un umbral expresado en una moneda diferente.

Ninguna jurisdicción que aplique un umbral expresado en cualquier otra moneda distinta del euro está obligada a revisar periódicamente dicho umbral para reflejar las fluctuaciones cambiarias. La pertinencia del umbral de 750 millones de euros (y de los importes cuasi equivalentes en la moneda nacional correspondiente a enero de 2015) puede ser objeto de la revisión de la norma mínima relativa a la obligación de presentación de IPP, que se prevé tenga lugar en 2020.

2. Definición de ingresos totales consolidados del grupo (abril de 2017; actualización de noviembre de 2017 y febrero de 2018)

2.1 Para poder determinar si un grupo multinacional constituye un grupo EMN excluido, ¿deben incluirse los ingresos extraordinarios y los beneficios procedentes de las actividades de inversión en los ingresos totales consolidados del grupo?

A la hora de determinar si los ingresos totales consolidados de un grupo EMN se sitúan por debajo de los 750 millones de euros (o un importe equivalente a dicha cantidad en la moneda nacional a enero de 2015), habrán de tenerse en cuenta todos los ingresos que consten (o pudieran hacerse constar) en los estados financieros consolidados. Aquella jurisdicción en la que tenga su residencia fiscal la sociedad matriz última podrá exigir la inclusión de los ingresos y beneficios extraordinarios procedentes de actividades de inversión en los ingresos totales consolidados del grupo si esas partidas se declaran en los estados financieros consolidados de acuerdo con las normas de contabilidad pertinentes.

En el caso de las entidades financieras, que no necesariamente declaran los importes brutos de las transacciones en sus estados financieros por lo que respecta a determinadas partidas, conviene emplear partidas similares a los ingresos en el contexto de las actividades financieras con arreglo a las normas de contabilidad que resulten de aplicación. Estas partidas podrán tener la denominación de «producto neto bancario (PNB)», «ingresos netos» u otras denominaciones varias, en función de las normas de contabilidad aplicadas. A título de ejemplo, si las normas de contabilidad aplicables establecen que han de consignarse debidamente los importes netos concernientes a los ingresos o beneficios procedentes de una operación financiera, como puede ser una permuta de tipos de interés, el término «ingresos» designará el importe neto de la operación en cuestión.

Un grupo EMN que cumpla con las normas vigentes en la jurisdicción de la sociedad matriz última o de la sociedad matriz representante relativas al cálculo de los ingresos consolidados del grupo con miras a establecer si está o no sujeto a la presentación de IPP, no estará sujeto a la presentación local de IPP en ninguna otra jurisdicción, siempre que las normas de la jurisdicción en la que tienen su residencia fiscal la sociedad matriz última o la sociedad matriz representante se adecúen al estándar mínimo de la Acción 13, complementado por las directrices para la elaboración y presentación de IPP.

2.2 Para calcular los ingresos totales consolidados del grupo conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 1 de la Ley Modelo, ¿puede un grupo EMN que no posea participaciones cotizadas en bolsa remitirse a unos estados financieros consolidados basados en principios o normas de contabilidad distintos de los que se utilizan para determinar la existencia de un grupo y la pertenencia al mismo según el apartado 1 del artículo 1 de la Ley Modelo?

Un grupo EMN que no esté obligado a formular estados financieros consolidados en su jurisdicción de residencia por no poseer, por ejemplo, participaciones cotizadas en bolsa, podrá elaborar no obstante tales documentos con la finalidad, entre otras, de que los utilicen sus inversores y prestamistas. En algunos casos, pueden elaborarse en base a principios de contabilidad generalmente aceptados distintos de los que deben utilizarse para determinar la existencia de un grupo y la pertenencia al mismo con arreglo al artículo 1, apartado 1 de la *Ley Modelo*. En estos casos, a tenor de lo dispuesto en el artículo 1, apartado 3 y sobre la base de las normas de contabilidad a las que cabe remitirse para determinar la existencia de un grupo según lo establecido en el artículo 1, apartado 1, el grupo EMN sigue estando obligado a calcular los ingresos totales consolidados del grupo.

3. Ejercicios contables de corta duración / ejercicios contables de larga duración (septiembre de 2017, noviembre de 2017, noviembre de 2019)

3.1 ¿Se contempla alguna medida transitoria aplicable a los grupos EMN con un ejercicio contable de corta duración que comience el 1 de enero de 2016 o después y finalice antes del 31 de diciembre de 2016?

Como medida transitoria, las jurisdicciones podrán permitir que la Entidad informante de un grupo EMN con un ejercicio contable de corta duración que comience el 1 de enero de 2016 o después y finalice antes del 31 de diciembre de 2016 presente el preceptivo IPP dentro del mismo plazo previsto para los grupos EMN cuyo ejercicio fiscal finaliza el 31 de diciembre de 2016. La fecha en la que se intercambiará el IPP también se prorrogará consecuentemente. Esta medida transitoria no impide que se materialice el propósito de la norma mínima de la Acción 13.

3.2 Cuando el ejercicio fiscal precedente de una sociedad matriz última se refiera a un período inferior a 12 meses, ¿cómo debe procederse para determinar si el grupo es, o no, un grupo EMN excluido?

En aplicación del umbral de 750 millones de euros que establece el apartado 3 del artículo 1 de la *Ley Modelo* cuando el ejercicio fiscal precedente de una sociedad matriz última se refiera a un período inferior a 12 meses, la jurisdicción de la sociedad matriz última podrá optar por adoptar uno de los siguientes criterios:

1. remitirse a los ingresos totales consolidados obtenidos por el Grupo durante el ejercicio contable de corta duración;
2. ajustar los ingresos totales consolidados obtenidos por el Grupo durante el ejercicio contable de corta duración para reflejar los ingresos que corresponderían a un ejercicio contable de 12 meses; o
3. calcular la parte proporcional del umbral de 750 millones de euros que correspondería al ejercicio contable de corta duración.

Esta flexibilidad de la que gozan las jurisdicciones a la hora de elegir el criterio correspondiente puede dar origen a opiniones divergentes acerca de si el Grupo cumple el criterio del umbral de 750 millones de euros previsto en el apartado 3 del artículo 1 de la *Ley Modelo*. Dichas divergencias pueden surgir, por ejemplo, cuando la jurisdicción de la que es residente fiscal la sociedad matriz última adopta el primero de los criterios anteriormente descritos, mientras que una o varias jurisdicciones en las que tengan su residencia fiscal las entidades integrantes optan por adoptar el segundo o tercero de los referidos criterios. En tales casos, cuando la jurisdicción de residencia fiscal de la sociedad matriz última o de la sociedad matriz representante aplica el primer criterio, se insta (pero en ningún caso se obliga) a dicha jurisdicción a permitir que la sociedad matriz última o la matriz representante presenten un IPP con carácter voluntario (ya que no existe obligación legal de hacerlo) e intercambiarlo en el marco de los mecanismos de intercambio de información a fin de evitar que una o varias entidades integrantes estén sujetas a la presentación local de IPP en aquellas jurisdicciones que se hubiesen decantado por aplicar el segundo o tercer criterio y en las que residan, a efectos fiscales, las entidades integrantes del grupo EMN.

3.3 ¿Puede el ejercicio fiscal de presentación de información ser inferior o superior a 12 meses?

El párrafo 51 del Informe de la Acción 13 de BEPS recomienda exigir a todos los grupos multinacionales la presentación anual del informe país por país. El párrafo 50 recomienda exigir a las empresas multinacionales la presentación de los primeros informes país por país en los ejercicios fiscales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016 y confirma que un «ejercicio fiscal de una empresa multinacional» es el período de la información consolidada a efectos de formular los estados financieros. La *Ley Modelo* que se contiene en el conjunto de medidas para la implementación del IPP define «ejercicio fiscal» como «un ejercicio contable anual con respecto al que la sociedad matriz última de un grupo multinacional prepara sus estados financieros».

