

BEPS Acción 13
Informes país por país

**MANUAL SOBRE EL USO
EFECTIVO PARA LA
EVALUACIÓN DEL
RIESGO FISCAL**



BEPS Acción 13

Informes país por país

Manual sobre el uso efectivo para
la evaluación del riesgo fiscal

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: Manual sobre el uso efectivo para la evaluación del riesgo fiscal*, Publicaciones de la OCDE, París. www.oecd.org/tax/beps/informes-pais-por-pais-manual-sobre-el-uso-efectivo-para-la-evaluacion-del-riesgo-fiscal.pdf

Fotografías: Portada © Olivier Le Moal – Shutterstock.com

© 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.

Prefacio

El próximo año, las autoridades fiscales de todo el mundo recibirán por primera vez información relativa a grandes grupos multinacionales con operaciones en su país, con un desglose de ingresos, beneficios, impuestos y otros atributos del grupo, por jurisdicción fiscal. Previamente, esta información no estuvo a disposición de las autoridades fiscales, y representa una excelente oportunidad para que éstas comprendan la estructura comercial de un grupo de un modo que anteriormente no fue posible.

La presentación de informes país por país es una de las cuatro normas mínimas del Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS) con las que se han comprometido más de 100 países y que abarca las jurisdicciones de residencia fiscal de casi todos los grandes grupos multinacionales. Además, el ritmo de implementación de la presentación de informes país por país es sorprendente. Hasta hoy, más de 55 jurisdicciones ya han implementado una obligación para que los grupos multinacionales pertinentes presenten los informes país por país. Además, las jurisdicciones han avanzado rápidamente para garantizar que los informes país por país se puedan intercambiar entre administraciones tributarias. Actualmente, 65 jurisdicciones han firmado el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes y algunas jurisdicciones han celebrado Acuerdos Bilaterales entre Autoridades Competentes para operacionalizar el intercambio de informes país por país con jurisdicciones específicas. Faltando nueve meses para que se intercambien los primeros informes país por país, ya se han creado más de 1000 relaciones de intercambio entre pares de jurisdicciones.

Ahora la responsabilidad recae en las autoridades fiscales para desarrollar e implementar soluciones en materia de recopilación y manejo de informes país por país y para hacer un uso efectivo y adecuado de la información que dichos informes incluyen. La Agencia Canadiense de Ingresos (CRA), en el contexto del Foro sobre Administración Tributaria de la OCDE, ha patrocinado el trabajo relativo a dos nuevos manuales, para apoyar a los países en la implementación efectiva de la presentación de informes país por país y sobre el uso de la información incluida en los informes país por país para los fines de la evaluación del riesgo fiscal.

El Manual *Informes país por país: Manual para la implementación efectiva* es una guía práctica para los elementos claves que deben tener en cuenta los países al introducir la presentación de informes país por país, incluyendo los problemas técnicos relacionados con la presentación, el intercambio y el uso de los informes país por país, así como las cuestiones prácticas que deberán gestionar las autoridades fiscales.

Tras la implementación de la presentación de informes país por país, la autoridad fiscal comenzará a utilizar la información que reciba, ya sea directamente de un grupo o de una autoridad fiscal extranjera. El manual *Informes país por país: Manual sobre el uso efectivo para la evaluación del riesgo fiscal* explora la forma de hacerlo, teniendo en cuenta los diferentes enfoques relativos a la evaluación del riesgo fiscal que se aplica en

los diferentes países, así como, los tipos de indicador de riesgo fiscal que se puede identificar mediante el uso de esta nueva información. También considera los desafíos que las autoridades fiscales pueden enfrentar y las cuestiones que deben tener en cuenta. Demuestra que los informes país por país, utilizados junto con otra información y como base para futuras investigaciones pueden ser herramientas muy importantes para que las administraciones fiscales detecten e identifiquen los precios de transferencia y otros riesgos relacionados con BEPS. Por último, el Manual plantea advertencias acerca al riesgo de sacar conclusiones simplistas y engañosas si los informes país por país se utilizan aisladamente.

Estos dos manuales proporcionarán un apoyo valioso a los países que introducen la presentación de informes país por país y utilizan la información que reciben. A medida que transcurra el tiempo, las autoridades fiscales adquirirán experiencia en la recopilación, el manejo y el uso de los informes país por país, y cada uno de los manuales se actualizará periódicamente, para garantizar que las autoridades fiscales de todos los países se beneficien con esta experiencia.

Bob Hamilton

Comisario de la Agencia Canadiense de Ingresos (CRA)

Índice

<i>Abreviaturas y siglas</i>	7
Capítulo 1 Introducción y Antecedentes	9
Capítulo 2 El rol de la evaluación del riesgo fiscal en la administración tributaria	17
Acontecimientos actuales en los procesos de evaluación del riesgo fiscal.....	19
Capítulo 3 Descripción general de la presentación de informes país por país	31
Información contenida en el informe país por país de un grupo multinacional.....	31
Ventajas que ofrecen los informes país por país sobre otras fuentes de datos.....	33
Otras normas para la divulgación de información país por país	35
Capítulo 4 Incorporación de informes país por país en un marco de evaluación del riesgo fiscal por la autoridad tributaria	39
Utilización de los informes país por país dentro de diferentes enfoques para la evaluación del riesgo fiscal.....	39
Formas en que se pueden utilizar los informes país por país para detectar indicadores de posible riesgo fiscal.....	42
Indicadores de riesgo fiscal que se pueden detectar utilizando la información contenida en los informes país por país	44
Capítulo 5 Desafíos en el uso eficaz de los informes país por país para la evaluación del riesgo fiscal	57
Capítulo 6 Utilización de Informes País por País junto con Datos de Otras Fuentes	69
Capítulo 7 Utilización de los resultados de una evaluación de riesgo fiscal basada en la información contenida en los informes país por país	73
Anexo 1 Plantilla modelo del informe país por país	77
Anexo 2 Indicadores de riesgo fiscal que se pueden detectar usando un informe país por país	80
Anexo 3 Ejemplo de uso de un informe país por país para la evaluación del riesgo fiscal	83

Abreviaturas y siglas

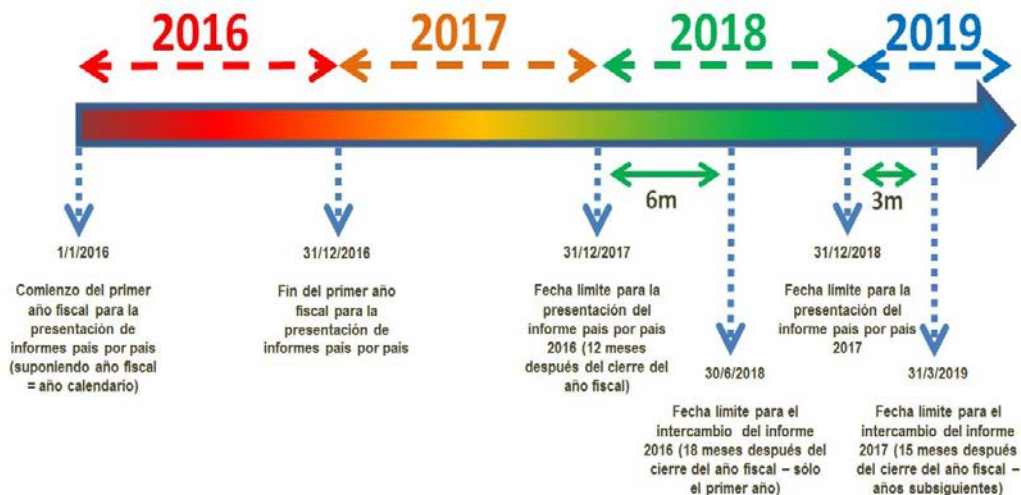
AAC	Acuerdo entre autoridades competentes
ALBC	Enfoque para el Cumplimiento de Grandes Contribuyentes
ANZSIC	Clasificación Industrial Estándar de Nueva Zelanda
ATO	Oficina de Impuestos de Australia
BEPS	Erosión de la base imponible y traslado de beneficios
CASS	Selección de control asistido por computadora
CFC	Sociedad extranjera controlada
CIB	Dirección de Información Centralizada
CGTP	Grupo especializado de coordinación de precios de transferencia
CMCPC	Centro de Procesamiento Centralizado de la Gestión de Cumplimiento
CRA	Agencia Canadiense de Ingresos
CRD	Directiva sobre Requisitos de Capital
CRS	Norma de Información Común
DTCA	Administración de Impuestos y Aduanas de los Países Bajos
EITI	Iniciativa para la Transparencia de las Industrias Extractivas
EMN	Empresa multinacional
IAI	Intercambio Automático de Información

FAT	Foro sobre Administración Tributaria
FATCA IGA	Acuerdo Intergubernamental de la Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras
INTRAC	Centro de Análisis de Transacciones de Impuesto sobre la Renta
IRAS	Sistema Integrado de Evaluación de Riesgos
ISO	Organización Internacional para la Normalización
ITD	Departamento de Impuestos sobre la Renta de la India
NACE	Clasificación Estadística de Actividades Económicas en la Comunidad Europea
I+D	Investigación y desarrollo
IP	Propiedad intelectual
IPP	Informe país por país
NMS	Sistema de seguimiento de no declarantes
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
PAN	Número de cuenta permanente
PBI	Producto interno bruto
SCIAN	Sistema de Clasificación Industrial de América del Norte
SII	Servicio de Impuestos Internos
TIE	Tipo impositivo efectivo
UE	Unión Europea
XML	Lenguaje de marcas extensible

Capítulo 1

Introducción y Antecedentes

1. La Acción 13 es una de las cuatro normas mínimas del Plan de Acción contra la Erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (Plan de Acción BEPS). La norma requiere que las entidades controladoras finales de los grandes grupos multinacionales presenten un informe país por país ante la autoridad fiscal de su jurisdicción de residencia, que contenga información (información contenida en los informes país por país) relativa al reparto global de los ingresos e impuestos del grupo, junto con indicadores de la localización de la actividad económica dentro del grupo. Esta autoridad fiscal compartirá el informe país por país con las autoridades fiscales de otras jurisdicciones en las que el grupo tiene actividades, bajo ciertas condiciones, incluyendo que la información contenida en el informe país por país sólo se puede utilizar para la evaluación del riesgo inherente a precios de transferencia de alto nivel, la evaluación de otros riesgos relacionados con BEPS y, cuando proceda, para el análisis económico y estadístico y que la jurisdicción tenga en vigor con la otra jurisdicción tanto un acuerdo internacional que permita el intercambio automático de información como un acuerdo entre autoridades competentes para el intercambio de informes país por país. A continuación se muestra el cronograma de presentación e intercambio de informes país por país, ya que se aplicaría a un grupo multinacional que prepara sus estados financieros por año calendario.



