



BEPS Acción 13

Informes país por país

**GUÍA SOBRE EL USO APROPIADO DE LA INFORMACIÓN
CONTENIDA EN LOS INFORMES PAÍS POR PAÍS**

Septiembre 2017

BEPS Acción 13

Informes país por país

Guía sobre el uso apropiado de la
información contenida en los
informes país por país

Septiembre 2017

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 (2017), *BEPS Acción 13 – Informes país por país – Guía sobre el uso apropiado de la información contenida en los informes país por país*, Publicaciones de la OCDE, París.

www.oecd.org/tax/beps/beps-accion-13-guia-sobre-el-uso-apropiado-de-la-informacion-contenida-en-los-informes-pais-por-pais.pdf

© OCDE 2017

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

Introducción y antecedentes	4
El significado de “uso apropiado”	6
El significado de “riesgo relacionado con BEPS”	7
Consecuencias del incumplimiento de la condición de uso apropiado.....	9
Uso apropiado como condición para recibir y utilizar los informes país por país	9
Compromiso de las autoridades competentes de denunciar las violaciones del uso apropiado.....	10
Compromiso de las autoridades competentes de reconocer de inmediato ajustes inapropiados en los procedimientos de la autoridad competente.....	10
Capacidad de las autoridades competentes para suspender temporalmente el intercambio de los informes país por país previa consulta en casos de incumplimiento	11
Riesgo de una evaluación fiscal incorrecta	11
Enfoques para asegurar el uso apropiado de la información contenida en los informes país por país..	12
¿Los acuerdos entre autoridades competentes multilaterales y/o bilaterales relativos a los informes país por país firmados por su jurisdicción incluyen el uso apropiado de la información contenida en los informes país por país como condición para obtener y utilizar tales informes?	14
¿Su autoridad fiscal cuenta con una política clara y por escrito, que rija el uso de los informes país por país, e incluya una orientación sobre uso apropiado?	14
¿Se comunica eficazmente esta política a todo el personal que pueda tener acceso a los informes país por país en el curso de su trabajo?	14
¿Se controla o supervisa el uso de los informes país por país para asegurar su uso apropiado?	15
¿Se proporciona orientación o capacitación al personal de la autoridad fiscal competente de su jurisdicción, que establezca claramente sus compromisos?.....	18
¿Se dispone de medidas para asegurar que los controles sean revisados y actualizados cuando necesario, y se documentan los resultados de estas revisiones?	18
¿Se aplica alguna otra medida para asegurar el uso apropiado de los informes país por país?	19

Introducción y antecedentes

1. El informe sobre la Acción 13 introdujo un enfoque en tres niveles para la documentación de precios de transferencia, que constó de un archivo maestro que contiene información estandarizada relevante para todos los miembros de un grupo multinacional, un archivo local que se refiere específicamente a transacciones importantes del contribuyente local; y un informe país por país que contenga cierta información relativa a la asignación global de los ingresos e impuestos del grupo, junto con indicadores de la localización de la actividad económica dentro del grupo (información contenida en los informes país por país).

2. Cuando tenga aplicación la presentación de informes país por país, la entidad controladora final de un grupo con ingresos anuales consolidados del grupo iguales o superiores a 750 millones de euros (o su equivalente cercano en moneda nacional a enero de 2015) en el año fiscal anterior deberá presentar un informe país por país en nombre del grupo ante su autoridad fiscal local. El plazo para presentar el informe país por país es de hasta 12 meses después del último día del año fiscal del grupo. Una jurisdicción puede fijar un plazo de presentación anterior a este, pero esto no se requiere ni se recomienda. La autoridad fiscal ante la cual se presenta el informe país por país intercambiará el informe país por país con la autoridad fiscal de otras jurisdicciones en que el grupo tenga operaciones, en virtud de tratados tributarios bilaterales o multilaterales o acuerdos de intercambio de información tributaria (TIEA por su sigla en inglés) que permitan el intercambio automático de información. Esto está sujeto a condiciones, incluyendo a las jurisdicciones que tengan un marco legal que contemple los informes país por país y que cumplan con las condiciones de confidencialidad, consistencia y de uso apropiado de la información contenida en los informes país por país. La implementación de la presentación de informes país por país es una de las cuatro normas mínimas dentro del Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS por su sigla en inglés), el cual será implementado por todas las jurisdicciones que son miembros del Marco Inclusivo de la OCDE en materia de BEPS.