Estas referencias a ejercicio fiscal y ejercicio contable anual han llevado a algunas jurisdicciones y grupos multinacionales a pensar que no se puede exigir un IPP cuando el grupo multinacional formula los estados financieros consolidados por periodos distintos de 12 meses. Esto no es lo que se pretende y esa interpretación es incoherente con la directrices vigentes, que específicamente contemplan la posibilidad de exigir informes país por país relativos a ejercicios fiscales de menos de 12 meses.⁴

En la mayoría de los casos, la sociedad matriz última de un grupo multinacional formulará los estados financieros consolidados para ejercicios de 12 meses. Sin embargo, puede haber casos en los que los estados financieros consolidados se formulen para ejercicios de menos o de más de 12 meses, como, por ejemplo, el primer ejercicio contable de una entidad recién constituida o cuando se produce un cambio en la fecha de presentación de información financiera de la entidad. En estos casos, salvo en el supuesto de la exención descrita en el párrafo 52 del Informe de la Acción 13 del proyecto BEPS, el grupo multinacional deberá elaborar el informe país por país para el periodo al que se refieran los estados financieros consolidados formulados por la sociedad matriz última.

⁴ . La pregunta 3.1 del apartado IV de estas directrices posibilita que las jurisdicciones permitan que la entidad informante de un grupo multinacional cuyo ejercicio contable sea de corta duración que comience a partir del 1 de enero de 2016 y finalice antes del 31 de diciembre de 2016 presente el preceptivo informe país por país dentro del mismo plazo previsto para aquellos cuyo ejercicio fiscal finaliza el 31 de diciembre de 2016.

4. Información relativa a las fuentes de datos de la Tabla 3 (noviembre de 2019)

4.1 ¿Qué información debe incluir un grupo multinacional en la Tabla 3 relativa a las fuentes de datos utilizadas para la elaboración de su informe país por país?

Las instrucciones generales para cumplimentar la plantilla modelo del informe país por país establecen, en la página 36 del Informe de la Acción 13 del Proyecto BEPS, que, para cumplimentar la plantilla modelo, la EMN Informante debe utilizar de forma coherente las mismas fuentes de datos en todos los años. La EMN Informante podrá elegir entre utilizar los datos procedentes de los documentos de información consolidada, de los estados financieros preceptivos separados correspondientes a cada una de las entidades, de los estados financieros obligatorios a efectos regulatorios o de las cuentas internas de gestión. Además, la EMN Informante ha de ofrecer una breve descripción de las fuentes de datos utilizadas para cumplimentar la plantilla modelo de la Tabla 3. Si se cambia la fuente de los datos de un año a otro, la EMN Informante deberá explicar los motivos del cambio y sus consecuencias. Sin embargo, de los informes país por país presentados hasta la fecha, se desprende que no todas las empresas multinacionales están prestando esta información o que la información que se está declarando es insuficiente para que las administraciones tributarias entiendan las diferentes fuentes de datos utilizadas para cumplimentar el informe país por país.

Estas directrices explican que las empresas multinacionales han de facilitar una descripción de las fuentes de datos utilizadas que, aunque sea breve, sea suficiente para permitir una comprensión de la fuente de cada uno de los elementos de información consignados en el informe país por país. La aplicación de los principios generales debería describirse junto con cualquier excepción existente. Que la información de interés para una determinada jurisdicción proceda de diferentes fuentes de datos o que las fuentes de datos cambien a lo largo del tiempo son circunstancias que deben ser explicadas.

A modo ejemplificativo, la Tabla 3 podría incluir una declaración de que la información ha sido obtenida de documentos de información consolidada del grupo multinacional con las siguientes salvedades.

- [Partidas especificadas por las jurisdicciones A, B y C] se obtuvieron de los estados financieros de la entidad formulados de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) locales.
- [Partidas especificadas por las jurisdicciones D, E y F] se obtuvieron de los estados financieros obligatorios a efectos regulatorios formulados de acuerdo con la normativa local.
- [Partidas especificadas por las jurisdicciones B, D y F] se obtuvieron de cuentas internas de gestión.
- A partir del informe país por país de [ejercicio fiscal de presentación de información previo], la fuente de datos utilizada para [partidas especificadas por la jurisdicción D] ha cambiado de [fuente anterior] a [fuente actual]. [Descripción de los motivos del cambio y sus consecuencias].

Los miembros del Marco Inclusivo deberán implementar estas directrices a la mayor brevedad posible, teniendo en cuenta las particularidades de la región y sus circunstancias específicas, aunque se reconoce que pueden necesitar tiempo para introducir los cambios necesarios en su legislación interna o asesoramiento administrativo. Durante este breve periodo transitorio, se insta a los contribuyentes a incluir voluntariamente en la Tabla 3 la información relativa a las fuentes de datos utilizadas establecidas en estas directrices.

5. Errores comunes de los grupos multinacionales en la elaboración de los informes país por país (noviembre de 2019)

5.1 ¿Qué errores suelen cometer los grupos multinacionales en la presentación de los informes país por país?

Los informes país por país contienen una información valiosa sobre la asignación mundial de los ingresos, los impuestos pagados y la localización de la actividad económica entre aquellas jurisdicciones fiscales en las que operan los grupos multinacionales, para usarla en las evaluaciones de carácter global de los riesgos asociados a los precios de transferencia y a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, así como en análisis económicos y estadísticos, en su caso. No obstante, esta información realmente solo puede utilizarse para estos fines si los datos consignados en los informes país por país que elaboran las empresas multinacionales son sólidos y precisos.

Las administraciones tributarias se han topado con una serie de problemas relacionados con los datos consignados en los informes país por país presentados hasta el momento. Los más habituales se describen en el sitio web de la OCDE en <https://www.oecd.org/tax/beps/common-errors-mnes-cbc-reports.pdf>. Las empresas multinacionales que tienen la obligación de presentar el informe país por país deberán examinar estas indicaciones y asegurarse de que los referidos errores no se repitan en los informes que estén elaborando. Cuando una administración tributaria identifica que un informe país por país presentado contiene errores (entre los que se incluyen, sin limitarse a ellos, los descritos en el sitio web de la OCDE), debe solicitar a la EMN informante que los subsane.

V. Cuestiones relativas al mecanismo de intercambio de los informes país por país (intercambio de información, presentación sustitutiva y presentación local)

1. Posibilidades de presentación de IPP alternativas para grupos EMN («presentación sustitutiva por la sociedad matriz representante») (junio de 2016 y actualización de julio de 2017⁵)

1.1 Si la sociedad matriz última de un grupo EMN es residente fiscal de una jurisdicción cuyo marco jurídico establece la obligación de presentar IPP referidos a los ejercicios que comiencen en una fecha posterior al 1 de enero de 2016, ¿puede presentar dicho grupo en esa jurisdicción, de forma voluntaria, un IPP relativo a ejercicios fiscales que comiencen el 1 de enero de 2016 o con posterioridad? ¿Qué efectos tiene dicha presentación en lo referente a las obligaciones de presentación local vigentes en otras jurisdicciones?

Todos los países de la OCDE y del G20, junto a otros países, se han comprometido a aplicar la norma mínima relativa a la presentación de informes país por país (IPP) que se establece en el Informe de Acción 13. Dicho informe recomienda a los países introducir en sus respectivas legislaciones una obligación documental consistente en la presentación de IPP concernientes a los ejercicios fiscales de las EMN que comiencen el 1 de enero de 2016 o con posterioridad. Adicionalmente, el Informe de la Acción 13 reconoce textualmente que «algunas jurisdicciones pueden necesitar tiempo para seguir su particular proceso legislativo nacional para poder hacer los ajustes necesarios a la ley». Puede surgir un problema de carácter temporal en aquellos casos en los que las jurisdicciones introduzcan la obligación de presentar IPP, pero sean incapaces de llevarla a efecto para los ejercicios fiscales que comiencen el 1 de enero de 2016. En el caso de que otras jurisdicciones introduzcan una obligación de presentación local (posibilidad a la que apunta, pero en ningún caso obliga a adoptar, la norma mínima de la Acción 13) y no establezcan un régimen transitorio para dar respuesta al problema (ya adoptado en algunos países, reconociendo así las asimetrías existentes entre los distintos procesos legislativos, tal como se señala en el Informe de la Acción 13), será necesario formular directrices y recomendaciones sobre las obligaciones de presentación local que puedan surgir durante ese período.