2. La presentación de informes país por país supone una inversión significativa por parte de los grupos multinacionales para extraer información clave de sus cuentas financieras, reglamentarias o de gestión sobre una base globalmente coherente que

nunca antes se había requerido. Esto significa que las autoridades fiscales de todas las jurisdicciones que son miembros del Marco Inclusivo de la OCDE en términos de BEPS y que satisfacen los requisitos de obtención y uso de informes país por país deberían tener acceso a información valiosa sobre las actividades regionales y globales de los grupos multinacionales que operan en su jurisdicción, algo que no estaba disponible antes. Esto permitirá a los agentes fiscales, incluidos los de las jurisdicciones en desarrollo y emergentes, comprender mejor cómo las entidades locales encajan dentro de las actividades de grupos multinacionales grandes y complejos, y así llevar a cabo evaluaciones de riesgos más eficaces para identificar contribuyentes y arreglos que puedan implicar un mayor riesgo fiscal. Una vez identificados estos contribuyentes y arreglos, los recursos de una autoridad fiscal se pueden dirigir hacia una revisión más profunda o a intervenciones de cumplimiento más amplias (que posiblemente incluyen, entre otras cosas, auditorías fiscales). Asimismo es importante mencionar que los informes país por país también se deben utilizar para identificar a los contribuyentes que impliquen un menor riesgo fiscal y requieran menos intervenciones o intervenciones menos focalizadas y, por consiguiente, menos recursos.

3. Tal como se muestra en la tabla siguiente, las estimaciones de la escala de BEPS y el impacto en las jurisdicciones no son coincidentes. En 2015, el Informe de Acción 11 BEPS de la OCDE/G20 *Measuring and Monitoring BEPS* (Medición y seguimiento de BEPS, el Informe de Acción 11, OCDE, 2017a) estimó que la actividad BEPS provocó una pérdida de entre 4% y 10% de los ingresos globales por impuesto sobre los beneficios de las sociedades.

Enfoque de estimación fiscal	Alcance	Rango USD (miles de millones)	Año (nivel)
Diferencial tipo impositivo agregado OCDE	Global	100-240 (4-10% de IBS)	2014
Otras estimaciones			
Eficiencia IBS FMI 2014	Global	5% de IBS	
Matriz de inversiones offshore UNCTAD 2015	Global	200 (8% de IBS)*	2012
Eficiencia IBS FMI 2014	Países en desarrollo	13% de IBS	
Matriz de inversiones offshore UNCTAD 2015	Países en desarrollo	66-120 (7,5-14% % de IBS)*	2012
*Sólo incluye BEPS relacionadas con la inversión: no precios comerciales indebidos.			

4. El Informe sobre la Acción 11 (OCDE, 2017a) también describió seis indicadores clave de actividad de BEPS a nivel macro, que se actualizaron para el primer informe del Marco Inclusivo de la OCDE sobre BEPS (Informe de Marco Inclusivo), publicado en julio de 2017:

Indicador 1: Concentración de la inversión extranjera directa (IED) en relación con el PBI.

Indicador 2: Altos márgenes de beneficios en filiales de empresas multinacionales globales líderes de baja tributación.

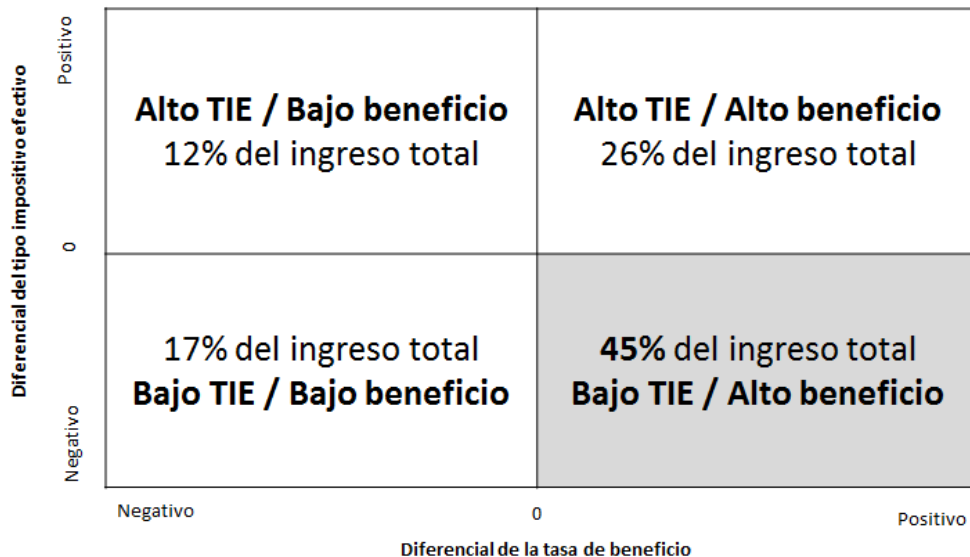
Indicador 3: Altos márgenes de beneficios de filiales de empresas multinacionales en jurisdicciones de baja tributación.

Indicador 4: Comparación de los tipos impositivos efectivos de las filiales de las empresas multinacionales con las de empresas equiparables con actividad exclusivamente doméstica.

Indicador 5: Concentración de ingresos procedentes de cánones en relación con el gasto incurrido en I+D.

Indicador 6: Proporciones relativas al gasto financiero en filiales de empresas multinacionales ubicadas en jurisdicciones con tipos impositivos nominales por encima de la media con respecto a los ingresos de dichas filiales.

5. Algunos de estos indicadores utilizan información similar a la contenida en los informes país por país, ya sea solos o combinados con otros datos, por lo que también se pueden incorporar a un marco de evaluación de riesgos para identificar posibles indicadores de BEPS en grupos multinacionales específicos. Por ejemplo, el indicador 2 sugiere que, cuando BEPS está presente, se puede esperar que la tasa de beneficio (por ejemplo, beneficio antes de impuestos/total de activos o beneficio antes de impuestos/total de empleados) sea mayor en jurisdicciones donde un grupo multinacional tenga un tipo impositivo efectivo más bajo en comparación con las jurisdicciones en las que el grupo multinacional tiene un tipo impositivo efectivo más alto. Esto se puede constatar a nivel macro en la tabla siguiente, que se calculó a partir de datos de 250 de los principales grupos multinacionales del mundo. Sin embargo, los informes país por país también permiten a las autoridades fiscales identificar grupos multinacionales específicos que tengan estas características, los que se pueden marcar para su revisión posterior.



6. La información contenida en el informe país por país es una herramienta poderosa de que dispone una administración fiscal y proporciona una oportunidad clave para que las autoridades fiscales adopten una perspectiva global de los grupos

multinacionales de su jurisdicción. Los informes país por país se han diseñado teniendo en cuenta a las administraciones fiscales como parte de un enfoque en tres niveles para documentar los precios de transferencia junto con un archivo maestro, que contiene información estandarizada relevante para todos los miembros de un grupo multinacional, y un archivo local, que se refiere específicamente a transacciones importantes de miembros de un grupo de una jurisdicción específica. Es importante que las autoridades fiscales utilicen esta información activamente para la evaluación de riesgos de alto nivel y como base para realizar investigaciones en el transcurso de una auditoría fiscal. Los informes país por país no proporcionan por sí solos pruebas de que un grupo multinacional participe de BEPS sino que, leídos junto con el archivo maestro, el archivo local y otras informaciones disponibles para las autoridades fiscales, e interpretados a la luz del conocimiento y la experiencia de una autoridad fiscal de las actividades y de la actitud ante el riesgo fiscal del grupo multinacional, pueden revelar indicadores importantes de dónde puede existir riesgo fiscal.

7. Cada autoridad fiscal debe evaluar cómo aprovechar al máximo los informes país por país para realizar evaluaciones del riesgo fiscal, teniendo en cuenta su marco actual de evaluación de riesgos, sus recursos y sus prioridades. Esto incluye determinar la medida apropiada que se debe tomar después de llevar a cabo una evaluación de riesgos y el nivel o la naturaleza del posible riesgo fiscal necesario para motivar una auditoría fiscal u otra actividad de cumplimiento. El presente *Informes país por país: Manual sobre el uso efectivo para la evaluación del riesgo fiscal* (OCDE, 2017) ha sido preparado por el Foro sobre Administración Tributaria (FAT) de la OCDE, bajo el patrocinio de Canadá, para orientar a las autoridades fiscales sobre las formas de incorporar la información obtenida en los informes país por país en sus procesos de evaluación del riesgo fiscal, los tipos de indicadores de riesgo fiscal identificados mediante los informes país por país, y los desafíos que pueden surgir en el proceso. El documento contiene los siguientes elementos:

- El Capítulo 1 consta de una introducción de alto nivel a los informes país por país, la cual está diseñada para que una autoridad fiscal la utilice junto con otras informaciones, sus conocimientos y su experiencia de un grupo multinacional y la actitud de éste ante el riesgo fiscal, a los fines de una evaluación de riesgos de alto nivel.
- En el Capítulo 2 se examina el rol de la evaluación del riesgo fiscal en la administración tributaria y las características esenciales de un sistema eficaz de evaluación de riesgos, incluidos ejemplos de los enfoques utilizados en varios países.
- El Capítulo 3 incluye una descripción de la información que se incluirá en el informe país por país de un grupo multinacional, el proceso primario de presentación e intercambio con autoridades fiscales, y las ventajas que tienen los informes país por país sobre otras fuentes de información a disposición de las autoridades fiscales. Este capítulo también examina otras normas para la divulgación de información país por país, que se aplican a sectores específicos.
- El Capítulo 4 explora las formas en que la información contenida en los informes país por país se puede incorporar al marco de evaluación del riesgo fiscal de una autoridad tributaria, y la decisión de cómo hacerlo se deja a cada jurisdicción. El proceso comienza con una descripción de cómo se pueden utilizar los informes país por país donde las autoridades fiscales aplican

enfoques diferentes para la evaluación de riesgos (por ejemplo, presentación previa frente a presentación posterior, o enfoque basado en el contribuyente frente a enfoque basado en el arreglo), antes de examinar cómo la información contenida en el informe país por país se puede utilizar para detectar posibles riesgos fiscales (por ejemplo, comparando los resultados de un grupo multinacional en una jurisdicción fiscal específica con los del grupo en su conjunto, con los de un grupo multinacional “típico” de su sector o con los de la misma jurisdicción en períodos anteriores). Este capítulo concluye con la descripción de algunos de los principales indicadores potenciales de riesgo fiscal que se pueden identificar utilizando los informes país por país, reconociendo que éstos también se pueden explicar por factores ajenos a BEPS.

