

## Directrices para la elaboración y presentación de informes país por país: recopilación de los métodos adoptados por las jurisdicciones

Las *Directrices para la elaboración y presentación de informes país por país* de la OCDE contienen una serie de orientaciones interpretativas diseñadas en respuesta a cuestiones planteadas por las autoridades tributarias y las empresas sobre aspectos relativos a la norma mínima de la Acción 13 del Proyecto BEPS. Varias de estas orientaciones ofrecen flexibilidad a las jurisdicciones para adoptar diferentes métodos, entre los que se incluyen, en concreto: (i) si los ingresos extraordinarios y los beneficios procedentes de actividades de inversión deben consignarse en los ingresos totales consolidados del grupo con el fin de aplicar el umbral de 750 millones de euros; (ii) cómo aplicar el umbral de 750 millones de euros en aquellos casos en los que el ejercicio contable precedente se refiera a un periodo inferior a 12 meses; y (iii) si la sociedad matriz última de un grupo multinacional debe elaborar el IPP para el primer ejercicio contable en el que el grupo tiene existencia independiente, tras su enajenación por otro grupo.

Este documento contiene información sobre las jurisdicciones que aplican, o tienen intención de aplicar, cada método admitido en estas orientaciones. Esta puede servir para que los grupos multinacionales y otras jurisdicciones determinen si una jurisdicción exige elaborar un informe país por país en un determinado escenario. La numeración utilizada en esta compilación refleja la usada en las directrices. Las jurisdicciones incluidas en esta compilación son Argentina, Australia, Bélgica, Canadá, Colombia, Costa Rica, República Checa, Dinamarca, Estonia, Alemania, Grecia, Guernsey, Hong Kong China, Irlanda, Isla de Man, Japón, Jersey, Letonia, Luxemburgo, Malta, Países Bajos, Nueva Zelanda, Polonia, Portugal, Rusia, Singapur, Eslovenia, Suecia, Reino Unido y Estados Unidos. La categorización de las jurisdicciones en esta compilación se basa íntegramente en la información suministrada por cada una de ellas. Las cuestiones relativas al método adoptado en una jurisdicción deberán remitirse a la administración tributaria de la jurisdicción correspondiente. Esta versión refleja la información proporcionada hasta el **30 de abril de 2018**.

## Parte IV 2. Definición de ingresos totales consolidados del grupo

### **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 extraordinarios y los beneficios 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.

#### **Jurisdicciones que exigen la inclusión de los ingresos extraordinarios y los beneficios procedentes de actividades de inversión en los ingresos consolidados del grupo si estas partidas se declaran en los estados financieros consolidados de acuerdo con las normas de contabilidad pertinentes.**

Argentina<sup>i</sup>, Australia, Bélgica, Canadá, Colombia, Costa Rica, República Checa, Alemania, Grecia, Hong Kong China<sup>ii</sup>, Irlanda, Japón, Luxemburgo, Malta, Nueva Zelanda, Polonia, Portugal, Singapur,<sup>iii</sup> Suecia y Estados Unidos

#### **Jurisdicciones que no exigen la inclusión de los ingresos extraordinarios y los beneficios procedentes de actividades de inversión en los ingresos consolidados del grupo, salvo que esas partidas se consignent en los ingresos de acuerdo con las normas de contabilidad pertinentes.**

Dinamarca<sup>iv</sup>, Estonia, Guernsey, Isla de Man, Jersey, Letonia, Países Bajos<sup>v</sup>, Rusia<sup>vi</sup>, Eslovenia<sup>vii</sup> y Reino Unido<sup>viii</sup>.

#### Parte IV 3. Ejercicio contable de corta duración

##### **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.

##### **Jurisdicciones que se remiten a los ingresos totales consolidados obtenidos por el Grupo durante el ejercicio contable de corta duración y el umbral aplicable al ejercicio contable de 12 meses**

Colombia, República Checa, Dinamarca, Alemania, Guernsey, Isla de Man, Japón, Letonia, Países Bajos, Nueva Zelanda, Polonia, Portugal, Eslovenia<sup>x</sup> y Suecia.

##### **Jurisdicciones que ajustan 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**

Australia, Bélgica, Luxemburgo y Singapur.