En tales situaciones, las jurisdicciones incapaces de llevar a efecto la obligación de presentar IPP referidos a los ejercicios fiscales que comiencen el 1 de enero de 2016 podrán, no obstante, permitir a las sociedades matrices últimas residentes en sus respectivos territorios presentar IPP de forma voluntaria. Ello permitirá a las sociedades matrices últimas de un grupo EMN residentes en esas jurisdicciones presentar voluntariamente los IPP correspondientes a los ejercicios fiscales que comiencen el 1 de enero de 2016 o con posterioridad en sus jurisdicciones de residencia fiscal. Esta forma de presentación voluntaria, cuyo marco se establece en el Informe de la Acción 13, se conoce con el nombre de «presentación sustitutiva por la sociedad matriz representante» al ser precisamente en este caso la matriz representante la que presenta el IPP. La presentación de IPP por la sociedad matriz representante no altera de por sí los plazos previstos ni el estándar mínimo, quedando garantizada la integridad del acuerdo alcanzado en el Informe de la Acción 13.

En los casos en que se permita la presentación sustitutiva de IPP (incluida la presentación sustitutiva por la sociedad matriz representante), el grupo EMN en cuestión estará exento de la obligación de presentación local en toda jurisdicción en la que disponga de una entidad integrante (en adelante, «jurisdicción local»), a condición de que se den las siguientes condiciones:

1. la sociedad matriz última haya presentado un IPP ante la administración tributaria de su jurisdicción de residencia fiscal y dentro del plazo previsto a tal efecto (12 meses a contar

⁵ . La lista de jurisdicciones que aparece al final de estas directrices se revisa y actualiza periódicamente.

desde el último día del ejercicio fiscal de presentación de información del grupo EMN) en cumplimiento de las obligaciones y requisitos que se establecen en el Informe de la Acción 13, y

2. antes de la primera fecha límite para la presentación del IPP, estén vigentes las normas que establecen la obligación de presentar IPP (aun cuando dichas normas no contemplen la obligación de presentar un IPP referido al ejercicio fiscal de presentación de información en cuestión) en la jurisdicción de residencia fiscal de la sociedad matriz última, y
3. antes de la primera fecha límite para la presentación del IPP, la jurisdicción de residencia fiscal de la sociedad matriz última y la jurisdicción local hayan suscrito un Acuerdo elegible entre Autoridades Competentes que se encuentre en vigor;⁶ y
4. la jurisdicción de residencia fiscal de la sociedad matriz última no haya informado de una omisión sistemática a la administración tributaria de la jurisdicción local, y
5. se hayan efectuado las notificaciones siguientes:⁷
 - la jurisdicción de residencia fiscal de la sociedad matriz última haya recibido una notificación por parte de la sociedad matriz última, a más tardar el [último día del ejercicio fiscal de presentación de información de dicho grupo EMN], y
 - la administración tributaria de la jurisdicción local haya recibido una notificación por parte de una entidad integrante del grupo EMN residente a efectos fiscales en la jurisdicción local, indicando que no es la sociedad matriz última ni la sociedad matriz representante y concretando la identidad y la residencia fiscal de la entidad informante, a más tardar el [último día del ejercicio fiscal de presentación de información de dicho grupo EMN].

Las jurisdicciones que han confirmado que adoptarán un mecanismo de presentación sustitutiva de IPP por la sociedad matriz representante de conformidad con el marco descrito anteriormente por lo que respecta a las sociedades matrices últimas que residan en sus respectivos territorios, con referencia a los ejercicios fiscales que comiencen el 1 de enero de 2016 o con posterioridad, se enumeran a continuación: www.oecd.org/tax/automatic-exchange/country-specific-information-on-country-by-country-reporting-implementation.htm

⁶. La condición previa necesaria para la adopción de un Acuerdo elegible entre Autoridades Competentes en vigor radica en la existencia de un acuerdo internacional vigente suscrito entre la jurisdicción de residencia fiscal de la sociedad matriz última y la jurisdicción local.

⁷. Si la administración tributaria de la jurisdicción en la que residen a efectos fiscales la sociedad matriz última o la entidad integrante (en su caso) decide no introducir la obligación de efectuar notificaciones o no ha establecido un procedimiento para efectuar tales comunicaciones, dicha condición quedará sin efecto. Adicionalmente, cuando se establezca la obligación de efectuar tales notificaciones, la jurisdicción concernida establecerá discrecionalmente la fecha de notificación más apropiada atendiendo a sus propias circunstancias, pudiendo, por ejemplo, optar por que la fecha de notificación coincide con la fecha y el momento de presentación del IPP.

2. Obligaciones de notificación de los grupos EMN relativas a la presentación de IPP durante un período transitorio (diciembre de 2016)

2.1 El artículo 3 de la Ley Modelo sobre el informe país por país cuyas disposiciones se recogen en la Acción 13 prevé la posibilidad de que las jurisdicciones impongan la obligación de notificar la identidad de la entidad informante del grupo EMN a la administración tributaria del país en cuestión. En el supuesto de que una entidad integrante de un grupo EMN esté obligada a notificar la identidad y la residencia fiscal de la entidad informante (incluida la sociedad matriz representante) del grupo EMN a su administración tributaria antes del 31 de diciembre de 2016 (por lo que respecta al ejercicio fiscal 2016), ¿será compatible con las disposiciones de la norma mínima de la Acción 13 el hecho de que las jurisdicciones establezcan un régimen transitorio durante el período de vigencia de los marcos jurídicos nacionales por los que se rige la presentación de IPP y los Acuerdos elegibles entre Autoridades Competentes?

Varios grupos EMN de todo el mundo, actualmente inmersos en un proceso de identificación de las respectivas entidades informantes y que se están planteando la posibilidad de proceder a la presentación sustitutiva por la sociedad matriz representante en aquellos casos en los que, en otras circunstancias, les resultarían aplicables las obligaciones de presentación local, podrían tener que enfrentarse a un problema desde el punto de vista práctico. Dicho problema concierne a las obligaciones de notificación a nivel nacional a las que pueden estar sujetas las entidades integrantes de los grupos EMN, en virtud de las que deben comunicar a las administraciones tributarias competentes la identidad de la entidad informante que presentará el IPP. En algunos casos, por lo que respecta al ejercicio fiscal 2016, estas notificaciones deberán efectuarse antes del 31 de diciembre de 2016.

No obstante, es posible que se desconozca la identidad de la entidad informante pertinente para esa fecha debido a que, en la práctica, la identidad de la entidad informante dependerá de los marcos jurídicos nacionales que regulan la obligación de presentación de IPP y de las relaciones que se entablen a nivel internacional para el intercambio de información por medio de los Acuerdos elegibles entre Autoridades Competentes. Por otra parte, los marcos jurídicos nacionales se encuentran aún en fase de elaboración, por lo que cabe la posibilidad de que los referidos Acuerdos no entren en vigor antes del 31 de diciembre de 2016.

Los grupos EMN que tratan de dar cumplimiento a la obligación legal, en su caso, de efectuar notificaciones, se enfrentan por tanto a dificultades prácticas en este sentido al no disponer de la información necesaria. Para abordar este problema, las jurisdicciones podrán conceder cierta flexibilidad en relación con la fecha en que ha de efectuarse tal notificación, si es el caso, ya que ni la norma ni la *Ley Modelo* a las que alude el Informe de la Acción 13 exigen que la notificación se efectúe al final del ejercicio fiscal de presentación de información. Así, por ejemplo, las jurisdicciones que introduzcan la obligación de notificación en sus ordenamientos podrán optar por una fecha de notificación distinta, como puede ser la fecha de presentación de un IPP o la fecha de presentación de una declaración del impuesto de sociedades.