- El Capítulo 5 se refiere a los desafíos que puede afrontar una autoridad tributaria al utilizar los informes país por país para la evaluación del riesgo fiscal, como ser la cantidad de información que deberán manejar algunas autoridades fiscales, la comparabilidad de datos provistos por diferentes grupos multinacionales y cuestiones transicionales posteriores a la introducción de los informes país por país.
- El Capítulo 6 presenta algunas de las otras fuentes de datos que las autoridades fiscales deben considerar junto con los informes país por país, incluidos el archivo maestro y el archivo local, otras informaciones en poder de la autoridad fiscal, información disponible de otras fuentes gubernamentales, información pública y fuentes comerciales de datos.
- El Capítulo 7 describe cómo se deben usar los resultados de una evaluación del riesgo fiscal utilizando los informes país por país. La información contenida en el informe país por país es una herramienta poderosa para la evaluación de riesgos de alto nivel, pero nunca puede representar por sí misma una prueba concluyente de que los precios de transferencia son incorrectos o de que un grupo multinacional participe de BEPS. En los casos en que la evaluación de riesgos utilizando informes país por país identifique riesgos fiscales potenciales, se deberían impulsar revisiones adicionales o solicitudes de información adicional y, de ser necesario, medidas de cumplimiento, incluyendo posiblemente una auditoría fiscal.
- Los anexos del manual incluyen el archivo modelo de un informe país por país, un resumen de los indicadores de riesgo fiscal descritos en el Capítulo 4 y un ejemplo que ilustra cómo se puede utilizar el informe país por país de un grupo multinacional ficticio para una evaluación del riesgo fiscal de alto nivel.

8. Se alienta a las autoridades fiscales a impartir capacitación sobre el uso eficaz de la información contenida en los informes país por país a todo el personal que participe en la realización de evaluaciones del riesgo fiscal para entidades de grandes grupos multinacionales, así como a las autoridades competentes que participen en el intercambio de informes país por país, contando con el respaldo de la OCDE para ello. También se debe tener en cuenta la capacitación del personal de cumplimiento tributario, incluidos los auditores fiscales, que pueden no estar involucrados en la realización de evaluaciones de riesgo pero que pueden tener contacto con un informe país por país o a quienes se puede dirigir una entidad para discutir la información contenida en el informe país por país de su grupo. En todo momento, las autoridades fiscales deben velar por la confidencialidad y el uso adecuado de la información

contenida en los informes país por país, de conformidad con sus compromisos contraídos en virtud de la norma mínima de la Acción 13.

9. Este manual forma parte de una serie de guías preparadas por la OCDE y está a disposición de las jurisdicciones para ayudar en la implementación y la operación de los informes país por país. Otras publicaciones incluyen guías sobre la interpretación de los elementos de la norma mínima de la Acción 13¹ en cuanto al uso apropiado de los informes país por país², sobre el uso del esquema XML país por país de la OCDE³ y sobre la implementación efectiva de la presentación de informes país por país⁴.

10. Este manual sobre el uso efectivo de los informes país por país para la evaluación del riesgo fiscal se revisará y se actualizará periódicamente para reflejar los cambios en el panorama del riesgo fiscal y las conclusiones de los países a medida que adquieran experiencia en el uso de estos informes. Las futuras ediciones de este manual también podrán considerar aspectos específicos del sector para la evaluación del riesgo fiscal (por ejemplo, indicadores de riesgo fiscal que pueden ser más o menos relevantes para determinados sectores, como los sectores bancario y de seguros), que no se examinan en detalle en esta primera edición.

¹ OCDE (2017b), *Orientación sobre la implementación de la presentación de informes país por país*. Esta guía se actualiza periódicamente y la última versión se puede encontrar en www.oecd.org/tax/beps/guidance-on-country-by-country-reporting-beps-action-13.htm

² OCDE (2017c), *Informes país por país: Guía sobre el uso apropiado de la información contenida en los informes país por país*, www.oecd.org/tax/beps/beps-accion-13-guia-sobre-el-uso-apropiado-de-la-informacion-contenida-en-los-informes-pais-por-pais.pdf.

³ OCDE (2017), *Esquema XML para la presentación de informes país por país: Guía del usuario para administraciones fiscales y contribuyentes*. Se puede encontrar en: www.oecd.org/tax/country-by-country-reporting-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations.htm.

⁴ OCDE (2017d), *Informes país por país: manual para la implementación efectiva*, www.oecd.org/tax/beps/informes-pais-por-pais-manual-para-la-implementacion-efectiva.pdf.

Bibliografía

- OECD (2017a), *Medición y seguimiento de BEPS, el Informe de Acción 11 - Informe final 2015*, Publicaciones de la OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241343-en> (disponible en inglés).
- OCDE (2017b), *Orientación sobre la implementación de la presentación de informes país por país*, www.oecd.org/tax/beps/guidance-on-country-by-country-reporting-beps-action-13.htm (disponible en inglés, francés y alemán).
- OCDE (2017c), *BEPS Acción 13 - Informes país por país: Guía sobre el uso apropiado de la información contenida en los informes país por país*, 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 (2017d), *Informes país por país: manual para la implementación efectiva*, www.oecd.org/tax/beps/informes-pais-por-pais-manual-para-la-implementacion-efectiva.pdf.
- OCDE (2017), *Esquema XML para la presentación de informes país por país: Guía del usuario para administraciones fiscales y contribuyentes*, www.oecd.org/tax/country-by-country-reporting-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations.htm (disponible en inglés).

Capítulo 2

El rol de la evaluación del riesgo fiscal en la administración tributaria

11. La evaluación del riesgo fiscal es un elemento clave de la administración tributaria moderna. Las herramientas de evaluación de riesgos permiten a las autoridades fiscales identificar indicadores que sugieren que determinados contribuyentes o arreglos pueden suponer un mayor riesgo para su jurisdicción, donde podría ser necesaria una mayor actividad de cumplimiento, o bien un menor riesgo, que podría implicar una menor actividad de cumplimiento o un cumplimiento más focalizado. Esto debería favorecer la limitación de recursos a áreas de mayor riesgo, e indicaría al mismo tiempo a la autoridad fiscal dónde se ha gravado correctamente la actividad económica, reduciendo la carga para los contribuyentes de menor riesgo.

12. Aunque, en general, en las administraciones fiscales avanzadas existe una tendencia hacia un mayor uso de métodos automatizados para la evaluación del riesgo fiscal, la mayoría de los sistemas de evaluación de riesgos todavía incluyen un elemento manual y algunos son principal o totalmente manuales. Las autoridades fiscales también deben decidir si a la evaluación del riesgo fiscal la llevará a cabo centralmente un equipo de evaluación de riesgos especializado que se vale de la contribución del área de cumplimiento, o bien localmente el equipo de cumplimiento (o auditor fiscal). Se pueden utilizar herramientas de evaluación de riesgos para identificar a los contribuyentes de mayor riesgo, los cuales están sujetos a una revisión más exhaustiva de todas sus actividades o de un área específica de su actividad (por ejemplo, asuntos internacionales) o bien para identificar arreglos de mayor riesgo que se marcan para su revisión posterior independientemente de si el contribuyente en cuestión es visto como de mayor riesgo en términos generales.

13. Para identificar a los contribuyentes de mayor riesgo, algunas autoridades fiscales utilizan un sistema de asignación de puntos que clasifica a los grupos en función del número de indicadores de riesgo presentes (algunos indicadores o combinaciones de indicadores valen más puntos). Como alternativa, otras autoridades fiscales utilizan el tamaño o la complejidad como un indicador clave del riesgo potencial, y luego utilizan herramientas de evaluación de riesgos para identificar áreas en las que se deben enfocar dentro de estos grupos. A fin de dar mayor certeza a los contribuyentes, algunas autoridades fiscales están realizando una mayor parte de su evaluación de riesgos en “tiempo real” (es decir, antes de que se presente la declaración de impuestos), mientras que otras siguen evaluando a los contribuyentes y a los acuerdos principal o completamente después de la presentación impositiva. En todos los casos, la evaluación del riesgo fiscal puede ser un proceso dinámico, que es flexible y adaptable al nivel de riesgo fiscal identificado. Cuando se advierta tempranamente que el nivel de riesgo fiscal potencial que conlleva un contribuyente es bajo, en ese momento se puede tomar la decisión de no requerir ninguna otra medida de evaluación o de cumplimiento. En caso de

que no se pueda llegar a tal decisión, se podrán realizar otros análisis e investigaciones para determinar las medidas más adecuadas.

14. Si bien los marcos utilizados por las autoridades fiscales son variables, para que la evaluación de riesgos funcione eficazmente, deben estar presentes algunas características fundamentales.

- Las herramientas de evaluación del riesgo fiscal deben funcionar objetivamente. Si bien se pueden diseñar algoritmos y otras herramientas de evaluación de riesgos para detectar riesgos en determinados sectores o para tratar arreglos específicos, éstos deberían identificar riesgos fiscales potenciales basándose en una evaluación objetiva de la información disponible.
- Los funcionarios que participen en la evaluación de riesgos deben estar adecuadamente capacitados y tener experiencia en áreas clave. Si bien estos profesionales pueden variar de una jurisdicción a otra en función del sistema adoptado, es probable que incluyan especialistas en derecho fiscal, precios de transferencia, gestión de riesgos, contabilidad, economía, estadísticas y tecnología de la información, así como especialistas del sector con conocimiento de modelos específicos de negocios o de industrias, quienes ayudarán a interpretar los datos pertinentes a ciertos grupos. Esto no significa que las jurisdicciones que carecen de estos especialistas no puedan realizar evaluaciones de riesgos, sino que deben tomar medidas para mejorar los conocimientos y la experiencia de sus expertos conforme avanza el tiempo.
- Se deben usar herramientas de evaluación de riesgos para seleccionar y deseleccionar a los contribuyentes para una investigación más minuciosa, lo cual podría incluir una auditoría fiscal u otra actividad de cumplimiento. Estas herramientas no se deben utilizar como sustituto de tal actividad, con el propósito de realizar ajustes tributarios o de evaluar directamente impuestos.
- Para asegurar una mejora continua, los procesos de evaluación de riesgos deben ser dinámicos y responder a la retroacción dentro la autoridad fiscal. Los métodos utilizados se deben revisar y actualizar para reducir el riesgo de que se activen alertas para contribuyentes y acuerdos que en realidad no sean de alto riesgo (también conocidos como “falsos positivos”) y también se deben ampliar para hacer frente a nuevos riesgos que no se hayan identificado previamente.
- Una estrategia de evaluación de riesgos debe combinar diferentes herramientas y tener en cuenta diferentes elementos del perfil de riesgo de un grupo para minimizar el riesgo de que un contribuyente de mayor riesgo pueda evitar la detección utilizando elementos que enmascaren un indicador de riesgo específico. Por ejemplo, un grupo puede contratar empleados o consultores de bajo costo en una jurisdicción para evitar una alta proporción de beneficio antes de impuestos/número de empleados, pero esto no ocultaría el hecho de que el grupo también pueda tener una alta proporción de ingresos de partes relacionadas, una base de bajo costo y un tipo impositivo efectivo bajo en esa jurisdicción. Las herramientas de evaluación de riesgos también deben evolucionar con el tiempo para reducir las oportunidades de que los contribuyentes de mayor riesgo desarrollen estrategias para evitar la detección.
- Se deben establecer procesos óptimos de gestión gubernamental para asegurar un seguimiento adecuado de la función de evaluación de riesgos. Esto debería

asegurar que las evaluaciones de riesgos estén sujetas a los niveles adecuados de revisión y aprobación y estén plenamente documentadas, de manera de disponer de una pista de auditoría completa en caso de futuras investigaciones.