3. Los términos de la presentación de informes país por país se describen en el informe sobre la Acción 13, que se complementa con una guía sobre elementos específicos del diseño, el funcionamiento y la implementación del régimen. Además, el Anexo IV del Capítulo V del informe sobre la Acción 13 contiene un paquete de medidas de ayuda a los países, que incluye una ley modelo sobre el informe país por país, un modelo de acuerdo multilateral entre autoridades competentes (AAC) para las jurisdicciones que intercambien informes país por país con arreglo a la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (la Convención Multilateral) y acuerdos entre autoridades competentes bilaterales modelo para las jurisdicciones que intercambien informes país por país en virtud de las Convenciones de Doble Imposición o los TIEA. El modelo de AAC multilateral se utilizó como base para el acuerdo multilateral entre autoridades competentes de la OCDE (el AAC multilateral), utilizado por muchos países para operacionalizar el intercambio automático de informes país por país. No se obliga a las jurisdicciones a utilizar estos modelos en la implementación de la

presentación de informes país por país, pero son herramientas de referencia útiles para asegurar que se cubran los elementos clave de manera consistente. Los elementos de estos instrumentos se describen en esta guía.

El significado de “uso apropiado”

4. La capacidad de una jurisdicción para obtener y utilizar los informes país por país está condicionada a que se use apropiadamente la información contenida en tales informes. Esta condición se describe en los párrafos 25 y 59 del informe sobre la Acción 13 y se aplica en el apartado 1 del Artículo 6(1) de la legislación modelo y en el párrafo 2 de la sección 5 de los modelos de AAC multilaterales y los AAC bilaterales. Para estos fines, el uso apropiado se limita a:

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

5. El informe sobre la Acción 13 incluye dos párrafos que aclaran lo que no se consideraría “uso apropiado”. Este texto se repite sustancialmente en la Sección 5 de los modelos de AAC multilaterales y bilaterales.

La información que figura en el informe país por país no sustituye a un análisis detallado de precios de transferencia de operaciones y precios concretos, realizado sobre la base de un análisis completo funcional y de comparabilidad. La información que consta en el informe país por país no constituye, por sí sola, una prueba concluyente de que los precios de transferencia sean o no adecuados. No deberá ser utilizada por las administraciones tributarias para proponer ajustes de precios de transferencia mediante un reparto global del beneficio realizado aplicando una fórmula predeterminada. (Párrafo 25)

Las jurisdicciones no deberán proponer ajustes en los ingresos de un contribuyente aplicando una fórmula de reparto de ingresos respaldada en los datos del informe país por país. [...] Sin embargo, ello no implica que las jurisdicciones no puedan basarse en los datos del informe país por país para realizar nuevas indagaciones, en el marco de una inspección fiscal, sobre los sistemas de precios de transferencia o sobre otros asuntos tributarios. (Párrafo 59)

6. Por lo tanto, es evidente que la información contenida en los informes país por país puede ser utilizada para la evaluación del riesgo de precios de transferencia de alto nivel, pero no se debe utilizar por sí misma como base para proponer cambios en los precios de transferencia o para ajustar los ingresos de un contribuyente mediante un reparto global del beneficio realizado aplicando una fórmula predeterminada. Sin embargo, no hay nada que impida que una autoridad fiscal utilice la información contenida en los informes país por país para planificar una auditoría fiscal o como base para realizar nuevas indagaciones sobre los acuerdos de precios de transferencia de un grupo o sobre otros asuntos fiscales, en el curso de una inspección fiscal. No existe el compromiso de relacionar específicamente estas indagaciones con los riesgos potenciales

identificados mediante el uso de la información contenida en los informes país por país. Por ejemplo, la información contenida en los informes país por país (tales como los detalles de las entidades integrantes de la Tabla 2) se puede utilizar como base para realizar indagaciones sobre asuntos fiscales identificados mediante otras fuentes de datos o surgidos durante el curso de una auditoría fiscal. El Foro sobre Administración Tributaria de la OCDE ha preparado el documento *Country-by-Country Reporting: Effective Tax Risk Assessment Handbook (Informes país por país: Manual sobre el uso efectivo para la evaluación del riesgo fiscal*, OCDE, 2017), para ayudar a las autoridades fiscales a hacer un uso eficaz de la información contenida en los informes país por país a los fines de la evaluación del riesgo fiscal.

7. El informe sobre la Acción 13 no contiene directrices con respecto a la capacidad de las autoridades fiscales para utilizar la información contenida en los informes país por país para evaluar otros riesgos relacionados con BEPS o para realizar análisis económicos y estadísticos. La información contenida en los informes país por país se puede utilizar para análisis económicos y estadísticos, cuando sea apropiado (por ejemplo, tal uso no es apropiado cuando no está permitido bajo la convención tributaria o el TIEA pertinentes), pero no se proporcionan otros detalles a este respecto. El informe sobre la Acción 13 tampoco define el término “riesgos relacionados con BEPS”.