Las jurisdicciones que prevén la obligación de efectuar notificaciones también pueden proporcionar asesoramiento administrativo sobre la adopción de una exención transitoria de la obligación de notificación. A modo de ejemplo, se podrá permitir a las entidades integrantes efectuar una notificación basada en una evaluación preliminar de la identidad y residencia fiscal de la entidad informante. La entidad integrante podrá efectuar una notificación actualizada que contenga nuevos datos antes de la fecha de presentación del IPP. Por su parte, las jurisdicciones que contemplan la obligación de notificación podrán adoptar igualmente una exención transitoria de las sanciones a la que podrán acogerse los grupos EMN que actualicen las notificaciones efectuadas previamente.

En circunstancias análogas, esta medida transitoria no impide que se materialice el propósito de la norma mínima de la Acción 13.

Adicionalmente, para ofrecer las aclaraciones pertinentes y necesarias a los grupos EMN, las jurisdicciones se esforzarán para que sus acuerdos elegibles entre autoridades competentes entren en vigor lo antes posible para poner fin a este problema de carácter transitorio.

3. Incumplimiento de las condiciones de confidencialidad, de coherencia y de uso apropiado y omisión sistemática (febrero de 2018)

3.1 Una vez constatado el incumplimiento, en la práctica, de las condiciones de confidencialidad, de coherencia o de uso apropiado en una determinada jurisdicción, ¿se permite a otras jurisdicciones suspender los intercambios de IPP? En caso afirmativo, ¿constituye dicha suspensión una omisión sistemática?

Como se especifica en el párrafo 56 del Informe de la Acción 13, la confidencialidad, la coherencia y el uso apropiado son condiciones necesarias en las que se sustentan la obtención y el uso de los IPP. Las consecuencias del incumplimiento de estas condiciones dependerán de las disposiciones del *Acuerdo elegible entre Autoridades Competentes* suscrito entre las jurisdicciones de que se trate. Conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 5 del *Acuerdo multilateral entre Autoridades Competentes* (AMAC) y el modelo de *Acuerdo Bilateral entre Autoridades Competentes* que se contienen en el Informe de la Acción 13, toda la información intercambiada está protegida por las normas sobre confidencialidad y demás salvaguardias previstas en el convenio o acuerdo de intercambio de información tributaria (AIIT) pertinentes, incluidas las disposiciones que limitan el uso de la información intercambiada, mientras que el apartado 2 del artículo 5 de los mencionados acuerdos establece que la utilización de dicha información se limitará, asimismo, a la evaluación con carácter global de los riesgos de erosión de la base imponible y de traslado de beneficios asociados a los precios de transferencia y, en su caso, también con fines de análisis estadístico y económico.

En virtud del artículo 8, apartado 5 del *Acuerdo multilateral entre Autoridades Competentes* (AMAC) y del artículo 8, apartado 2 del modelo de *Acuerdo bilateral entre Autoridades Competentes*, y sin perjuicio de otros derechos de suspensión que puedan concurrir, una Autoridad Competente podrá suspender temporalmente el intercambio de información previa notificación por escrito si se determina que la otra Autoridad Competente está incumpliendo o ha incumplido de manera grave las disposiciones del acuerdo suscrito. Por «incumplimiento grave» o *sustancial* se entiende el incumplimiento de los apartados 1 y 2 del artículo 5, así como de las disposiciones correspondientes del convenio internacional aplicable (que se corresponden con las condiciones de confidencialidad y uso apropiado), así como el hecho de que la otra Autoridad Competente no facilite la información oportuna o adecuada exigida tal y como establece el acuerdo (lo que está relacionado con el cumplimiento de la condición de coherencia). Como se establece en la «Guía sobre el uso apropiado de la información contenida en los informes país por país» de la OCDE⁸, esta decisión puede sustanciarse, por ejemplo, en los resultados de la evaluación inter pares por una determinada jurisdicción acerca del uso apropiado.

Una vez que una Autoridad Competente determine que existe o ha existido un incumplimiento grave por parte de la otra Autoridad Competente, se insta a la primera Autoridad Competente a considerar factores como la frecuencia y la gravedad del incumplimiento, así como la posibilidad de barajar otras soluciones a la hora de decidir si se suspende temporalmente el intercambio de información (por ejemplo, si se han realizado ajustes improcedentes con motivo de procedimientos amistosos u otros procedimientos llevados a cabo por las Autoridades Competentes, como establece el apartado 2 del artículo 5).

En virtud del *Acuerdo multilateral entre Autoridades Competentes* (AMAC) y del modelo de *Acuerdo bilateral entre Autoridades Competentes*, antes de adoptar la decisión de suspender el intercambio, la primera Autoridad Competente deberá consultar con la otra.

Según la definición que aparece en el apartado 13 del artículo 1 de la *Ley Modelo*, la «omisión sistemática» se produce cuando una jurisdicción suspende el intercambio automático de información por motivos distintos de los previstos en el Acuerdo entre Autoridades Competentes suscrito o cuando dicha jurisdicción incumple de manera reiterada la obligación de intercambiar los IPP que obran en su poder. Al ajustarse la suspensión temporal del

⁸ . www.oecd.org/tax/beps/beps-action-13-on-country-by-country-reporting-appropriate-use-of-information-in-CbC-reports.pdf.

intercambio de información a la que alude el artículo 8 a las disposiciones del Acuerdo elegible entre Autoridades Competentes pertinente, ésta no constituye una omisión sistemática.

4. Presentación local (noviembre de 2019; actualizado en diciembre de 2019) (NUEVO)

4.1 ¿Puede una jurisdicción determinar la presentación local cuando la sociedad matriz última de una empresa multinacional no tiene la obligación de presentar el informe país por país en circunstancias en las que el IPP sería obligatorio en la jurisdicción local?

El Informe de la Acción 13 del proyecto BEPS no deja lugar a dudas de que es posible la presentación local cuando se satisface una de las siguientes condiciones:

- la sociedad matriz última de la empresa multinacional no está obligada a presentar un informe país por país en la jurisdicción de su residencia fiscal;
- la jurisdicción de residencia fiscal de la sociedad matriz última cuenta con un acuerdo internacional vigente del que la jurisdicción local es parte, pero no tiene un acuerdo elegible entre autoridades competentes en vigor del que la jurisdicción local sea parte en la fecha prevista para la presentación del informe país por país correspondiente al ejercicio fiscal de presentación de información;
- la jurisdicción de residencia fiscal de la sociedad matriz última ha cometido una omisión sistemática que ha sido notificada por la administración tributaria de la jurisdicción local a la entidad integrante residente a efectos fiscales en dicha jurisdicción.

La primera de estas condiciones se aplica cuando la jurisdicción fiscal en la que reside la sociedad matriz última de un grupo multinacional no ha establecido la obligación de presentar un informe país por país. También se aplica cuando la jurisdicción ha establecido la obligación de presentar un informe país por país, pero ello no se adecúa al estándar mínimo de la Acción 13 del proyecto BEPS (incluidas las directrices interpretativas) y, por lo tanto, la sociedad matriz última de un grupo multinacional no está obligada a presentar el informe país por país en dicha jurisdicción.

En el caso de que la jurisdicción en la que la sociedad matriz última de un grupo multinacional tiene su residencia fiscal no exija la presentación del informe país por país, y ello se adecúa al estándar mínimo de la Acción 13 del proyecto BEPS (incluidas las directrices interpretativas), no se cumple la primera condición. En este caso, no se admite la presentación local y las jurisdicciones, de conformidad con el estándar mínimo, no pueden exigir a las entidades integrantes presentar el informe país por país en aplicación de las normas locales sobre presentación.

4.2 En la presentación local, ¿debería una jurisdicción aceptar un informe país por país que contenga información que haya sido elaborada para presentarla en la jurisdicción de la sociedad matriz última?