- Los procesos de evaluación del riesgo fiscal deben formar parte del marco global de gestión de riesgos de una autoridad tributaria. La Organización Internacional para la Normalización (ISO) ha establecido principios y directrices⁵ para la gestión y la evaluación de riesgos, que contienen orientación sobre el diseño de un marco de gestión de riesgos, el seguimiento y la revisión de dicho marco y la mejora continua del mismo. Se incluyen secciones específicas para la evaluación de riesgos que tratan sobre la identificación, el análisis y la ponderación del riesgo. La autoridad tributaria debe considerar hasta qué punto sus procesos de gestión y evaluación de riesgos fiscales existentes o propuestos están alineados con esta norma voluntaria, así como con cualquier mejora que se pueda hacer basándose en las recomendaciones de la ISO.

Acontecimientos actuales en los procesos de evaluación del riesgo fiscal

15. Muchas jurisdicciones están implementando cambios en sus procesos de evaluación del riesgo fiscal. Algunos de estos cambios están directamente relacionados con la introducción de la presentación de informes país por país, para incorporar la información de los informes en la evaluación del riesgo fiscal de los grandes grupos multinacionales, al tiempo que se garantiza la confidencialidad y el uso adecuado de la información contenida en los informes país por país. Otros cambios se refieren a mejoras en la evaluación del riesgo fiscal de los grupos no relacionados con la presentación de informes país por país. Varias autoridades fiscales han bosquejado los acontecimientos actuales de la evaluación del riesgo fiscal en su jurisdicción, los cuales se exponen a continuación. La OCDE también está elaborando un *Conjunto de herramientas para la evaluación de riesgos de precios de transferencia*, que se publicará en 2018 y ayudará a las jurisdicciones, en particular a los países en desarrollo, en el diseño y la implementación de herramientas para evaluar los riesgos de precios de transferencia que atañen a los grupos multinacionales.

⁵ ISO 31000:2009 – *Gestión de riesgos*; www.iso.org/standard/43170.html

Australia

La Oficina de Impuestos de Australia (ATO por su sigla en inglés) tiene una función centralizada de gestión de riesgos que utiliza una variedad de técnicas manuales y automatizadas de detección de riesgos que se centran en empresas públicas y multinacionales con relaciones y estructuras transfronterizas intragrupo. La información sobre las manifestaciones de riesgo de BEPS dentro de esta población se recopila a través de vastos programas de modelado y análisis de datos de la ATO y mediante las observaciones y contribuciones de especialistas y de otras partes interesadas.

La ATO utiliza un enfoque de gestión de grupos de riesgo para abordar el riesgo de traslado de beneficios entre empresas públicas y multinacionales. Según este enfoque, los riesgos que exhiben factores, características o comportamientos comunes dentro de una población se tratan y se manejan de manera homogénea. Cada grupo de riesgo tiene una estrategia que establece cómo detectamos, disuadimos y prevenimos estos riesgos en el sistema, e incluye estrategias de litigios, reforma legislativa, comunicación externa e interna y creación de capacidades.

Con la implementación de la presentación de informes país por país, la ATO incorporará nuevos conjuntos de datos provenientes del archivo maestro, archivo local, informes país por país e intercambios de información con otras jurisdicciones. El enfoque de la ATO para la detección de riesgos es iterativo, y estas nuevas fuentes respaldarán el perfeccionamiento de las estrategias existentes, las técnicas de detección de riesgos y el desarrollo de nuevos algoritmos de riesgo, de clústeres de riesgo y de tipologías de riesgo.

Las tipologías de riesgo se utilizan para representar transacciones o arreglos que se han identificado u observado en casos de auditorías satisfactorias donde se ha demostrado que el riesgo existe y que erosiona la base imponible. En otros casos, se elaboran tipologías que ayudan a los auditores a identificar arreglos comparables.

La ATO tiene más de 100 tipologías de riesgos internacionales y está revisándolas para ver cuántas se pueden aplicar a la información contenida en los informes país por país.

Brazil

En general, el proceso anual de evaluación del riesgo fiscal en Brasil se realiza en tres etapas:

Etapa I – Definición de acciones prioritarias, impuestos y operaciones especiales. Producto final: Plan Estratégico Regional de Evaluación de Riesgos

Etapa II – Definición y consolidación de los criterios de evaluación de riesgos; cruce de datos. Producto final: Lista preliminar de contribuyentes seleccionados.

Etapa III – Análisis individual de los contribuyentes; confirmación (o no) de los indicadores de riesgo y cruce de datos adicionales. Producto final: Lista final de contribuyentes seleccionados e informes de evaluación de riesgos pertinentes

Un enfoque descentralizado

Brasil adopta un enfoque descentralizado para la evaluación del riesgo fiscal, que actualmente se realiza a nivel regional (la estructura de la administración fiscal brasileña comprende 10 unidades denominadas “regiones fiscales”, compuestas por uno o más Estados).

Herramientas automatizadas

En general, se utilizan herramientas automatizadas de evaluación del riesgo fiscal. Sin embargo, el análisis individual en la Etapa III también incluye algunos procesos manuales de evaluación de riesgos junto con los sistemas automatizados relevantes.

Clasificación de los contribuyentes

El enfoque brasileño de evaluación del riesgo fiscal identifica indicadores de riesgo fiscal en tres categorías de contribuyentes: grandes contribuyentes, contribuyentes de tamaño mediano y otros contribuyentes.

Uso de los informes país por país

Se espera que los informes país por país se utilicen como una herramienta adicional para cruzar datos, especialmente durante la etapa de análisis individual (Etapa III).



Canadá

La Agencia Canadiense de Ingresos (CRA por su sigla en inglés) utiliza un criterio de equipo integrado para imponer el cumplimiento en las grandes empresas. Este criterio se conoce como Enfoque para el Cumplimiento de Grandes Contribuyentes (ALBC por su sigla en inglés). El ALBC tiene en cuenta los riesgos de cumplimiento del contribuyente y del intermediario fiscal y promueve un comportamiento responsable para la gestión del impuesto sobre las sociedades.

La CRA ha implementado el Sistema Integrado de Evaluación de Riesgos (IRAS por su sigla en inglés) que permite a la Agencia considerar los riesgos en la población de grandes empresas tanto a nivel de entidad económica como a nivel de entidad legal. Este sistema vincula la información de las bases de datos de la CRA y de diversos formularios y declaraciones. Luego aplica algoritmos de riesgo a los datos para calificar el riesgo y clasificar a toda la población de grandes empresas.

El IRAS utiliza un total de aproximadamente 200 algoritmos para grandes empresas: evasión fiscal interna, internacional y abusiva. Califica los riesgos y clasifica los grupos en base a cada una de estas tres áreas programáticas y también según criterios generales. Estos resultados se muestran en un visor de contribuyentes fácil de usar por el usuario, para un análisis más detallado.

Las entidades jurídicas de mayor riesgo identificadas por el IRAS se pueden seleccionar y transferir al sistema de casos de auditoría de la CRA, llamado Integras. Luego, los contribuyentes que el IRAS considere de alto a mediano riesgo (evaluación de riesgo de nivel I), serán analizados por los equipos de Auditoría Integrada de Grandes Contribuyentes, utilizando el conocimiento local para determinar un perfil de riesgo general de cada contribuyente en particular (evaluación de riesgo de nivel II). El perfil de riesgo determinará el enfoque de auditoría adoptado para un contribuyente en particular. Aquellos a quienes se considere de alto riesgo en esta etapa se incluirán en el plan de trabajo nacional y se someterán a una auditoría de pleno cumplimiento.

Una vez finalizado el proceso de evaluación de riesgos de nivel II, se asignan los casos de riesgo alto a medio a los equipos de Auditoría Integrada de Grandes Contribuyentes, que comprenden auditores de evasión fiscal nacional, internacional y abusiva, quienes realizarán una evaluación y una validación de riesgo de nivel III en la etapa inicial de la auditoría. Esto implica ponerse en contacto con el contribuyente, obtener registros electrónicos, llevar a cabo la planificación de la auditoría y revisar diversas fuentes de información del contribuyente. La etapa de nivel III ofrece la oportunidad de validar los indicadores de riesgo y/o las cuestiones de auditoría identificadas en las etapas de evaluación de riesgos de nivel I y II. El proceso de evaluación y validación de riesgos de nivel III es obligatorio para determinar si se ha de proceder con una auditoría de pleno cumplimiento, una auditoría de alcance limitado o para cerrar el caso.

La información empresarial recabada en las etapas de nivel II y de nivel III, y durante la auditoría, se utilizará para mejorar los procesos y sistemas de evaluación del riesgo de grandes empresas por parte de la Agencia, como parte del ciclo de retroacción. Además, la CRA incorporará en sus algoritmos y sistemas de riesgo otras fuentes de datos, incluyendo los informes país por país.

El perfil de riesgo determinará el enfoque de auditoría adoptado para un contribuyente en particular. Aquellos que se consideren de alto riesgo estarán sujetos a una auditoría de pleno cumplimiento. Los contribuyentes de la categoría de mediano riesgo pueden estar sujetos a una auditoría de pleno cumplimiento o de alcance limitado, y los contribuyentes que se consideren de bajo riesgo pueden estar sujetos a una revisión de garantía de cumplimiento para validar su clasificación de bajo riesgo. Este enfoque permite a la CRA centrar sus recursos de auditoría en los casos de alto riesgo de incumplimiento dentro de la población de grandes empresas y reducir la carga de cumplimiento para las empresas que se consideren de bajo riesgo.

Chile

En 2014, el Servicio de Impuestos Internos (SII) modificó su modelo de control de cumplimiento pasando a un modelo basado en la evaluación de riesgos, lo cual enfatiza que la selección de los casos para revisión se debe hacer teniendo en cuenta las características particulares del contribuyente y el riesgo asociado.

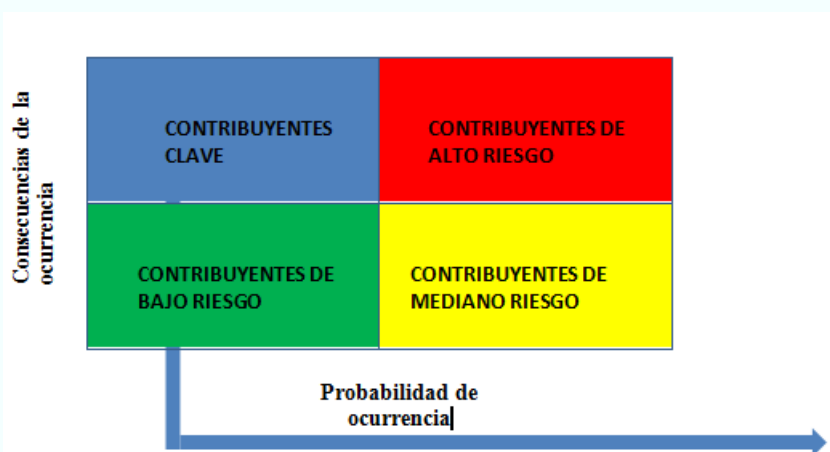
Este nuevo modelo se centra en el concepto de riesgo fiscal como fenómeno multifactorial, donde la conducta de un contribuyente está influenciada por su industria, su empresa y sus actividades, así como por factores económicos, sociológicos y psicológicos. Esto promueve un mejor conocimiento de los contribuyentes y de su entorno, y tiene por objetivo diseñar e implementar procesos y procedimientos orientados a abordar las causas del incumplimiento. Este modelo también distingue entre el riesgo fiscal general (o riesgo global) que representa un contribuyente en particular y el riesgo específico que presentan determinadas transacciones.