El significado de “riesgo relacionado con BEPS”

8. La introducción del informe de febrero de 2013 *Addressing Base Erosion and Profit Shifting (Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*; el informe BEPS, OCDE, 2013) define el desafío que afrontan los países como una “planificación dirigida a trasladar los beneficios en formas que erosionen la base imponible hacia sitios donde estén sujetos a un trato fiscal más favorable”. El informe establece que:

Aunque los objetivos específicos de las multinacionales varían, en particular cuando las empresas tienen su sede en distintos países, por lo general, sus actividades de erosión de la base imponible y traslado de beneficios si orientan a trasladar esos beneficios a países o territorios cuya tributación es más reducida y a trasladar los gastos a los países donde los tipos son más elevados para maximizar los efectos de la deducción. Cabe también establecer estrategias específicas para aprovechar los mecanismos tributarios existentes, como los créditos tributarios, el traslado de pérdidas a ejercicios futuros, etc. Estos objetivos genéricos tratan de alcanzarse a menudo en coordinación con la gestión del conjunto de operaciones financieras del grupo, como la gestión de la tesorería y la gestión del riesgo del tipo de cambio, así como las estrategias eficaces de repatriación de capitales.

9. El informe BEPS ofrece una serie de ejemplos de cómo las normas fiscales vigentes en ese momento se podrían utilizar para lograr una imposición baja o nula, basada en las normas existentes sobre jurisdicción fiscal, precios de transferencia, tratamiento tributario de la deuda y medidas anti-elusión. Estos ejemplos incluyen el uso de una sucursal de una compañía extranjera con bajo gravamen, entidades híbridas, instrumentos financieros híbridos, sociedades de canalización de beneficios, el uso de derivados para evitar la retención de impuestos y el traslado de beneficios utilizando la asignación contractual del riesgo y la fijación de precios de los intangibles.

10. El *Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (Plan de Acción BEPS, OCDE 2013), publicado en julio de 2013, no cambia esta definición amplia de BEPS, sino que identifica las acciones necesarias para abordar BEPS y la metodología para implementar tales acciones. Algunas de las 15 líneas de actuación establecidos en el Plan de Acción BEPS tratan acuerdos específicos (por ejemplo, acuerdos de desajuste híbrido en la Acción 2 y abuso de tratados en la Acción 6), pero no es el caso de todos los Puntos de Acción. Sin embargo, tomados en conjunto e implementados sistemáticamente, los 15 Puntos de Acción representan una respuesta global a los riesgos de BEPS que afrontan los países, mejorando la coherencia y la transparencia del sistema fiscal internacional y garantizando que la ubicación de los beneficios imposables de un grupo se corresponda con la ubicación de su actividad económica sustancial.

11. Así, de acuerdo con el informe país por país, el término “evaluación de otros riesgos relacionados con BEPS”, se debe entender como una referencia a la evaluación de alto nivel de los riesgos fiscales que pueden dar como resultado la erosión de la base imponible de una jurisdicción. En la práctica, si bien los informes país por país se pueden utilizar para identificar indicadores de posible riesgo fiscal, por lo general solo será posible comprender los acuerdos que dan lugar a ese riesgo una vez que se hayan realizado más investigaciones. Sigue siendo fundamental que la información contenida en los informes país por país se limite a su utilización en la evaluación de riesgos y como base para realizar investigaciones adicionales en el curso de una auditoría fiscal (y un análisis económico y estadístico, cuando proceda). Del mismo modo que la información contenida en los informes país por país por sí sola no constituye una prueba concluyente de que los precios de transferencia no son apropiados, tampoco constituye una prueba concluyente de que un grupo esté involucrado en otras formas de BEPS.

Consecuencias del incumplimiento de la condición de uso apropiado

12. El informe sobre la Acción 13 incluye una serie de consecuencias para una jurisdicción, derivadas del incumplimiento o el posible incumplimiento de la condición de uso apropiado, que se aplican a través de los acuerdos modelo entre autoridades competentes cuando se los utiliza en la implementación de la presentación de informes país por país.

- Uso apropiado como condición para recibir y utilizar los informes país por país.
- El compromiso de las autoridades competentes de denunciar infracciones de uso apropiado a la Secretaría del Órgano de Coordinación (para intercambios en el marco del acuerdo multilateral entre autoridades competentes) u otra autoridad competente (para intercambios en el marco de los modelos de acuerdos bilaterales entre autoridades competentes).
- El compromiso de las autoridades competentes de reconocer de inmediato ajustes inapropiados en los procedimientos de la autoridad competente.
- La capacidad de las autoridades competentes para suspender temporalmente el intercambio de los informes país por país después de previa consulta en casos de incumplimiento.

13. Además, existe un grave riesgo de que el uso inapropiado de los informes país por país pueda dar lugar a que a las entidades se les realicen evaluaciones fiscales incorrectas.