El Informe de la Acción 13 del proyecto BEPS contiene una plantilla modelo y definiciones que han de utilizar las jurisdicciones cuando implementen la obligación de presentación del informe país por país, con el apoyo de las directrices interpretativas posteriores. La compatibilidad con el estándar mínimo se controla a través del proceso de revisión inter pares establecido en la Acción 13 del proyecto BEPS. Por tanto, la información que contengan los informes país por país elaborados de acuerdo con las legislaciones de las diferentes jurisdicciones será bastante coherente. Sin embargo, pueden producirse situaciones en las que haya diferencias en la información que deba o pueda incluirse en el informe país por país de conformidad con las legislaciones de dos jurisdicciones y que ambas se adecúen al estándar mínimo de la Acción 13 del proyecto BEPS (como, por ejemplo, en los casos en los que se utiliza un idioma diferente, se permite un nivel diferente de redondeo razonable para cumplimentar la Tabla 1 o cuando una de las jurisdicciones exige que en la Tabla 2 se consigne información sobre los domicilios y los números de identificación fiscal de entidades integrantes mientras que la otra no obliga a ello).

Cuando la sociedad matriz última de una empresa multinacional presenta un informe país por país y las entidades integrantes de la referida EMN también están sujetas a la obligación de presentación local, se insta a las jurisdicciones que obligan a la presentación local a flexibilizar esta circunstancia permitiendo que la empresa multinacional presente un informe país por país que contenga la información incluida en el IPP presentado en la jurisdicción de la sociedad matriz última. En muchos casos, esta medida simplemente supondrá que la jurisdicción

que establece obligación de presentación local obtendrá la misma información que si hubiera recibido el informe país por país mediante el intercambio de información. En todos los casos, el informe país por país presentado en una determinada jurisdicción deberá tener el formato exigido o permitido en ella.

4.3 ¿Debería exigirse la presentación local después de transcurridos 12 meses del cierre del ejercicio fiscal de presentación de información del grupo multinacional?

El párrafo 31 del Informe de la Acción 13 del proyecto BEPS establece que «la fecha para concluir el informe país por país podrá prorrogarse hasta el año siguiente al último día del ejercicio fiscal de la matriz última del Grupo Multinacional». Con ello se tiene en cuenta el hecho de que la información financiera necesaria para la elaboración del informe país por país podría no estar finalizada hasta después de la fecha prevista para presentar las declaraciones de impuestos de un ejercicio fiscal determinado. Sin embargo, el informe no dice nada sobre el plazo para presentar los informes país por país en el supuesto de presentación local. En la práctica, muchas jurisdicciones establecen el mismo plazo para la presentación de los informes país por país por las sociedades matrices últimas y para la presentación local. Esta circunstancia plantea dos problemas importantes, sobre todo cuando la jurisdicción exige que la presentación se efectúe antes de haber transcurrido 12 meses del cierre del ejercicio fiscal de presentación de información.

- Primero, puede resultar difícil o imposible para la entidad local obtener información precisa para elaborar el informe país por país antes de que hayan transcurrido 12 meses del cierre del ejercicio fiscal de presentación de información, sobre todo cuando la sociedad matriz última de la empresa multinacional ha de presentar el informe país por país 12 meses después del cierre del ejercicio fiscal de presentación de información y los sistemas de la empresa multinacional tienen por objeto obtener la información para ese periodo.
- Segundo, una fecha de presentación local muy prematura puede suponer que se exija la presentación local en casos en los que las condiciones para dicha presentación ya no se cumplan cuando la sociedad matriz última deba presentar el informe país por país. Por ejemplo, si se exige la presentación local porque no existe la obligación de presentar el informe país por país en la jurisdicción de residencia de la sociedad matriz última o porque, aunque exista un acuerdo internacional en vigor, las jurisdicciones no han celebrado un acuerdo elegible entre autoridades competentes, esta laguna podría solventarse antes de transcurrir los 12 meses posteriores al cierre del ejercicio fiscal de presentación de información. Esto podría suponer que se exija la presentación local en casos en los que la sociedad matriz última de un grupo multinacional sí presenta el informe país por país que se va a intercambiar con la jurisdicción dentro del plazo previsto. Puesto que el párrafo 60 del Informe de la Acción 13 del proyecto BEPS solo acepta expresamente la presentación local en determinadas circunstancias en las que no se haya intercambiado el informe país por país, este nunca debería ser el caso.

Ambos riesgos se reducen cuando la jurisdicción no exige la presentación local antes de haber transcurrido el plazo de 12 meses a partir del cierre del ejercicio fiscal de presentación de información, aunque la fecha de presentación para una sociedad matriz última residente sea anterior. De acuerdo con el estándar mínimo de la Acción 13 del proyecto BEPS, el plazo de presentación local también puede ampliarse más allá de los 12 meses tras el cierre del ejercicio fiscal de presentación de información (por ejemplo, a 15 meses, que correspondería con el momento en el que las autoridades competentes suelen recibir los informes país por país en virtud del intercambio de información).⁹

A la luz de estas consideraciones, se insta a las jurisdicciones que cuentan con la obligación de presentación local (o que van a introducir dichas obligaciones) a establecer una fecha de presentación de los referidos informes país por país posterior a los 12 meses del cierre del ejercicio fiscal de presentación de información.

⁹ . En la actualidad, esto no es posible en las jurisdicciones que son Estados miembros de la Unión Europea, que están obligados a exigir la presentación local dentro de los 12 meses posteriores al cierre del ejercicio fiscal de presentación de información en los términos de la Directiva 2016/881/UE.

4.4 ¿Prevé el estándar mínimo de la Acción 13 de BEPS el intercambio automático de los informes país por país presentados de acuerdo con las normas locales sobre presentación? (Diciembre de 2019) (NUEVO)

El párrafo 60 del informe de la Acción 13 de BEPS establece el marco en el que se basa el estándar mínimo. De acuerdo con este marco, las jurisdicciones se comprometen a exigir que las sociedades matrices últimas de grupos multinacionales presenten un informe país por país y a intercambiar esta información de forma automática con otras jurisdicciones en las que el grupo multinacional opera, bajo determinadas condiciones. Por tanto, el intercambio automático de los informes país por país presentados por la sociedad matriz última de un grupo multinacional es un aspecto clave de la norma o estándar mínimo.¹⁰

El párrafo 60 también prevé que, en determinadas circunstancias, se acepte la presentación local de un informe país por país por una entidad integrante residente distinta de la sociedad matriz última de un grupo multinacional. El estándar mínimo no prevé el intercambio automático de los informes país por país presentados de acuerdo con las normas locales de presentación y el intercambio automático de dichos informes podría dar lugar al intercambio y cruce de múltiples informes sobre el mismo grupo multinacional. Lo que podría abrumar y confundir a las administraciones tributarias, que no obtendrían ningún beneficio adicional desde la perspectiva de la evaluación del riesgo fiscal de un grupo multinacional. Dichos intercambios automáticos también son incoherentes con el alcance del compromiso de la jurisdicción de intercambiar de forma automática informes país por país, en los términos del párrafo 60 (p. ej., si en la actualidad no hay en vigor un acuerdo internacional para el intercambio de los informes país por país entre la jurisdicción donde la sociedad matriz última de un grupo multinacional reside a efectos fiscales y otra jurisdicción).

Por tanto, estas directrices dejan claro que, de acuerdo con el estándar mínimo de la Acción 13 de BEPS, no se prevé el intercambio automático de informes país por país presentados de acuerdo con las normas locales de presentación.^{11,12}

-
- ^{10.} El estándar mínimo también prevé el intercambio automático de los informes país por país presentados por una «sociedad matriz representante», que es una entidad integrante a la que la EMN ha designado como la sustituta exclusiva de la sociedad matriz última para presentar el informe país por país en nombre de la empresa multinacional cuando se cumplan determinadas condiciones. Estas directrices no se refieren al intercambio de informes país por país presentados por una sociedad matriz representante.
- ^{11.} Estas directrices no impiden el intercambio automático de informes país por país presentados localmente dentro de la Unión Europea, tal como exige la Directiva (UE) 2016/881.
- ^{12.} Estas directrices no se refieren al intercambio espontáneo de los informes país por país o al intercambio de los informes previa solicitud.

5. Presentación de una declaración unilateral en el marco del intercambio de informes país por país (noviembre de 2019)

5.1 ¿Deberían las jurisdicciones valorar la posibilidad de presentar una declaración unilateral para adelantar la entrada en vigor del Convenio multilateral de asistencia administrativa mutua en materia fiscal a efectos del intercambio de los informes país por país?