##### **Jurisdicciones que calculan la parte proporcional del umbral de 750 millones de euros que correspondería al ejercicio contable de corta duración**

Argentina, Canadá, Costa Rica, Grecia, Hong Kong China<sup>x</sup>, Irlanda, Jersey, Malta, Rusia y Reino Unido

##### **Jurisdicciones que aplican otros métodos**

Estados Unidos<sup>xi</sup>.

**Parte IV 1. Tratamiento de las fusiones, adquisiciones y escisiones**

**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.

**Jurisdicciones que requerirían que el Grupo E presentara un IPP referido al ejercicio X1 (salvo que los ingresos totales consolidados de las entidades integrantes del Grupo E no excedieran del umbral correspondiente en el ejercicio X0)**

Argentina, Australia<sup>xii</sup>, Bélgica, Dinamarca, Alemania, Hong Kong China<sup>xiii</sup>, Luxemburgo, Malta, Eslovenia, Suecia y Estados Unidos.

**Jurisdicciones que no requerirían que el Grupo E presentara un IPP referido al ejercicio X1 porque consideran que el grupo no era un grupo multinacional independiente en el ejercicio X0**

Canadá, Colombia, Costa Rica, República Checa, Estonia, Grecia, Guernsey, Irlanda, Isla de Man, Japón, Jersey, Letonia, Países Bajos, Nueva Zelanda, Polonia, Portugal, Rusia, Singapur y Reino Unido.

## Notas

- i El marco jurídico nacional de Argentina relativo al IPP se establece en la Resolución General núm. 4130-E (AFIP), que puede consultarse en: <https://www.boletinoficial.gob.ar/#!DetalleNorma/171032/20170920>. La definición de «ingreso» se encuentra en el apartado b) de la Parte C, del Anexo II.
- ii Sujeto a reformas legislativas.
- iii En Singapur, esto afecta exclusivamente al tratamiento de los beneficios procedentes de actividades de inversión. Los ingresos extraordinarios no se incluyen en la definición de ingresos consolidados del grupo, salvo que se consignen como ingresos en los estados financieros consolidados del grupo multinacional.
- iv Aunque Dinamarca no excluye expresamente los ingresos extraordinarios de la definición de ingresos consolidados del grupo, cumple señalar que Dinamarca exige que los grupos multinacionales calculen los ingresos consolidados del grupo usando las NIIF, que ya no contemplan que los grupos reconozcan partidas de ingresos o gastos «extraordinarios».
- v Los ingresos son los reflejados en los estados financieros consolidados del grupo multinacional.
- vi Los ingresos totales del grupo multinacional se calculan conforme sus estados financieros consolidados.
- vii En Eslovenia, la definición de ingresos consolidados del grupo es la establecida en las normas de contabilidad pertinentes. La sociedad matriz última eslovena formula los estados financieros consolidados de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC). En general, los ingresos extraordinarios y los beneficios procedentes de actividades de inversión se incluyen en los ingresos consolidados del grupo.
- viii Reino Unido aplica la definición de ingresos que corresponda según la norma de contabilidad que aplique el grupo multinacional. Cuando las partidas extraordinarias y los beneficios procedentes de actividades de inversión se ajusten a esa definición, estos se incluirán en la determinación de los ingresos totales consolidados del grupo.
- ix Una sociedad matriz última eslovena podrá presentar un IPP con carácter voluntario a fin de evitar que sus entidades integrantes estén sujetas a la presentación local de IPP en aquellas jurisdicciones que se hubiesen decantado por adoptar un método diferente. Para una entidad integrante eslovena cuya sociedad matriz última sea extranjera, se aplicarán las reglas relativas a ejercicios contables de corta duración de la jurisdicción de la sociedad matriz última extranjera.
- x Sujeto a reformas legislativas.
- xi Se debe utilizar el ejercicio de 12 meses precedente (en vez de un ejercicio de corta duración). Véase el reglamento del Tesoro *Treas. Reg.* §1.6038-4(c) y (h).
- xii El nuevo grupo multinacional tendrá la obligación de presentar el IPP si el antiguo grupo multinacional del que se escindió no tenía la consideración de grupo EMN excluido el año precedente.
- xiii Sujeto a reformas legislativas.