Uso apropiado como condición para recibir y utilizar los informes país por país

14. El párrafo 56 del informe sobre la Acción 13 describe el uso apropiado de la información contenida en los informes país por país como una de las tres condiciones que subyacen a la obtención y la utilización de los informes país por país (conjuntamente con confidencialidad y consistencia). El párrafo 2 de la Sección 5 de los modelos de AAC multilaterales y bilaterales da efecto a la condición de uso apropiado. Conforme al mismo, la información recibida mediante el informe país por país se utilizará para evaluar los precios de transferencia de alto nivel, los riesgos relacionados con la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y, cuando proceda, para el análisis económico y estadístico.

15. En virtud de los considerandos de los modelos de AAC multilaterales y bilaterales, las jurisdicciones indican que, antes de que se produzca el primer intercambio de informes país por país, cuentan, o esperan contar con, garantías adecuadas para asegurar que la información recibida se utilice para los fines de evaluación de los riesgos de precios de transferencia de alto nivel y otros riesgos relacionados con BEPS, así como para el análisis económico y estadístico, si procede. Además, de conformidad con el apartado d) del párrafo 1 de la Sección 8 del AAC multilateral, la autoridad competente de una jurisdicción debe notificar a la Secretaría del Órgano de Coordinación que “cuenta con el marco legal y la infraestructura necesarios para garantizar [...] el uso apropiado de

la información presentada en los informes país por país”. Como tales, las autoridades fiscales no intercambiarán los informes país por país hasta que se cumpla esta condición y, en el marco del AAC multilateral, hasta que se haya presentado dicha notificación. Del mismo modo, en virtud de la norma mínima de la Acción 13, una jurisdicción no puede requerir que un informe país por país sea presentado por una entidad que no sea la entidad controladora final de su grupo (también conocido como archivo local), a menos que dicha jurisdicción cumpla con las condiciones de uso apropiado y se verifiquen otras condiciones para la tramitación local en el informe sobre la Acción 13. Cuando una jurisdicción exige el archivo local en circunstancias que no estén permitidas en virtud del informe sobre la Acción 13, esto se identificará durante la evaluación de la revisión por pares de la jurisdicción.

Compromiso de las autoridades competentes de denunciar las violaciones del uso apropiado

16. En el párrafo 3 de la Sección 5, los AAC bilaterales y multilaterales establecen que, en la medida en que lo permita la legislación aplicable, la autoridad competente notificará inmediatamente a la Secretaría del Órgano de Coordinación (cuando el intercambio se produzca de conformidad con el AAC multilateral) o a la otra autoridad competente (cuando el intercambio se produzca de conformidad con los AAC bilaterales modelo) cualquier caso de incumplimiento con respecto a la condición de uso apropiado (así como las condiciones de confidencialidad y consistencia), junto con las acciones y medidas correctivas adoptadas con respecto a tal incumplimiento. Cuando se efectúe dicha notificación a la Secretaría del Órgano de Coordinación, la Secretaría informará a todas las autoridades competentes que tengan una relación de intercambio en virtud del AAC multilateral con la autoridad competente que haya dado aviso del incumplimiento.

Compromiso de las autoridades competentes de reconocer de inmediato ajustes inapropiados en los procedimientos de la autoridad competente.

17. La condición de uso apropiado no permite a una autoridad fiscal hacer un ajuste en los ingresos de cualquier contribuyente partiendo de una fórmula de reparto global de ingresos basada en los datos del informe país por país. Todos los ajustes deben estar respaldados por la documentación apropiada. El párrafo 59 del informe sobre la Acción 13 dispone además que:

[Las jurisdicciones] se comprometerán asimismo a que si tales ajustes basados en los datos del informe país por país son practicados por la administración tributaria local de la jurisdicción, se reconocerá de inmediato el ajuste en cualquier procedimiento de la autoridades competentes.

18. El párrafo 2 de la Sección 5 de los modelos de AAC multilaterales y bilaterales implementa este compromiso y lo extiende a los procedimientos de las autoridades competentes relativos a cualquier ajuste efectuado en caso de incumplimiento de la condición de uso apropiado.

Capacidad de las autoridades competentes para suspender temporalmente el intercambio de los informes país por país previa consulta en casos de incumplimiento

19. La Sección 8 de los modelos de AAC multilaterales y bilaterales deja claro que cualquier incumplimiento de la condición de uso apropiado se considerará “incumplimiento significativo”. Cuando una autoridad competente determine que existe o ha existido incumplido significativo en otra jurisdicción, puede suspender temporalmente el intercambio de los informes país por país mediante notificación por escrito. Esta determinación se puede basar, por ejemplo, en los resultados de la evaluación de la revisión por pares de una jurisdicción del uso apropiado, fundamentándose en los criterios objetivos contenidos en esta guía. Sin embargo, en cualquier caso, antes de suspender el intercambio de informes país por país, la autoridad competente debería consultar a la autoridad competente de la otra jurisdicción si se ha producido un incumplimiento sustancial.