De acuerdo con la norma o estándar mínimo de la Acción 13 de BEPS, las jurisdicciones que forman parte del Marco Inclusivo se comprometen a exigir la presentación del informe país por país a todas las empresas multinacionales que superen el umbral de ingresos consolidado, así como a intercambiar dichos informes de conformidad con los acuerdos internacionales en vigor celebrados con otros miembros del Marco Inclusivo donde la empresa multinacional tenga entidades integrantes, siempre y cuando se cumplan determinadas condiciones. Con el objetivo de mejorar la transparencia y promover una mayor cooperación e intercambio de información fiscal, incluidos los informes país por país, una serie de jurisdicciones acaban de ratificar el Convenio multilateral de asistencia administrativa mutua en materia fiscal (el Convenio), están en proceso de ratificación o se están planteando ratificarlo (o firmarlo y ratificarlo).

De acuerdo con el artículo 28, apartado 5, el Convenio entrará en vigor el primer día del mes siguiente a la expiración de un período de tres meses después de la fecha de depósito del instrumento de ratificación en manos de uno de los Depositarios. De acuerdo con el artículo 28, apartado 6, el Convenio se aplicará a la asistencia administrativa que abarque los periodos de imposición que se inicien el 1 de enero o después del 1 de enero del año siguiente a aquel en el cual entre en vigor el Convenio. Sin embargo, dos jurisdicciones podrán acordar que el Convenio surta efecto en cuanto a la asistencia administrativa relativa a periodos anteriores.

Por tanto, de las disposiciones del artículo 28 del Convenio se desprende que pueden transcurrir más de tres años desde que la jurisdicción ratifica el Convenio hasta que empieza a recibir los informes país por país en el marco del intercambio de información, tal y como se describe a continuación:

1 de septiembre de 2019: se deposita el instrumento de ratificación del Convenio.

1 de enero de 2020: el Convenio entra en vigor.

1 de enero de 2021: se aplica el Convenio.

31 de diciembre de 2021: cierre del ejercicio fiscal de presentación de información de 2021, el primero al que se le aplica el Convenio.

31 diciembre de 2022: fecha habitual de presentación de los informes país por país para el ejercicio fiscal de presentación de información de 2021 (12 meses después del cierre del ejercicio fiscal de presentación de información).

31 de marzo de 2023 (o 30 de junio 2023): primeros intercambios de informes país por país en el marco del Convenio relativos al ejercicio fiscal de presentación de información de 2021 (asumiendo que se cumplen todas las condiciones para que el intercambio se lleve a cabo).

Este periodo puede reducirse significativamente para el intercambio de informes país por país entre aquellas jurisdicciones que hayan presentado una declaración unilateral en la que manifiesten su intención de que el Convenio se aplique antes respecto al intercambio de informes país por país, de acuerdo con los primeros intercambio contemplados en el marco del Acuerdo multilateral entre autoridades competentes para el intercambio de información país por país (AMAC IPP). En caso de que las jurisdicciones entreguen esta declaración unilateral en el momento en que ratifiquen el Convenio, el calendario para el intercambio de los informes en el marco del convenio sufre las siguientes alteraciones:

1 de septiembre de 2019: se deposita el instrumento de ratificación del Convenio y se presenta la declaración unilateral.

1 de enero de 2020: el Convenio entra en vigor y se aplican de forma inmediata con relación a todos los intercambios que la jurisdicción haya contemplado en el AMAC IPP.

31 de marzo de 2020 (o 30 junio de 2020): primeros intercambios de informes país por país en el marco del Convenio por parte de las jurisdicciones que hayan presentado la declaración unilateral y cuenten con un AMAC IPP en vigor para el ejercicio fiscal de presentación de información de 2018 (asumiendo que se cumplen todas las condiciones para que el intercambio se lleve a cabo).

Por lo tanto, la entrega de una declaración unilateral puede adelantar los primeros intercambios de informes país por país hasta tres años, cuando se cumplen las condiciones para que el intercambio se lleve a cabo. Esto solo se aplica al intercambio de informes país por país con jurisdicciones que hayan presentado la declaración unilateral. No obstante, un gran número de jurisdicciones, entre las que figuran la mayoría de los miembros de la OCDE y las economías del G-20, han presentado declaraciones unilaterales y es probable que ello afecte a la gran mayoría de los informes país por país que se intercambiarán con arreglo al Convenio.

Así pues, se insta a todas las jurisdicciones que aún no hayan ratificado el Convenio a valorar la posibilidad de presentar una declaración unilateral cuando depositen el instrumento de ratificación. Asimismo, se alienta a aquellas jurisdicciones que ya han ratificado el Convenio, pero que aún no se aplica, a presentar la declaración unilateral lo antes posible. Además, también se insta a aquellas jurisdicciones cuyo Convenio ya se está aplicando a presentar una declaración unilateral, en caso de que aún no lo hayan hecho, para facilitar que se anticipe el intercambio de informes país por país con otras jurisdicciones que cumplen las condiciones definidas en el Informe de la Acción 13 de BEPS. Pese a todo, hay que reconocer que, para algunas jurisdicciones, presentar la declaración unilateral no es factible, puesto que el proceso interno necesario para ello es largo y costoso.

VI. Cuestiones relativas a fusiones, adquisiciones y escisiones

1. Tratamiento de las fusiones, adquisiciones y escisiones (noviembre de 2017)

1.1 En caso de producirse cambios de titularidad debido a la realización de fusiones, adquisiciones y escisiones durante un ejercicio determinado, ¿qué efectos tienen dichos cambios en la obligación de presentación de IPP referidos a ese ejercicio concreto y qué información debe incluirse en el IPP?

Para establecer si un determinado grupo es, o no, un grupo EMN excluido durante el ejercicio en que se produce una fusión, adquisición o escisión, cabe remitirse a los ingresos totales consolidados del grupo durante el ejercicio fiscal inmediatamente anterior al ejercicio fiscal de presentación de información, tal como se refleja en sus estados financieros consolidados referidos a dicho ejercicio fiscal anterior. No es necesario ajustar los ingresos consolidados del grupo durante el ejercicio anterior por el hecho de que se produzca una fusión, adquisición o escisión durante el ejercicio siguiente.

Habrá que determinar qué información debe incluirse en el IPP referido al ejercicio durante el que se produce la fusión, adquisición o escisión con arreglo a los principios/normas de contabilidad pertinentes (siguiendo las directrices relativas a los principios/normas de contabilidad a las que cabe remitirse para determinar la existencia de un grupo y la pertenencia al mismo). Estos principios/normas de contabilidad son precisamente los que delimitan el período durante el que los datos financieros de las entidades integrantes fusionadas, adquiridas o fruto de una escisión deben incluirse en los IPP de los grupos EMN en cuestión (por ejemplo, una participación proporcional o un ejercicio completo). Partiendo de la flexibilidad que se otorga en la elección de la fuente de los datos utilizados para cumplimentar la Tabla 1, la información que figura en dicha tabla puede extraerse de una fuente que utilice principios/normas de contabilidad diferentes de los aplicados en los estados financieros consolidados.

Pueden darse casos en los que un grupo («Grupo adquirido») sea adquirido por otro grupo («Grupo resultante») en una fecha no coincidente con la fecha de cierre habitual del ejercicio fiscal del Grupo adquirido. Por ejemplo, supongamos que el Grupo adquirido, que formula sus estados financieros periódicos por año natural, es adquirido por el Grupo resultante el 30 de junio del ejercicio X1. Suponiendo que el Grupo adquirido obtuviera unos ingresos totales consolidados durante el ejercicio X0 de al menos 750 millones de euros, el hecho de que dicho grupo esté o no obligado a presentar un IPP referido al período comprendido entre el 1 de enero y el 30 de junio del ejercicio X1 dependerá de si está obligado a elaborar estados financieros consolidados relativos a dicho período en la jurisdicción de la que sea residente fiscal su sociedad matriz última (o de si le resulta aplicable la disposición de admisión a cotización en bolsa). En ausencia de dicho requisito o condición, el Grupo adquirido no estará obligado a presentar un IPP referido a este período. En tal caso, en la Tabla 3 de su IPP para el ejercicio X1, el Grupo resultante deberá: a) indicar la adquisición por su parte del Grupo adquirido y la fecha de realización de dicha operación, y b) añadir el texto siguiente: «El Grupo adquirido no ha presentado IPP alguno para el período comprendido entre el 1 de enero y el 30 de junio del ejercicio X1 en ninguna jurisdicción». Se insta a los miembros del Marco Inclusivo a obligar a sus respectivos contribuyentes a comunicar dicha información en la Tabla 3 lo antes posible, atendiendo a las particularidades de la región y a sus circunstancias específicas.