Riesgo fiscal global

El modelo actual de Chile define cuatro dimensiones de las obligaciones fiscales de un contribuyente:

- La obligación de registrarse.
- La obligación de transmitir información.
- La obligación de declarar impuestos.
- La obligación de pagar impuestos.

La gestión del cumplimiento fiscal requiere una medición integral de la actitud de un contribuyente de cara al cumplimiento de cada categoría de obligación tributaria. En combinación y junto con otras informaciones, esto permite la evaluación de más de 170 atributos. La autoridad fiscal agrupa a los contribuyentes en cuatro categorías, dependiendo de la probabilidad de incumplimiento y de las consecuencias del mismo (que se muestra a continuación), las cuales requieren diferentes estrategias de tratamiento y de priorización del reparto de beneficios.



Riesgo fiscal específico

El riesgo fiscal específico, o riesgo fiscal transaccional, está relacionado con el incumplimiento de una reglamentación particular. Al igual que con el riesgo fiscal global, la evaluación de este riesgo se basa en una combinación de la probabilidad de incumplimiento y de la consecuencia de este incumplimiento cuando ocurre. Los riesgos fiscales específicos se clasifican en cinco niveles: bajo, moderado, significativo, alto y grave.

Consecuencias de la ocurrencia	EXTREM	ALTA	ALTA	GRAVE	GRAVE	
	A MUY	ALTA	ALTA	ALTA	GRAVE	
	ALTA	SIGNIFICATIVA	ALTA	ALTA	ALTA	
	ALTA	MODERADA	MODERADA	SIGNIFICATIVA	SIGNIFICATIVA	
	MEDIAN					
	A BAJA					
		RARA	IMPROBABLE	MODERADA	PROBABLEMENTE	ALTAMENTE PROBABLE
		Probabilidad de ocurrencia				

Implicaciones del nuevo modelo

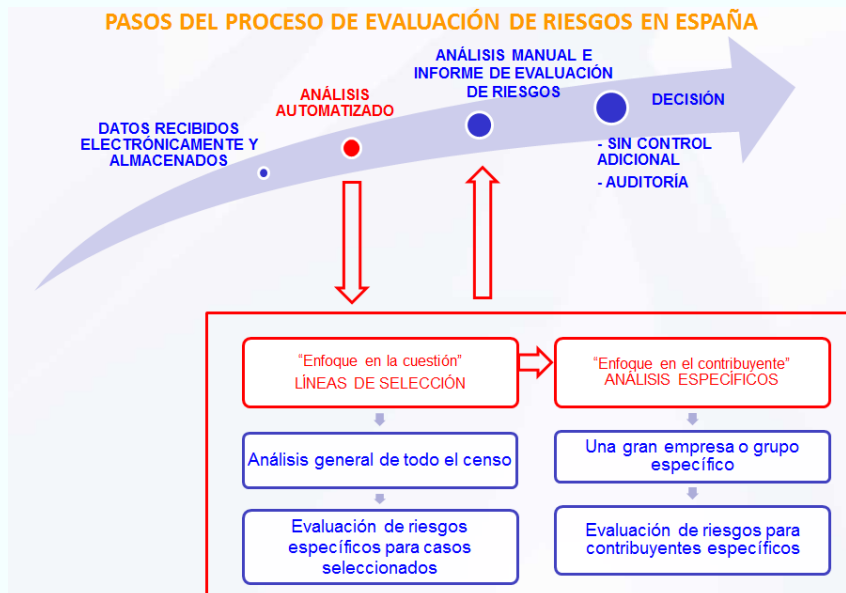
La evaluación del riesgo fiscal global y del riesgo fiscal específico otorga a la autoridad tributaria chilena una herramienta de gestión estratégica que le permite tomar decisiones basadas en las características específicas de cada contribuyente. Este modelo busca consolidar el análisis de los contribuyentes de las siguientes maneras:

- tomando decisiones relacionadas con la selección de segmentos de contribuyentes (caracterización);
- dando prioridad a ciertos segmentos de contribuyentes (para concentrar recursos);
- respaldando el diseño de estrategias de abordaje de riesgos específicos;
- asignando acciones de tratamiento (estructurales, preventivas y correctivas);
- estableciendo el nivel de intervención requerido para el contribuyente.

La implementación de este nuevo modelo de control del cumplimiento tributario ha tenido profundas implicaciones en el trabajo del SII. Cabe destacar que ha sido necesario introducir modificaciones en las metodologías actuales para: el análisis del cumplimiento de las obligaciones fiscales; la identificación y el análisis de segmentos de contribuyentes; la clasificación de la actitud de los contribuyentes de cara al cumplimiento; la gestión y la calidad de la información mantenida; enfoques para el seguimiento de las deficiencias en el cumplimiento; la identificación de los riesgos del incumplimiento y; el análisis de las causas del incumplimiento. Además, se ha necesitado introducir cambios en el modelo para trabajar con oficinas regionales, así como en las herramientas de comunicación y de tecnología utilizadas.

España

España utiliza un modelo de evaluación de riesgos principalmente descentralizado que es empleado localmente por las oficinas regionales de auditoría. Sin embargo, la autoridad fiscal española pretende hacer un uso centralizado de los datos de los informes país por país, que será explotado por la Oficina de Grandes Contribuyentes. Se espera que este informe maneje más de 800 informes de empresas multinacionales con oficinas centrales tanto nacionales como extranjeras. La figura indica que se requerirá un enfoque de dos pasos, a saber, un análisis automatizado seguido por una revisión manual de los informes país por país en combinación con otras fuentes de datos.



El primer paso será llevado a cabo por el sistema de TI de la autoridad fiscal y seguirá dos enfoques complementarios: un *enfoque en la cuestión* y un *enfoque en el contribuyente*. Esta etapa implicará la ejecución de algoritmos y consultas aplicando líneas de selección y análisis específicos. El enfoque en la cuestión requiere un análisis general de todo el censo en busca de cuestiones, patrones y tipologías específicos. Este enfoque también buscará inconsistencias tanto dentro de los datos de un contribuyente como en toda la población. Por su parte, el enfoque en el contribuyente se centrará en la empresa multinacional que ha presentado el informe país por país, buscando elementos que se refieran sólo a ese contribuyente o a un grupo de contribuyentes.

Una vez realizado el análisis automatizado, un equipo de selección realizará un análisis manual utilizando los datos obtenidos en la primera etapa, sus propios conocimientos especializados y otros datos disponibles para la autoridad fiscal. El primer paso, de hecho, ayudará a que el equipo pequeño de selección de la autoridad fiscal se ocupe de todos los casos, pero la decisión principal se tomará en esta etapa analizando los datos crudos de ese primer paso y buscando falsos positivos. Si hay cuestiones que requieren más investigación, hay varias opciones disponibles: la autoridad fiscal podrá solicitar más datos al contribuyente o representante en España (por ejemplo, solicitando los archivos local y maestro) o bien el caso se podrá remitir a un equipo de auditoría para realizar una auditoría fiscal total o parcial.

India

En la última década, el Departamento de Impuestos sobre la Renta de la India (ITD por su sigla en inglés) emprendió un ambicioso plan de informatización que desarrolló voluminosas bases de datos relacionadas con el número de cuenta permanente (PAN por su sigla en inglés), la declaración del impuesto sobre la renta de personas físicas (IT por su sigla en inglés), el formulario de IT, la declaración de retención en origen, la declaración informativa anual, La Dirección de Información Centralizada (CIB por su sigla en inglés), etc. El ITD ha aprovechado el análisis de datos y la evaluación de riesgos para promover el cumplimiento voluntario y disuadir la evasión fiscal. Algunas iniciativas/proyectos clave son los siguientes:

- i. **Selección de control asistido por computadora (CASS por su sigla en inglés):** El Departamento ha estado implementando un mecanismo centralizado, basado en reglas, para seleccionar casos de control (auditoría). Las sugerencias recibidas de las capacitaciones en campo y el resultado de los casos seleccionados en años anteriores son revisados por un comité interdisciplinario (que incluye representantes de los sectores de evaluación, investigación, inteligencia, impuestos internacionales, precios de transferencia, evaluación de riesgos y sistemas) para perfeccionar los escenarios y parámetros. También se introducen nuevos escenarios basados en el estudio de fuentes de información y análisis del entorno.
- ii. **Sistema de seguimiento de no declarantes (NMS por su sigla en inglés):** El sistema NMS se ha implementado desde 2013 para dar prioridad a la acción sobre no declarantes con posibles obligaciones tributarias. Se lleva a cabo un análisis de datos para identificar posibles no declarantes sobre los cuales se dispone de información específica en las bases de datos de retención en origen, de declaración informativa anual y de la CIB. Los casos se clasifican con niveles de prioridad P1, P2, P3, P4 y P5 (siendo P1 la prioridad más alta) para un seguimiento escalonado.
- iii. **Perspectiva del proyecto:** El proyecto tuvo como perspectiva permitir que el ITD cumpliera tres objetivos, a saber: (i) promover el cumplimiento voluntario y disuadir el incumplimiento; (ii) transmitir confianza en que todas las personas elegibles paguen el impuesto apropiado; y (iii) promover una administración fiscal justa y sensata. En el marco de este proyecto, desde mayo de 2017 se está desarrollando de manera gradual una plataforma integrada de almacenamiento de datos y de informaciones de negocios.

El proyecto prevé la operacionalización del Centro de Análisis de Transacciones de Impuesto sobre la Renta (INTRAC por su sigla en inglés) para la integración de datos, el procesamiento de datos, el seguimiento de la calidad de los datos, el almacenamiento de datos, la administración de archivos maestros, el análisis de datos, la minería web/de textos, la generación de alertas, la gestión del cumplimiento, los informes empresariales y el respaldo a la investigación. También se aprovechará la nueva infraestructura técnica para la implementación de los requisitos del Acuerdo Intergubernamental de la Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras (FATCA IGA por su sigla en inglés) y la Norma de Información Común (CRS por su sigla en inglés)/Intercambio Automático de Información (AEOI por su sigla en inglés). La plataforma también se está configurando para una amplia gama de evaluaciones temáticas de riesgos relacionados con los precios de transferencia, la fiscalidad internacional, el riesgo operacional, etc.

También se está creando un nuevo Centro de Procesamiento Centralizado de la Gestión de Cumplimiento (CMCPC por su sigla en inglés) enfocado en la gestión de campañas (correo electrónico, SMS, recordatorios, llamadas salientes y cartas) para respaldar el cumplimiento voluntario y la resolución de problemas de cumplimiento. Se utilizará un portal dedicado al cumplimiento para captar la respuesta en cuestiones de cumplimiento de manera estructurada para dar un seguimiento y realizar una evaluación efectivos del mismo.