Riesgo de una evaluación fiscal incorrecta

20. Los informes país por país contienen datos agregados sobre la localización de los ingresos, impuestos y actividades de un grupo por jurisdicción. También enumeran las principales actividades empresariales de cada entidad integrante del grupo. Cuando un grupo incluye más de una entidad en una jurisdicción, su informe país por país no contiene información detallada sobre los ingresos y gastos de una entidad en particular ni sobre las transacciones que ha celebrado con terceros o partes relacionadas. Los informes país por país no incluyen información sobre las asignaciones de riesgo entre las entidades de un grupo ni tampoco describen las funciones desempeñadas ni los activos empleados por estas entidades. Por lo tanto, si bien la información contenida en un informe país por país puede ser valiosa para indicar riesgos potenciales para una investigación más profunda, esto no alcanza para que una administración fiscal saque conclusiones confiables sobre los hechos precisos que han dado origen a esos indicadores de riesgo. Por lo tanto, cuando una autoridad fiscal propone ajustes tributarios basados solamente en la información contenida en un informe país por país, existe un riesgo significativo de que estos ajustes se basen en suposiciones inexactas. Esto podría dar lugar a que se realice una evaluación fiscal incorrecta y posiblemente a la doble imposición tributaria en caso de no poder corregirla.

Enfoques para asegurar el uso apropiado de la información contenida en los informes país por país

21. Esta sección contiene una orientación sobre los pasos que pueden seguir las jurisdicciones, si es necesario, para implementar eficazmente la restricción de uso apropiado en sus reglas y procesos nacionales. Toda jurisdicción debe ser capaz de contestar afirmativamente a seis preguntas básicas de una lista de verificación, o tener la expectativa de hacerlo antes del primer intercambio de informes país por país.

1. ¿Los acuerdos multilaterales y/o bilaterales entre autoridades competentes relativos a los informes país por país firmados por su jurisdicción incluyen el uso apropiado de la información contenida en los informes país por país como condición para obtener y utilizar tales informes?
2. ¿Su autoridad fiscal cuenta con una política clara y por escrito, que regula el uso de los informes país por país, e incluya una orientación sobre uso apropiado?
3. ¿Se comunica eficazmente esta política a todo el personal que pueda tener acceso a los informes país por país en el curso de su trabajo?
4. ¿Se controla o supervisa el uso de los informes país por país para asegurar su uso apropiado, lo cual puede incluir:
 - i) imponer restricciones en el acceso a los informes país por país; y/o
 - ii) asegurar que el uso apropiado se evidencie debidamente?
5. ¿Se proporciona orientación o capacitación al personal de la autoridad fiscal competente de su jurisdicción, que establezca claramente sus compromisos para:
 - i) notificar inmediatamente a la Secretaría del Órgano de Coordinación (para intercambios en aplicación del AAC multilateral) u otra autoridad competente (para intercambios en el marco de los AAC bilaterales modelo) de los casos de incumplimiento con la condición de uso apropiado; y
 - ii) conceder prontamente cualquier procedimiento de la autoridad competente que implique un ajuste tributario utilizando una fórmula de reparto de ingresos basada en la información de la presentación de informes país por país.
6. ¿Se dispone de medidas para asegurar que los controles se revisen y actualicen cuando sea necesario, y se documentan los resultados de estas revisiones?

22. Aunque todas las jurisdicciones deberían ser capaces de responder afirmativamente a estas preguntas, o tener la expectativa de hacerlo antes del primer intercambio de informes país por país, las jurisdicciones pueden variar en las medidas y controles específicos que implementen, dependiendo, entre otras cosas, del modelo de evaluación de riesgos adoptado. Por ejemplo, en términos de la supervisión del uso de la información contenida en los informes país por país, una autoridad fiscal que opera un modelo centralizado con un equipo especializado de evaluación de riesgos puede depositar una confianza significativa en los controles sobre el acceso a los informes país por país o bien poner un mayor énfasis en que los requisitos de ajuste tributario estén completamente documentados y sujetos a revisión para asegurar que la información contenida en los informes país por país no se ha sido utilizada de manera inapropiada. Por otro lado, es menos probable que los controles sobre el acceso a la información contenida en los informes país por país brinden seguridad sobre el uso apropiado cuando una autoridad fiscal opera un modelo descentralizado con evaluaciones de riesgo realizarse en el seno de los equipos de cumplimiento tributario. En este caso, se puede depositar una mayor confianza en medidas tendientes a asegurar que los ajustes fiscales se documenten y se respalden por completo. No existe restricción alguna en virtud de la Acción 13 para que una jurisdicción permita que el personal de cumplimiento fiscal tenga acceso a los informes país por país, siempre y cuando la información contenida en los informes se utilice apropiadamente y se mantenga confidencial, de conformidad con la convención tributaria o el TIEA pertinentes.