Los escenarios descritos a continuación ilustran el modo de aplicación de las directrices aquí mencionadas.

Escenario n.º 1

Durante el ejercicio X1, el Grupo S vende un subgrupo de entidades propias. Posteriormente, este subgrupo de entidades pasa a ser un grupo independiente, el Grupo E.

1.2 ¿Qué pasos deben seguir los Grupos S y E para determinar si constituyen, o no, grupos EMN excluidos durante el ejercicio X1?

Conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 1 de la *Ley Modelo*, para determinar si se trata o no de grupos EMN excluidos, no es necesario ajustar los ingresos consolidados del grupo durante el ejercicio fiscal anterior por el hecho de que se produzca una fusión, adquisición o escisión durante el ejercicio siguiente. En consecuencia, el Grupo S estará obligado a presentar un IPP referido al ejercicio X1 si sus ingresos totales consolidados durante el ejercicio X0 fueran iguales o superiores a 750 millones de euros (o un importe equivalente a dicha cantidad en la moneda nacional a enero de 2015).

En lo concerniente al Grupo E, la norma mínima de la Acción 13 no contiene directrices o recomendaciones específicas acerca de qué tratamiento corresponde a un grupo que haya formado parte de otro grupo EMN durante el ejercicio fiscal precedente. Las jurisdicciones concernidas pueden considerar que, dado que el Grupo E no era un grupo independiente desde el punto de vista jurídico durante el ejercicio X0, no estará obligado a presentar un IPP referido al ejercicio X1. Otras jurisdicciones pueden considerar, sin embargo, que el subgrupo de entidades (que, con la venta, se convierte en el Grupo E independiente) ya existía, desde un punto de vista económico, antes de la venta en cuanto parte integrante del Grupo S y, por lo tanto, estará obligado a presentar el IPP referido al ejercicio X1 si los ingresos totales consolidados del subgrupo de entidades durante el ejercicio X0 equivalen a o exceden de los 750 millones de euros. Si el Grupo E se ajusta al criterio adoptado sobre este aspecto específico por la jurisdicción de residencia fiscal de su sociedad matriz última, las entidades integrantes del Grupo E no estarán sometidas a la presentación local de IPP en ninguna otra jurisdicción.

1.3 De no ser el Grupo S un grupo EMN excluido durante el ejercicio X1 atendiendo a sus ingresos totales consolidados durante el ejercicio X0, ¿deberá incluir dicho grupo sólo una parte proporcional de los datos financieros del subgrupo en su IPP para el ejercicio X1?

Para delimitar el período durante el que han de incluirse los datos financieros del subgrupo en los IPP del Grupo S (por ejemplo, una participación proporcional o un ejercicio completo) cabe remitirse a los principios/normas de contabilidad que le resulten aplicables al referido grupo (siguiendo las directrices relativas a los principios/normas de contabilidad que han de utilizarse para determinar la existencia de un grupo y la pertenencia al mismo). En consecuencia, si los principios/normas de contabilidad pertinentes obligan al Grupo S a incluir en sus estados financieros consolidados una parte proporcional de los datos financieros del subgrupo (es decir, del que se convierte posteriormente en el Grupo E), el Grupo S deberá incluir igualmente en su IPP una parte proporcional de los datos financieros del subgrupo (Grupo E).

Escenario n.º 2

Durante el ejercicio X1, el Grupo B adquiere el 100% del Grupo E. Tanto el Grupo B como el Grupo E tienen la consideración de grupo EMN excluido a efectos del ejercicio X1, ya que los ingresos totales consolidados de cada uno de ellos durante el ejercicio fiscal anterior (X0) se sitúan por debajo de los 750 millones de euros.

1.4 Si la suma de los ingresos totales consolidados de los Grupos B y E durante el ejercicio X0 da un resultado equivalente o superior a los 750 millones de euros, ¿pierde el Grupo B su condición de grupo EMN excluido a efectos de su obligación de presentar IPP referidos al ejercicio X1?

No, el Grupo B mantendrá la condición de grupo EMN excluido a efectos del ejercicio X1. Para determinar si el Grupo B es, o no, un grupo EMN excluido durante el ejercicio en el que se produzca una fusión, adquisición o escisión, es decir, durante el ejercicio X1, cabe remitirse a los ingresos totales consolidados del grupo durante el ejercicio fiscal inmediatamente anterior (esto es, el ejercicio X0) al ejercicio fiscal de presentación de información, tal como se refleja en sus estados financieros consolidados para dicho ejercicio fiscal anterior. No

es necesario ajustar los ingresos consolidados del grupo durante el ejercicio anterior por el hecho de que se produzca una fusión, adquisición o escisión durante el ejercicio siguiente.

Escenario n.º 3

El 30 de junio de X1, el Grupo B adquiere el 100% del Grupo E. Ni el Grupo B ni el Grupo E tienen la consideración de grupo EMN excluido a efectos del ejercicio X1, ya que los ingresos totales consolidados de cada uno de ellos durante el ejercicio anterior (X0) equivalen a o exceden de los 750 millones de euros.

1.5 ¿Debe presentar el Grupo E un IPP referido al período comprendido entre el 1 de enero y el 30 de junio de X1?

El Grupo E deberá presentar un IPP relativo al período comprendido entre el 1 de enero y el 30 de junio de X1 únicamente cuando esté obligado a formular estados financieros consolidados referidos a dicho período. Si las normas en materia de información financiera vigentes en la jurisdicción de residencia fiscal de la sociedad matriz última del Grupo E obligan a este último a formular estados financieros consolidados para el período antes mencionado (o si le resulta aplicable la disposición de admisión a cotización en bolsa), el Grupo E deberá elaborar y presentar igualmente un IPP relativo al ejercicio contable de corta duración que precede a la adquisición*.

No obstante, de no estar la sociedad matriz última del Grupo E obligada a formular estados financieros consolidados correspondientes al período comprendido entre el 1 de enero y el 30 de junio de X1 en virtud de las normas de información financiera vigentes en la jurisdicción de la que es residente fiscal la sociedad matriz última, el Grupo E tampoco estará obligado a preparar y presentar un IPP para el ejercicio contable de corta duración. En tales supuestos, en la Tabla 3 de su IPP, el Grupo B deberá: a) indicar que el Grupo B adquirió al Grupo E, y b) añadir el texto siguiente: «El Grupo E no ha presentado IPP alguno en ninguna jurisdicción referido al ejercicio contable de corta duración que precede a la adquisición». Se insta a los miembros del Marco Inclusivo a obligar a sus respectivos contribuyentes a comunicar dicha información en la Tabla 3 lo antes posible, atendiendo a las particularidades de la región y a sus circunstancias específicas.

*En caso de que la sociedad matriz última del Grupo E no exista tras la adquisición, la entidad o persona (asesor jurídico o intermediario, por ejemplo) consideradas responsables en virtud de las normas aplicables (concretamente las normas contables, jurídicas o cualquier otra disposición legal pertinente) de presentar los estados financieros consolidados correspondientes al ejercicio contable de corta duración deberán presentar igualmente el IPP relativo al Grupo E.

1.6 ¿Debe declarar el Grupo B la totalidad o sólo una parte proporcional de los datos financieros del Grupo E?