Países Bajos

Evaluación del riesgo de precios de transferencia

Enfoque ascendente – En el caso de grandes empresas, el auditor fiscal local realiza una evaluación general del riesgo de precios de transferencia de esa empresa. Los contribuyentes también pueden tratar preventivamente las cuestiones de precios de transferencia con el auditor fiscal local. En ambas situaciones, los auditores fiscales convocarán a un miembro del grupo especializado de coordinación de precios de transferencia (CGTP por su sigla en inglés), que es parte de la Administración de Impuestos y Aduanas de los Países Bajos (DTCA por su sigla en inglés).

Enfoque descendente – El CGTP opera a nivel nacional para garantizar la coherencia y la calidad y para definir preventivamente cuestiones de precios de transferencia que requieran una acción adicional de los auditores fiscales cuando realicen su evaluación del riesgo de precios de transferencia (las acciones incluyen auditorías administrativas, auditorías de campo, consultas preliminares, etc.). Los contribuyentes deben proporcionar información sobre reestructuraciones de negocios e intangibles en su declaración de impuestos.

Una parte del CGTP es el nuevo equipo de presentación de informes país por país. El equipo de presentación de informes país por país está dedicado a la evaluación del riesgo fiscal y el análisis de datos es una parte esencial de este proceso de evaluación de riesgos. El proceso descrito a continuación ofrece oportunidades para una mejor selección de casos de precios de transferencia. El proceso de evaluación del riesgo fiscal en los informes país por país también brinda oportunidades para incluir información de otras fuentes de datos (públicas o internas).

Proceso de evaluación del riesgo fiscal en los informes país por país

1. Selección automatizada de informes utilizando análisis de datos para evaluar los precios de transferencia y otros riesgos de BEPS de la base imponible sobre la renta de las sociedades neerlandesas. Las Tablas 1, 2 y 3 están todas dentro del alcance. Los factores relevantes para seleccionar los informes país por país son:
 - a) El impacto de la empresa multinacional en los Países Bajos.
 - b) El monto del impuesto sobre las sociedades en riesgo.
 - c) Las posibilidades de éxito.
2. Capacidad (equivalente de tiempo completo y disponibilidad, acceso, calidad, complejidad y volumen de datos adicionales requeridos). Revisión de los informes seleccionados por el equipo de presentación de informes país por país. Cuatro puntos de enfoque:
 - a) Ingresos (comparar cifras y proporciones clave).
 - b) Gastos (comparar cifras y proporciones clave).
 - c) Otros riesgos de BEPS (por ejemplo, inconsistencia de datos, establecimientos permanentes híbridos, etc., combinación de datos con otras informaciones disponibles).
 - d) Información del contribuyente ya disponible, incluyendo la participación en el programa de cumplimiento cooperativo.
3. Discutir las conclusiones del equipo de presentación de informes país por país con otros expertos en precios de transferencia del CGTP y con el auditor fiscal local y decidir los pasos a seguir.

4. El auditor fiscal local y los expertos en precios de transferencia del CGTP (que pueden ser los expertos en presentación de informes país por país) discuten las conclusiones con el contribuyente. Durante estas discusiones, el auditor fiscal puede solicitar el archivo maestro y el archivo local y/u otra documentación relevante (de precios de transferencia).

A partir de 2019, la DTCA ampliará el análisis de los datos de los informes país por país al análisis longitudinal de los datos (por ejemplo, entidades integrantes neerlandesas con pérdidas continuas) y al análisis de regresión (tendencias a nivel de informes país por país, a nivel de la industria, etc.).

Capítulo 3

Descripción general de la presentación de informes país por país

Información contenida en el informe país por país de un grupo multinacional

16. Los informes país por país contienen información sobre la ubicación de los ingresos, los beneficios, los impuestos y la actividad económica dentro de los grandes grupos multinacionales, sobre la base de un modelo estándar que comprende tres tablas. En el Anexo 1 se incluye una copia de esta plantilla. Para ayudar a los grupos multinacionales a preparar la presentación de informes, el informe *Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país, Acción 13 - Informe final 2015*, (el Informe de Acción 13, OCDE, 2016) incluye una serie de definiciones e instrucciones sobre cómo se debe completar la plantilla y los datos que se deben incluir en ella. Con el fin de mejorar la consistencia, tras la publicación del informe sobre la Acción 13 (OCDE, 2016), la OCDE ha preparado nuevas guías de orientación⁶ sobre los elementos de la plantilla y sobre cómo se deben interpretar estas definiciones e instrucciones. Al momento de realizar una evaluación del riesgo fiscal, la autoridad tributaria debería leer el contenido del informe país por país del grupo multinacional a la luz del contenido del informe sobre la Acción 13 (OCDE, 2016) y de la guía interpretativa. En la medida de lo posible, se debe tener en cuenta cómo se ha interpretado y aplicado el informe sobre la Acción 13 (OCDE, 2016) y la guía interpretativa en la jurisdicción en la que se presentó el informe país por país.

17. La Tabla 1 contiene diez campos de información numérica sobre la actividad económica de un grupo multinacional, agregados por jurisdicción. Estos datos se pueden basar en los estados financieros consolidados de un grupo multinacional, los estados financieros estatutarios de la entidad, los estados financieros reglamentarios o las cuentas de administración interna. Los campos incluidos en la Tabla 1 son:

- ingresos de partes no relacionadas;
- ingresos de partes relacionadas;
- ingresos totales;
- ganancia (pérdida) antes del impuesto sobre la renta;
- impuesto sobre la renta pagado (en efectivo);
- impuesto sobre la renta devengado – año en curso;
- capital declarado;

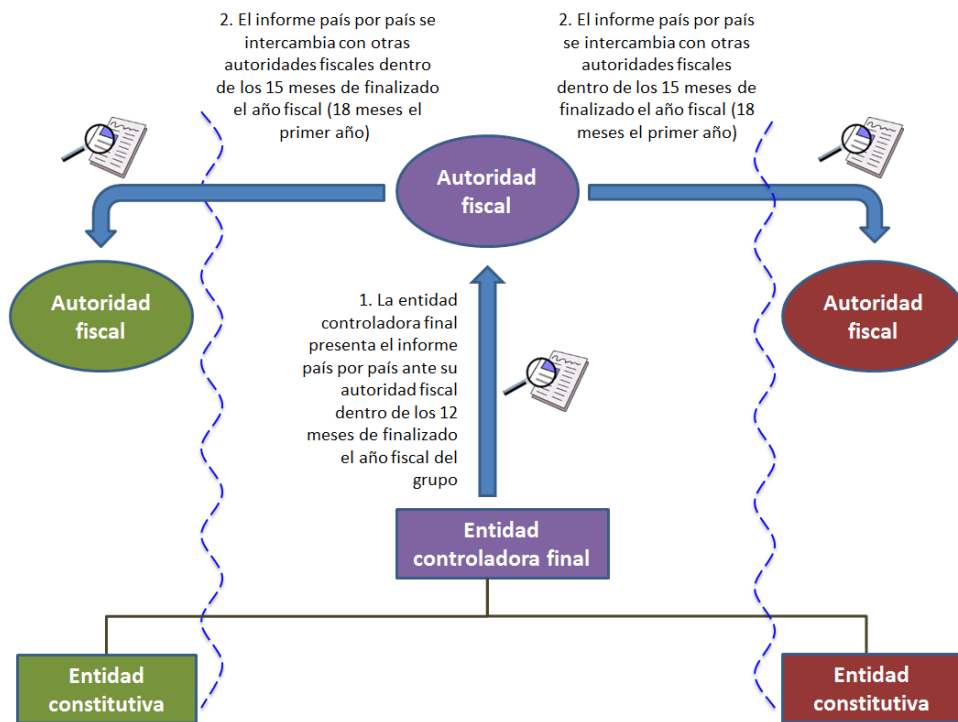
⁶ OCDE, Orientación sobre la implementación de la presentación de informes país por país. Esta guía se actualiza periódicamente y la última versión se puede encontrar en www.oecd.org/tax/beps/guidance-on-country-by-country-reporting-beps-action-13.htm

- ganancias acumuladas;
- número de empleados;
- activos tangibles distintos del efectivo y equivalentes al efectivo.

18. La Tabla 2 contiene más información sobre cada entidad integrante del grupo multinacional. Esto incluye la jurisdicción en la que la entidad es residente fiscal (o, en el caso de un establecimiento permanente, donde se encuentra), así como la jurisdicción en la que está organizada o incorporada (si es diferente). La Tabla 2 también contiene una descripción de las principales actividades comerciales de cada entidad. En aras de conveniencia y consistencia, la tabla contiene una lista de 12 actividades comunes, incluyendo actividades “latentes” y “otras”. Un grupo puede completar la tabla colocando una marca frente a la actividad o actividades relevantes para cada entidad integrante o, si una actividad específica no está incluida en la lista, puede colocar una marca frente a “Otra” y proporcionar una descripción de las actividades de la entidad.

19. La Tabla 3 permite a los grupos multinacionales aportar información adicional para clarificar el contenido del informe país por país. A fin de asegurar que su informe país por país se pueda interpretar con la mayor precisión posible, el grupo debe proporcionar una breve descripción de las fuentes de datos utilizadas para completar la Tabla 1, así como cualquier otra información que considere útil para ayudar a una autoridad fiscal a interpretar correctamente las dos primeras tablas. En el Capítulo 4 se analizan el contenido de la Tabla 3 y los beneficios potenciales que se pueden obtener a partir de divulgaciones estandarizadas de los grupos.

20. Normalmente, la entidad controladora final del grupo multinacional tiene que presentar un informe país por país en nombre de su grupo ante la autoridad fiscal de la jurisdicción en la que reside, dentro de los 12 meses siguientes al cierre del ejercicio fiscal del grupo (es decir, el ejercicio contable anual con respecto al cual el grupo prepara sus estados financieros consolidados), aunque algunas jurisdicciones pueden exigir una presentación anterior (por ejemplo, junto con la declaración de impuestos de la entidad controladora final). La autoridad fiscal que reciba el informe país por país del grupo multinacional lo intercambiará con las autoridades fiscales de otras jurisdicciones en las que el grupo tenga actividades (bajo determinadas condiciones) dentro de los 18 meses siguientes a la finalización del ejercicio fiscal en el primer año de intercambios y dentro de los 15 meses de finalizado el ejercicio fiscal en los ejercicios subsiguientes. Esto se ilustra en el siguiente diagrama. La Acción 13 prevé otras formas de presentación en circunstancias limitadas (por ejemplo, si la jurisdicción donde reside la entidad controladora final no ha implementado reglas para la presentación de informes país por país), aunque éstas están fuera del alcance de este manual.



21. Se ha desarrollado una plantilla electrónica utilizando lenguaje de marcas extensible (un “esquema XML”) para facilitar la preparación, la presentación y el intercambio electrónicos de informes país por país. Además, esto aseguraría que los informes país por país se preparen de forma coherente y respalden el análisis automatizado de la información contenida en el informe país por país, por ejemplo, exigiendo que las jurisdicciones se identifiquen utilizando códigos de país ISO estándar de dos dígitos que eviten los desafíos que pudieran surgir si los grupos incluyeran los nombres de las jurisdicciones en diferentes idiomas o utilizando diferentes grafías.