23. Esta sección incluye una descripción de algunas de las medidas que pueden implementar las jurisdicciones para responder afirmativamente a cada una de las preguntas anteriores. En la práctica, las jurisdicciones pueden confiar en las políticas y procedimientos existentes (como los relativos a los procesos actuales de evaluación del riesgo fiscal, el tratamiento de la información intercambiada en virtud de convenciones tributarias y acuerdos de intercambio de información tributaria, o la gestión de casos de precios de transferencia), y simplemente se tratará de garantizar que la información contenida en los informes país por país está cubierta por estos. En general, cuando una autoridad fiscal ya cuenta con procedimientos sólidos para asegurar que los ajustes tributarios estén respaldados por una auditoría fiscal exhaustiva, incluida la consideración de todos los datos disponibles, se espera que los pasos adicionales necesarios para garantizar el cumplimiento de la condición de uso apropiado (por ejemplo, establecer procedimientos escritos sobre el uso de la información contenida en los informes país por país y asegurar que los informes país por país estén cubiertos por las medidas de seguridad existentes) sean razonablemente modestos. Se puede seguir fomentando una política que asegure el uso apropiado de la información contenida en los informes país por país cuando la autoridad fiscal asegure que los contribuyentes pertinentes de la jurisdicción (es decir, las entidades de grandes grupos empresariales) estén al tanto de esta política y les permita reconocer e informar casos de posible incumplimiento. Nada de lo dispuesto en esta sección tiene por objeto impedir que las autoridades fiscales utilicen información obtenida de los informes país por país para planificar auditorías fiscales u otras medidas de cumplimiento o como base para hacer consultas adicionales a los contribuyentes o a otras autoridades fiscales. Las consultas adicionales dirigidas a otras autoridades fiscales deben cumplir con la norma de pertinencia previsible.

¿Los acuerdos entre autoridades competentes multilaterales y/o bilaterales relativos a los informes país por país firmados por su jurisdicción incluyen el uso apropiado de la información contenida en los informes país por país como condición para obtener y utilizar tales informes?

24. Aunque el informe sobre la Acción 13 contiene una descripción del compromiso por parte de las jurisdicciones de utilizar la información contenida en los informes país por país de manera adecuada, en la práctica el compromiso y las consecuencias del incumplimiento se incluirán en los AAC multilaterales y bilaterales utilizados por una jurisdicción para intercambiar informes país por país. Por ejemplo, el compromiso de que el uso de la información se limite a “evaluar el riesgo de precios de transferencia de alto nivel, los riesgos de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y, cuando proceda, el análisis económico y estadístico” se establece en el párrafo 2 de la Sección 5 de lo modelo de AAC bilateral del paquete de implementación.

25. Con el fin de asegurar que la condición de uso apropiado se implemente de manera eficaz, es importante que las jurisdicciones incluyan esta condición dentro de los AAC que utilizan para la presentación de informes país por país. Esta condición está incluida en el modelo de AAC multilateral que hoy es firmado por muchas jurisdicciones. Cuando una jurisdicción utiliza AAC bilaterales, debe mencionar en los AAC que negocia la misma condición sobre el uso apropiado, así como las mismas consecuencias para el incumplimiento. Esto puede estar respaldado por medidas operativas y administrativas como las que se detallan en otras partes de esta guía.

¿Su autoridad fiscal cuenta con una política clara y por escrito, que rijan el uso de los informes país por país, e incluya una orientación sobre uso apropiado?

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

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

¿Se comunica eficazmente esta política a todo el personal que pueda tener acceso a los informes país por país en el curso de su trabajo?

28. El personal de la autoridad fiscal que pueda tener acceso a los informes país por país en el curso de su trabajo debe tener conocimiento de las restricciones sobre el uso de la información contenida en tales informes en virtud de la legislación nacional y los compromisos con arreglo a los AACs dentro del alcance de estas restricciones. Esto se puede hacer, por ejemplo, incluyendo la política escrita de la autoridad fiscal en un manual que se proporcione al personal cuando acceda por primera vez a los informes país

por país, pero que también esté disponible para todo el personal, así como en una página web pertinente en el sitio intranet de la autoridad fiscal. También se podría implementar un recordatorio de esta política cuando el personal acceda a copias electrónicas de los informes país por país. Esta política se debería traducir a todos los idiomas oficiales de la jurisdicción, y a otros idiomas comúnmente utilizados por los miembros del personal.

29. La eficacia de los controles para asegurar el conocimiento de esta política se puede mejorar proporcionando capacitación que ayude al personal a comprender el compromiso relativo al uso apropiado, incluidas las consecuencias del incumplimiento, que podría ser en forma de seminarios, materiales escritos o herramientas en línea. Esta capacitación podría ser exclusiva del tema de “uso apropiado” o incorporarse en una capacitación más amplia del personal. Por ejemplo, cuando los miembros del personal reciban capacitación sobre el uso eficaz de la información contenida en los informes país por país para la evaluación de riesgos, se podría incluir una sección sobre el uso apropiado. Todas las autoridades fiscales deberían considerar el uso de herramientas de capacitación para asegurar que el personal entienda los límites en el uso de la información contenida en los informes país por país, pero esto es especialmente importante cuando los informes país por país se ponen a disposición del personal involucrado en actividades de cumplimiento tales como las auditorías fiscales ya que, en este caso, la posibilidad de uso inapropiado aumenta si el personal no conoce adecuadamente sus compromisos.