Para delimitar el período durante el que han de incluirse los datos financieros del Grupo E en el IPP del Grupo B (por ejemplo, una participación proporcional o un ejercicio completo) cabe remitirse a los principios/normas de contabilidad que le resulten aplicables al Grupo B (siguiendo las directrices relativas a los principios/normas de contabilidad que han de utilizarse para determinar la existencia de un grupo y la pertenencia al mismo). En consecuencia, si los principios/normas de contabilidad aplicables al Grupo B obligan a este último a incluir en sus estados financieros consolidados una parte proporcional de los datos financieros del Grupo E, el Grupo B deberá incluir igualmente en su IPP una parte proporcional de los datos financieros del Grupo E.

Escenario n.º 4

Durante el ejercicio X1, el Grupo S vende un subgrupo de entidades propias al Grupo B. Al estar los ingresos totales consolidados del Grupo B durante el ejercicio X0 por debajo de los 750 millones de euros, el Grupo B constituye un grupo EMN excluido.

1.7 ¿Deberá ajustarse el importe de los ingresos totales consolidados del Grupo S durante el ejercicio X0 debido a la venta del subgrupo?

El importe de los ingresos totales consolidados del grupo durante el ejercicio X0, o lo que es lo mismo, durante el ejercicio inmediatamente anterior al ejercicio fiscal de presentación de información, no debe ajustarse para tener en cuenta la venta efectuada en X1. Si los ingresos totales consolidados del Grupo S durante el ejercicio X0 son

iguales o superiores a los 750 millones de euros, el Grupo S no tendrá la consideración de grupo EMN excluido durante el ejercicio X1. Por el contrario, si los ingresos totales consolidados del grupo durante el ejercicio X0 están por debajo de los 750 millones de euros, el Grupo S mantendrá su condición de grupo EMN excluido durante el ejercicio X1.

1.8 Para determinar si constituye, o no, un grupo EMN excluido durante el ejercicio X1 conforme a lo dispuesto en el artículo 1, apartado 3 de la Ley Modelo, ¿deberá el Grupo B incluir en el importe de sus ingresos totales consolidados durante el ejercicio X0 sólo una parte o la totalidad de los ingresos del subgrupo de entidades adquirido?

El importe de los ingresos totales consolidados del grupo durante el ejercicio X0, esto es, durante el ejercicio fiscal inmediatamente anterior al ejercicio fiscal de presentación de información, no deberá ajustarse para tener en cuenta la adquisición efectuada en X1. El Grupo B seguirá teniendo la consideración de grupo EMN excluido atendiendo a sus ingresos totales consolidados durante el ejercicio precedente.

Escenario n.º 5

Durante el ejercicio X1, el Grupo S vende un subgrupo de entidades al Grupo B. Ni el Grupo B ni el Grupo S tienen la consideración de grupo EMN excluido durante el ejercicio X1, debido a que los ingresos totales consolidados de cada uno de los grupos durante el ejercicio fiscal precedente (X0) son iguales o superiores a los 750 millones de euros.

1.9 ¿Debe incluir el IPP del Grupo S referido al ejercicio X1 datos financieros del subgrupo de entidades vendido al Grupo B durante ese mismo ejercicio?

Para determinar si deben incluirse los datos financieros del subgrupo de entidades vendido al Grupo B durante el ejercicio X1 en el IPP del Grupo S referido a ese mismo ejercicio, cabe remitirse a los principios/normas de contabilidad que le resulten aplicables al referido grupo (siguiendo las directrices relativas a los principios/normas de contabilidad que han de utilizarse para determinar la existencia de un grupo y la pertenencia al mismo). En consecuencia, si los principios/normas de contabilidad pertinentes obligan al Grupo S a incluir en sus estados financieros consolidados una parte proporcional de los datos financieros del subgrupo de entidades vendido al Grupo B, el Grupo S deberá incluir igualmente en su IPP una parte proporcional de los datos financieros del subgrupo.

1.10 ¿Debe incluir el Grupo B sólo una parte proporcional de los datos financieros del subgrupo adquirido durante el ejercicio X1 en su IPP relativo a ese mismo ejercicio?

Para delimitar el período durante el que han de incluirse los datos financieros del subgrupo en el IPP del Grupo B (por ejemplo, una participación proporcional o un ejercicio completo) cabe remitirse a los principios/normas de contabilidad que le resulten aplicables al referido grupo (siguiendo las directrices relativas a los principios/normas de contabilidad que han de utilizarse para determinar la existencia de un grupo y la pertenencia al mismo). En consecuencia, si los principios/normas de contabilidad pertinentes obligan al Grupo B a incluir en sus estados financieros consolidados una parte proporcional de los datos financieros del subgrupo, el Grupo B deberá proceder a incluir también en su IPP una parte proporcional de los datos financieros del subgrupo.

1.2 Tabla resumen de la interpretación en caso de fusiones, escisiones y adquisiciones (septiembre de 2018)

Acontecimientos y consecuencias en los escenarios 1 a 5 de fusiones, adquisiciones y escisiones

	Acontecimiento en		Consecuencia (X1)	
	Año de referencia (X0)	Año de declaración (X1)	Umbral	Tabla 1
Escenario n.º 1 Escisión	Los ingresos totales consolidados del Grupo S equivalen o exceden de 750 millones de euros.	El Grupo S vende un subgrupo de entidades propias. Posteriormente, este subgrupo de entidades pasa a ser un grupo independiente, el Grupo E.	El Grupo S mantiene su consideración de grupo EMN no excluido Que el Grupo E tenga la consideración o no de grupo EMN excluido depende de la legislación de cada jurisdicción. Sin embargo, cuando el Grupo E se ajusta a la norma de la jurisdicción de su sociedad matriz última, las entidades integrantes del Grupo E en cualquier otra jurisdicción no estarán sometidas a las normas de declaración locales.	Para delimitar el período durante el que han de incluirse los datos financieros del subgrupo en los IPP del Grupo S, cabe remitirse a la norma aplicable a los estados financieros consolidados del Grupo S.
Escenario n.º 2 Fusión	Los ingresos totales consolidados del Grupo B y del Grupo E se sitúan, respectivamente, por debajo de los 750 millones de euros.	Tanto el Grupo B como el Grupo E tienen la consideración de grupo EMN excluido. El Grupo B adquiere el 100 % del Grupo E. Esto hace que los ingresos totales consolidados conjuntos del Grupo B y del Grupo E en X0 equivalgan o excedan de 750 millones de euros.	El Grupo B tiene la consideración de grupo EMN excluido.	N.A.
Escenario n.º 3 Fusión	Los ingresos totales consolidados del Grupo B y del Grupo E equivalen o exceden, respectivamente, de 750 millones de euros.	Ni el Grupo B ni el Grupo E tienen la consideración de grupo EMN excluido. A 30 de junio, el Grupo B adquiere el 100 % del Grupo E.	Si el Grupo E debe presentar los últimos IPP antes de la fusión depende de las normas en materia de información financiera vigentes en la jurisdicción del Grupo E. El Grupo B mantiene su consideración de grupo EMN excluido.	Para delimitar el período durante el que han de incluirse los datos financieros en los IPP, cabe remitirse a la norma aplicable a los estados financieros consolidados del Grupo B (y E, en su caso).
Escenario n.º 4 Venta/Compra de subgrupo	Los ingresos totales consolidados del Grupo B se sitúan por debajo de los 750 millones de euros.	El Grupo S vende un subgrupo de entidades propias al Grupo B. El Grupo B tiene la consideración de grupo EMN excluido.	El Grupo B tiene la consideración de grupo EMN excluido. Que el Grupo S tenga o no la consideración de grupo EMN excluido depende de los ingresos totales consolidados del grupo en X0.	N.A.

Escenario n.º 5 Venta/Compra de subgrupo	Los ingresos totales consolidados del Grupo B y del Grupo S equivalen o exceden, respectivamente, de 750 millones de euros.	El Grupo S vende un subgrupo de entidades al Grupo B. El Grupo B y el Grupo S tienen la consideración de grupos EMN no excluidos.	Tanto el Grupo B como el Grupo S mantienen su consideración de grupo EMN no excluido.	Para delimitar el período durante el que han de incluirse los datos financieros del subgrupo en los IPP del Grupo S/B, cabe remitirse a la norma aplicable a los estados financieros consolidados del Grupo S/B.
---	---	--	---	--