Ventajas que ofrecen los informes país por país sobre otras fuentes de datos

22. Estas guías se han preparado con antelación a la primera instancia de presentación e intercambio de informes país por país. Las mismas se ampliarán y revisarán a medida que las jurisdicciones ganen experiencia en el uso de la información contenida en el informe país por país y tengan una mejor comprensión de los beneficios que aportan. Sin embargo, hoy es evidente que existen varias maneras en que los informes país por país podría mejorar la eficacia de los procesos de evaluación de riesgos, así como los desafíos en el uso de los informes país por país para la evaluación de riesgos, que se describen más adelante en este manual. En general, estos beneficios se pueden mejorar cuando el informe país por país se utiliza junto con otras informaciones sobre la estructura y las actividades de un grupo multinacional, como ser el archivo maestro y el archivo local.

23. En primer lugar, y tal vez lo más sencillo, los informes país por país suelen ser preparados y presentados por la entidad controladora final de un grupo multinacional. Esto significa que la información contenida en los informes país por país ha sido

recabada por la entidad que normalmente está en mejor posición para entender la estructura global, las actividades y el impacto de ese grupo.

24. Los informes país por país ofrecen una visión general de lo que ocurre en el grupo multinacional en su conjunto, que puede no estar (fácilmente) disponible en las fuentes de datos existentes, incluida la información fiscal. Esto será valioso para todas las autoridades fiscales, ya que hoy es altamente improbable que cualquier autoridad fiscal reciba el nivel de análisis por jurisdicción y entidad que se proporciona en el informe país por país de un grupo. En algunos casos, la autoridad fiscal de la jurisdicción de residencia de la entidad controladora final del grupo multinacional o de sus principales filiales operativas puede tener acceso a cierta información sobre el grupo en su conjunto si tiene una buena relación directa o indirecta con los diferentes servicios de la sede del grupo (por ejemplo, finanzas, presentación de información financiera e impuestos). Por el contrario, puede ser más difícil para las autoridades fiscales de otras jurisdicciones obtener información sólida sobre las actividades y la situación financiera de entidades de otras partes de un grupo mundial (por ejemplo, si una filial residente no puede obtener esta información internamente). Otras fuentes de información sobre las actividades de un grupo multinacional, como ser los estados financieros consolidados, pueden contener algún análisis de los datos financieros de las distintas partes de un grupo, pero suelen centrarse en los principales mercados del grupo o en amplias regiones geográficas. Cuando las actividades de una jurisdicción determinada no son significativas en proporción al resto del grupo multinacional, puede ser difícil utilizar estos datos de nivel regional para la evaluación del riesgo a nivel de la jurisdicción. Los informes país por país abordan este problema para las categorías de información que cubren, analizando los datos a nivel de cada jurisdicción. Como los informes país por país se reciben anualmente, esto también permitirá a las autoridades fiscales mejorar su comprensión de la estructura y de las actividades generales del grupo multinacional y de cómo éstas cambian con el tiempo.

25. Esta información debería ayudar a las autoridades fiscales a identificar los grupos multinacionales cuya estructura y actividades les brinden mayores oportunidades de participar en BEPS, así como aquellos que puedan tener menos oportunidades en términos de BEPS. También debería contribuir a mejorar la calidad de las conversaciones entre las autoridades fiscales y los grupos multinacionales, ya que los funcionarios fiscales estarán en mejores condiciones para comprender cómo se integran las actividades de su jurisdicción en el grupo en su conjunto. Así, podrán hacer mejores preguntas, suscitadas por los cambios que ocurran en el grupo a nivel global, para entender cómo podrían afectar estos cambios a las entidades nacionales. Esto puede ser especialmente importante cuando históricamente un grupo multinacional no ha estado dispuesto a colaborar con la autoridad fiscal y no ha proporcionado voluntariamente información sobre sus actividades mundiales.

26. El hecho de que los informes país por país contengan información sustancialmente coherente sobre distintos grupos multinacionales a lo largo del tiempo, desglosada por jurisdicción fiscal, significa que se los puede utilizar de diversas maneras para detectar posibles riesgos fiscales (por ejemplo, para comparar el perfil de un grupo multinacional de una jurisdicción con el de otra jurisdicción o con el grupo en su conjunto, para referenciar los grupos multinacionales con su sector o para identificar los cambios dentro de un grupo a lo largo del tiempo). Estos enfoques en el uso de informes país por país se examinan más a fondo en el próximo capítulo. Las diferencias entre la estructura, las políticas contables y los modelos de negocio de los grupos multinacionales, así como la flexibilidad en la forma en que se pueden

completar los informes país por país significan que, en general, los informes país por país no se deben utilizar para comparar directamente grupos específicos. Sin embargo, cuando se identifica el mismo riesgo entre los diferentes grupos multinacionales, la información contenida en los informes país por país puede facilitar a una autoridad fiscal la tarea de determinar la importancia del riesgo que supone cada grupo y dirigir nuevas acciones de cumplimiento hacia los grupos en los que el impuesto en riesgo sea más alto. Además, dado que la información contenida en los informes país por país se presenta en un formato normalizado utilizando (con excepción de la Tabla 3) datos numéricos, casillas de verificación y códigos de país, resulta favorable el uso de herramientas automatizadas de evaluación de riesgos, las cuales se están utilizando o introduciendo actualmente en muchas jurisdicciones.

27. La evaluación del riesgo fiscal suele ser un proceso llevado a cabo unilateralmente por una autoridad fiscal utilizando la información disponible, que puede incluir información obtenida durante una consulta entre la autoridad fiscal y los miembros de un grupo multinacional de esa jurisdicción. No obstante, el hecho de que el informe país por país del grupo multinacional esté a disposición de la autoridad fiscal de cada jurisdicción en la que el grupo tenga actividades podría facilitar el desarrollo de componentes multilaterales para la evaluación de riesgos de ciertos grupos multinacionales, involucrando a la autoridad fiscal de más de una jurisdicción. Esto podría incluir, por ejemplo, reuniones conjuntas con personal de la función financiera central de un grupo, solicitudes coordinadas de información que puedan ser relevantes para el riesgo fiscal del grupo en más de una jurisdicción, o consultas entre las autoridades fiscales en cuanto a la interpretación de la información contenida en el informe país por país de un grupo. Tal enfoque puede no ser necesario o apropiado para todos los grupos multinacionales y, de manera similar, puede haber autoridades fiscales que, por razones políticas u operativas, no deseen o no puedan participar en evaluaciones multilaterales de riesgos. Por lo tanto, es probable que, en la mayoría de los casos, se siga llevando a cabo una evaluación unilateral del riesgo. Sin embargo, en el caso de los grupos multinacionales en los que sea posible y apropiado un elemento multilateral, podrían surgir beneficios en términos de mejorar la eficacia de la evaluación de riesgos de una autoridad fiscal, aportando a la vez mayor certeza a los grupos. En el Capítulo 7 se examina también la posibilidad de celebrar consultas multilaterales entre un grupo multinacional y las autoridades fiscales de distintos países.

28. Además de utilizar la información contenida en los informes país por país para identificar los riesgos potenciales que representan grupos multinacionales específicos, las autoridades fiscales pueden utilizar datos agregados extraídos de los informes país por país de grupos múltiples para proporcionar información sobre el perfil de los grandes grupos multinacionales en general o de aquellos situados dentro de una población determinada (por ejemplo, por sector o por región). Esto se podría utilizar para identificar posibles riesgos fiscales en la economía, los cuales se podrán investigar luego en grupos específicos, así como en el desarrollo de la política tributaria.

Otras normas para la divulgación de información país por país

29. Esta guía se centra en la información contenida en los informes país por país que los grupos multinacionales pondrán a disposición de las autoridades fiscales de conformidad con la norma mínima de la Acción 13. Los informes país por país contienen información importante que las autoridades fiscales deben utilizar

únicamente para fines de evaluación de riesgos, junto con otros datos disponibles. Estos otros datos podrían incluir la información ofrecida por grupos sometidos a otras normas de presentación de informes país por país que se aplican en sectores específicos, como los requisitos de ciertas instituciones financieras de la Unión Europea en virtud de la Directiva sobre Requisitos de Capital de la UE (2013/36/UE) (CRD IV por su sigla en inglés) o los requisitos para los gobiernos y las empresas de la industria extractiva en el marco de la Iniciativa para la Transparencia de las Industrias Extractivas (EITI) y la Directiva Contable de la UE (2013/34/UE). La información requerida bajo estas normas se prepara anualmente y está disponible al público.

30. De estas normas, los requisitos de la CRD IV son los más similares a los de la Acción 13. La CRD IV exige que las entidades crediticias y las empresas de inversión divulguen, por Estado miembro de la UE y por país tercero, la siguiente información relativa a un año financiero: el nombre, la naturaleza de las actividades y la ubicación geográfica; la cifra de negocios; el número de empleados a tiempo completo equivalente; las ganancias o pérdidas antes de impuestos; el impuesto sobre utilidades o pérdidas y; las subvenciones públicas recibidas. Con excepción de las subvenciones públicas recibidas, cada una de estas categorías de información también se incluirá en el informe país por país del grupo. Sin embargo, las diferencias en la manera en que se debe calcular la información en virtud de la legislación nacional de una jurisdicción para implementar la Directiva CRD IV, y su ley para aplicar la norma mínima de la Acción 13, pueden implicar que la información proporcionada en los dos regímenes no siempre se determine exactamente de la misma manera, por ejemplo, si el volumen de negocios se informa sobre una base consolidada en virtud de la CRD IV, pero sobre una base agregada según la Acción 13, o si un grupo incluye a los contratistas en el cálculo de los empleados en virtud de la Acción 13. En algunos casos, la identificación de la causa de las diferencias en los números informados para diferentes propósitos puede mejorar la comprensión por parte de la autoridad fiscal de ambos conjuntos de información, mejorando la efectividad de su uso en la evaluación de riesgos. Sin embargo, en virtud de la norma mínima de la Acción 13, los grupos multinacionales no están obligados a conciliar el informe de ingresos, beneficios e impuestos en un informe país por país con sus estados financieros consolidados.

31. Cuando una autoridad fiscal tiene experiencia en el uso de información provista por grupos en virtud de diferentes normas de presentación de informes país por país, esto puede ayudar a identificar la mejor manera de incorporar la información contenida en el informe país por país en virtud de la Acción 13 en sus procesos de evaluación del riesgo fiscal. Si la autoridad fiscal no tiene en cuenta esta información al llevar a cabo las evaluaciones de riesgo fiscal, debería considerar incorporarla a estos procesos.