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

¿Se controla o supervisa el uso de los informes país por país para asegurar su uso apropiado?

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

Medidas para restringir el acceso a los informes país por país

32. Las autoridades fiscales aplican diferentes modelos para la evaluación del riesgo fiscal, incluidas estructuras centralizadas con un equipo dedicado a la evaluación de riesgos (que puede ser un equipo nacional único o varios equipos regionales) y estructuras descentralizadas en las que la evaluación de riesgos sea realizada por personal dentro del equipo de cumplimiento, incluidos auditores fiscales. En algunos casos, una autoridad

fiscal puede operar ambos modelos en paralelo (por ejemplo, un proceso centralizado para los grupos más grandes de la jurisdicción y un proceso descentralizado para otros grupos). Varias autoridades fiscales han revisado sus modelos de evaluación de riesgos y han avanzado hacia un proceso centralizado para el manejo de los informes país por país, pero siguen coexistiendo modelos diferentes. Las autoridades fiscales deberían considerar la posibilidad de introducir controles o de ampliar los controles existentes para asegurar que los informes país por país estén disponibles para el personal involucrado en actividades cubiertas por la condición de uso apropiado, pero restringiendo el acceso a otros funcionarios. También se pueden usar mecanismos para supervisar o registrar qué personal tiene acceso a información contenida en los informes país por país. Estas medidas variarán dependiendo del modelo de evaluación de riesgos adoptado por una autoridad fiscal.

33. Cuando una autoridad fiscal aplica un modelo centralizado de evaluación de riesgos, el acceso a los informes país por país se puede restringir en primera instancia al personal que participa en el proceso de evaluación de riesgos. Los controles para asegurar esto podrían incluir una política escrita que establezca las restricciones para proporcionar acceso a la información contenida en los informes país por país a otros funcionarios, el uso de computadoras protegidas con contraseña para acceder a datos electrónicos, y medidas físicas de seguridad, como por ejemplo, ubicar separadamente al personal de evaluación de riesgos y de cumplimiento y asegurar que las copias físicas de los informes país por país se almacenen en cuartos o archivadores cerrados. La información contenida en los informes país por país (incluidos informes país por país completos, extractos de informes país por país o análisis basados en informes país por país) se puede proporcionar al personal dedicado a la función de cumplimiento, en la medida en que esto esté cubierto por la condición de uso apropiado. Por ejemplo, el personal de cumplimiento podría determinar si un riesgo potencial identificado durante el proceso de evaluación de riesgos puede estar justificado o si se requiere una acción de cumplimiento. En este caso, el equipo de evaluación de riesgos puede mantener un registro de qué información se compartió, la razón y el personal con el cual se compartió.

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

35. La información contenida en los informes país por país también se puede utilizar a los efectos del análisis económico y estadístico, cuando proceda (por ejemplo, en la medida en que ello esté permitido por el tratado fiscal o TIEA pertinente, cuyas condiciones protegerán la confidencialidad de la información intercambiada y evitarán que la información se publique). Cuando una autoridad fiscal proponga utilizar la información contenida en los informes país por país de esta manera, los controles

descritos anteriormente también deberán garantizar el acceso al personal encargado de realizar o revisar estos análisis.

Medidas para asegurar que el uso apropiado se demuestre adecuadamente

36. Las medidas para supervisar el uso de la información contenida en los informes país por país son útiles para asegurar que se cumpla la condición de uso apropiado. Estas medidas deberían asegurar que, como cuestión de hecho, la información contenida en los informes país por país sólo se utilice para los tres fines especificados en el informe sobre la Acción 13.

37. Los controles para supervisar el uso de la información contenida en los informes país por país podrían incluir el requisito de que los equipos de cumplimiento documenten las acciones específicas que adoptan con respecto a los contribuyentes de grandes grupos. Esto podría incluir la anotación detallada de un registro de auditoría fiscal que incluya la correspondencia con el grupo de contribuyentes, la revisión del archivo maestro, del archivo local y de otras documentaciones sobre precios de transferencia, así como informaciones y evidencias adicionales que se hayan solicitado al grupo y cualquier análisis y cálculos complementarios realizados por el equipo de cumplimiento para respaldar los ajustes tributarios propuestos.

38. Las autoridades fiscales deberían incorporar la condición de uso apropiado en sus mecanismos de revisión existentes o introducir tales mecanismos si aún no existen, reconociendo que esto puede ser menos significativo en el contexto de una jurisdicción que se basa en la estricta restricción del acceso a los informes país por país. Estos mecanismos se pueden aplicar a diferentes niveles de la administración fiscal (por ejemplo, dentro del equipo de cumplimiento y a un nivel superior). Por ejemplo, la revisión final de los ajustes fiscales significativos podría estar a cargo de personal superior, independientemente del equipo de cumplimiento que proponga el ajuste. Con el fin de asegurar que no se ha utilizado de manera inapropiada la información contenida en los informes país por país, esta revisión confirmaría que los ajustes propuestos se han determinado aplicando la legislación tributaria y los tratados fiscales nacionales de la jurisdicción a las pruebas aportadas por el contribuyente u obtenidas como resultado de las actividades de cumplimiento (por ejemplo, una revisión debe confirmar que el archivo de auditoría contiene suficiente evidencia para respaldar objetivamente los ajustes propuestos). Específicamente, las autoridades fiscales deberían contar con medidas que establezcan que la información contenida en los informes país por país no se ha utilizado como prueba concluyente de que los precios de transferencia son incorrectos y de que el ajuste no se basa en una fórmula de reparto global de ingresos utilizando la información contenida en los informes país por país. El mero hecho de que la información contenida en los informes país por país se haya utilizado como base para hacer más investigaciones no implica que los informes país por país no se hayan utilizado apropiadamente.

39. Una autoridad fiscal también puede introducir una revisión más detallada de una auditoría fiscal específica en los casos en que un contribuyente impugne un ajuste tributario o presente un recurso contra una evaluación fiscal y el contribuyente alegue que el ajuste se basa en un uso inapropiado de la información contenida en la declaración país por país del grupo.

¿Se proporciona orientación o capacitación al personal de la autoridad fiscal competente de su jurisdicción, que establezca claramente sus compromisos?

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

- Si una administración fiscal ajusta los ingresos de un contribuyente utilizando una fórmula de reparto de ingresos basada en los datos de un informe país por país, la autoridad competente de la jurisdicción reconocerá inmediatamente el ajuste en cualquier procedimiento de la autoridad competente pertinente.
- En la medida en que lo permita la legislación aplicable, la autoridad competente notificará inmediatamente a la Secretaría del Órgano de Coordinación (cuando se intercambié un informe país por país de conformidad con el AAC multilateral) o a la otra autoridad competente (cuando se intercambié un informe país por país de conformidad con los AAC bilaterales modelo) sobre cualquier caso de incumplimiento de la condición de uso apropiado, incluyendo cualquier acción correctiva, así como cualquier medida tomada con respecto al incumplimiento.

41. Las autoridades fiscales deberían proporcionar orientación o capacitación claras a las autoridades competentes para asegurarse de que tengan conocimiento de estos compromisos y puedan cumplir con ellos de manera diligente. Además, las autoridades fiscales y otros organismos gubernamentales no deberían imponer obligaciones o restricciones a las autoridades competentes que les impidan cumplir con estos compromisos o que los retrasen innecesariamente.

¿Se dispone de medidas para asegurar que los controles sean revisados y actualizados cuando necesario, y se documentan los resultados de estas revisiones?

42. Las jurisdicciones deberían disponer de procedimientos para garantizar el cumplimiento y el funcionamiento eficaz de las medidas introducidas. Por ejemplo, un funcionario u organismo específico de la administración fiscal, de preferencia independiente de la función de cumplimiento fiscal, puede ser responsable de garantizar el cumplimiento de los compromisos de la autoridad fiscal bajo la condición de uso apropiado (posiblemente junto con otros compromisos establecidos en la Acción 13).

43. Una autoridad fiscal debería considerar la posibilidad de realizar controles periódicos para comprobar si ha habido una violación de sus políticas de aseguramiento de la condición de uso apropiado. Estos controles pueden variar en función de las medidas introducidas, pero podrían incluir controles para verificar si todo el personal que utiliza la información contenida en los informes país por país ha recibido una capacitación adecuada y si los controles sobre el acceso a los informes país por país son efectivos; así como revisiones de los archivos de auditoría fiscal para los grupos donde estén disponibles los informes país por país, para asegurar que están completos y que los resultados de las auditorías se documenten y se demuestren debidamente.

44. Cuando se compruebe que se ha violado el compromiso de utilizar adecuadamente la información contenida en los informes país por país, la autoridad fiscal debería considerar la posibilidad de aplicar sanciones o medidas administrativas adecuadas a la naturaleza de la violación pero que sean suficientes para reducir la probabilidad de que se produzcan nuevos incumplimientos en el futuro. También se

debería evaluar si los controles existentes funcionaron eficazmente para detectar el incumplimiento o si es necesario introducir cambios en los procedimientos (por ejemplo, tener en cuenta la rapidez con que se detectó y se manejó la violación).

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

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