Bibliografía

OCDE (2017), *Orientación sobre la implementación de la presentación de informes país por país*, www.oecd.org/tax/beps/guidance-on-country-by-country-reporting-beps-action-13.htm (disponible en inglés et francés)

OCDE (2016), *Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país, Acción 13 - Informe final 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Publicaciones de la OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267909-es>

Capítulo 4

Incorporación de informes país por país en un marco de evaluación del riesgo fiscal por la autoridad tributaria

32. En este capítulo se examina la manera en que se pueden incorporar los informes país por país al marco de evaluación del riesgo fiscal de una jurisdicción, examinando tres niveles de detalle, a saber:

- a un nivel alto, los diferentes enfoques de la evaluación del riesgo fiscal que se pueden aplicar;
- a un nivel medio, las diferentes maneras en que se puede utilizar la información contenida en los informes país por país para detectar indicadores de riesgo fiscal dentro de estos enfoques;
- a un nivel detallado, los diferentes indicadores de riesgo fiscal que se pueden detectar.

Utilización de los informes país por país dentro de diferentes enfoques para la evaluación del riesgo fiscal

33. Actualmente, las autoridades fiscales adoptan diversos enfoques para la evaluación del riesgo fiscal y pueden intentar modificar estos enfoques tras la introducción de la presentación de informes país por país (por ejemplo, algunas autoridades fiscales han introducido procesos centralizados para la evaluación de riesgos utilizando los informes país por país para asegurar el uso apropiado de la información contenida en los informes país por país). En el caso de las jurisdicciones que cuentan con evaluaciones del riesgo de precios de transferencia y con procedimientos de auditoría maduros, la información contenida en los informes país por país desempeñará un rol útil en la mejora y la corroboración de tales procesos. En el caso de otras jurisdicciones, los informes país por país, junto con el archivo maestro y el archivo local, proveerán una base sólida para el desarrollo de dichos procedimientos. Independientemente del marco general para la evaluación del riesgo fiscal aplicado, puede incorporar la información contenida en los informes país por país y tiene el potencial de agregar un valor importante en cada caso. Esto se da particularmente cuando la información contenida en los informes país por país se utiliza junto y en combinación con datos de otras fuentes, como se considera más adelante en esta guía.

34. Las modalidades en que los informes país por país se pueden incorporar en los procesos de evaluación de riesgos de una autoridad fiscal dependerán del marco general vigente; sin embargo, a continuación se presentan algunos ejemplos de cómo se puede proceder.

- La autoridad fiscal de la jurisdicción donde reside la entidad controladora final de un grupo multinacional normalmente recibirá el informe país por país del grupo dentro de los 12 meses posteriores a la finalización del ejercicio fiscal del grupo; el cronograma exacto dependerá del plazo de presentación establecido por las reglas nacionales. Esta autoridad fiscal luego intercambiará el informe país por país con otras jurisdicciones en las que el grupo tenga actividad (bajo determinadas condiciones) dentro de los 15 meses siguientes a la finalización del ejercicio fiscal del grupo (o dentro de los 18 meses del primer año de notificación). Cuando una autoridad fiscal realiza una evaluación de riesgos antes de que se presente la declaración de impuestos del contribuyente, aún no se habrá recibido el informe país por país del grupo para el ejercicio considerado. Sin embargo, una vez recibido el informe país por país, la autoridad fiscal podrá utilizarlo para evaluar los supuestos utilizados y las conclusiones alcanzadas en la evaluación de riesgos previa a la presentación de la declaración. El informe país por país también podría formar parte de la información subyacente de la autoridad fiscal sobre la estructura y las actividades del grupo y permitiría mejorar la evaluación de riesgos previa a la presentación de declaraciones en períodos posteriores.
- Cuando una autoridad tributaria lleve a cabo una evaluación del riesgo fiscal de los contribuyentes tras la presentación de declaraciones de impuestos, los informes país por país se podrán utilizar como parte de un escrutinio inicial de grupos multinacionales para identificar aquellos que tengan un impacto limitado en la jurisdicción y que, teniendo en cuenta otras informaciones pertinentes, se pueden filtrar en una evaluación adicional. Así, la información contenida en los informes país por país se puede utilizar en procesos de evaluación de riesgos automatizados y manuales más abarcadores para identificar indicadores de posible riesgo fiscal en una jurisdicción. Una vez que se hayan identificado los contribuyentes de mayor riesgo, la información contenida en los informes país por país se podrá utilizar para planificar auditorías fiscales u otras intervenciones, y podrá ser la base de futuras investigaciones.
- Cuando una autoridad fiscal no exija a todos los grupos multinacionales que presenten un archivo maestro y un archivo local en cada período, la información contenida en las Tablas 1 y 2 se podrá utilizar junto con otras informaciones como base para realizar un análisis funcional inicial de alto nivel de un grupo. La información de las Tablas 1 y 2 sólo se puede utilizar para la evaluación de riesgos, pero podría identificar casos en los que la ubicación de los ingresos y beneficios de un grupo multinacional no esté adecuadamente alineada con la ubicación de las actividades del grupo, lo que podría indicar un posible riesgo de BEPS, por lo que se deberá solicitar documentación adicional de los precios de transferencia (como el archivo maestro y el archivo local) para realizar un análisis más detallado.
- Las autoridades fiscales de las jurisdicciones donde residen las sociedades tenedoras de un grupo multinacional pueden utilizar la información de la Tabla 1 para calcular los tipos impositivos efectivos de cada jurisdicción en la que el grupo tenga operaciones. Esto puede sentar las bases de una evaluación inicial del riesgo de una sociedad extranjera controlada (CFC por su sigla en inglés), a fin de identificar jurisdicciones en las que el grupo pueda estar pagando un nivel menor de impuestos, aunque esta evaluación será limitada ya que la

información sobre entidades de una jurisdicción específica se presenta de manera agregada (es decir, los resultados de las entidades con un tipo impositivo efectivo bajo se agregarán a los resultados de las entidades con un tipo impositivo efectivo más alto de la misma jurisdicción) y no incluye cálculos de utilidades basados en cifras fiscales.

- Algunas jurisdicciones no utilizan herramientas detalladas de evaluación del riesgo fiscal para seleccionar a los contribuyentes a los fines de auditoría. Sin embargo pueden, por ejemplo, auditar a todos los contribuyentes o a los contribuyentes por encima de un umbral determinado. En este caso, la información contenida en los informes país por país se puede utilizar para identificar indicadores de riesgos o arreglos específicos en grupos multinacionales que puedan requerir mayor atención durante una auditoría, así como en áreas que puedan resultar menos problemáticas.
- Cuando una autoridad fiscal haya determinado arreglos específicos que planteen un riesgo de BEPS, podrá desarrollar un “perfil” o una “tipología” de rasgos que sean característicos de los grupos involucrados en dichos arreglos, basándose en las características identificadas u observadas en auditorías realizadas correctamente. Estas tipologías, que pueden incluir diagramas de estructura, descripciones de arreglos típicos y otros indicadores, se pueden utilizar para ayudar a los auditores a identificar arreglos comparables en otros casos. También se pueden utilizar para analizar los informes país por país (junto con datos de otras fuentes) en toda una población de contribuyentes, para identificar aquellos que cumplan con el perfil identificado, los cuales serán sometidos a un examen posterior.
- Las jurisdicciones también pueden usar la información contenida en los informes país por país para identificar tendencias en la actividad de BEPS en diferentes sectores. Por ejemplo, se pueden calcular las proporciones clave para diferentes industrias tomando una proporción media para los grupos multinacionales de cada sector. Cuando estas proporciones muestren que existen diferencias entre los diversos sectores, esto podrá indicar dos cosas: En primer lugar, se pueden utilizar patrones de proporciones para identificar los sectores en los que predominen tipos específicos de actividad BEPS, que se podrán tener en cuenta al evaluar el riesgo de otros grupos en estos sectores. En segundo lugar, cuando un patrón específico en las proporciones no proceda de la actividad BEPS, este conocimiento podrá ser utilizado por una autoridad fiscal para identificar posibles indicadores de falso riesgo y así eximir a ciertos grupos de intervenciones de cumplimiento adicionales. Es posible determinar si un patrón específico indica un mayor o menor riesgo de BEPS en un sector particular utilizando otros datos disponibles, incluido el conocimiento de agentes fiscales experimentados vinculados a la función de cumplimiento.

35. El Anexo 3 incluye un ejemplo de cómo una autoridad fiscal puede utilizar un informe país por país para identificar posibles riesgos fiscales en el seno de un grupo multinacional.

Formas en que se pueden utilizar los informes país por país para detectar indicadores de posible riesgo fiscal

36. El riesgo de precios de transferencia se presenta en tres amplios escenarios. Primero, cuando las entidades realizan transacciones recurrentes con partes relacionadas que tienen el potencial de erosionar con el tiempo la base imponible de una jurisdicción. Este riesgo puede involucrar pagos de partes relacionadas deducibles de impuestos, incluyendo ventas o compras de grandes volúmenes de productos o servicios, pero existe un riesgo particular cuando los pagos intragrupo son de un tipo que puede ser difícil de valorar. Éstos pueden incluir pagos de intereses, primas de seguros, tarifas de servicios, comisiones de gestión y regalías. En segundo lugar, el riesgo de precios de transferencia puede proceder de transacciones extraordinarias grandes o complejas, incluidas las reestructuraciones empresariales y las transferencias de activos generadores de ingresos clave. Estas transacciones pueden tener un efecto significativo en la posición fiscal de las entidades en el año en que ocurre la transacción, pero también en forma permanente a medida que se establecen nuevos pagos de partes relacionadas que se deben tarificar. Tercero, el riesgo de precios de transferencia puede ser mayor cuando un grupo no tiene procesos efectivos de gobernabilidad fiscal para controlar, documentar y revisar los precios de las transacciones de partes relacionadas en forma continua. De estos tres escenarios, los informes país por país contienen datos que pueden ayudar a las autoridades fiscales a detectar los indicadores de riesgo derivados de las transacciones recurrentes y de las transacciones extraordinarias. Los indicadores de riesgo derivados de los controles fiscales y de los procesos de gobernabilidad de un grupo se pueden detectar utilizando la información contenida en el archivo maestro, el archivo local y otras documentaciones de precios de transferencia que estén disponibles (por ejemplo, declaraciones y cuestionarios de precios de transferencia), así como el conocimiento y la experiencia de la autoridad fiscal sobre el grupo, incluyendo su actitud ante el riesgo fiscal.

37. La siguiente sección de este capítulo no incluye una lista exhaustiva de indicadores de riesgo fiscal que se pueden deducir del informe país por país del grupo multinacional, sino que ilustra la gama de áreas de riesgo que es posible desentrañar. Para algunos indicadores de riesgo se han incluido coeficientes de ejemplo para sugerir cómo se puede evaluar el nivel de riesgo, pero en la práctica se prevé que las autoridades fiscales desarrollen algoritmos más complejos teniendo en cuenta diferentes atributos. En varios casos, la información contenida en un informe país por país se puede tener en cuenta directamente para fines de evaluación de riesgos (por ejemplo, cuando un grupo multinacional tiene actividades en una jurisdicción específica). Sin embargo, en la mayoría de los casos será necesario comparar dos o más fuentes de datos con el fin de identificar patrones que puedan sugerir un nivel mayor o menor de riesgo fiscal. A continuación se exponen las maneras en que se puede hacer esto. La identificación de patrones (y de casos en que una entidad o jurisdicción cae fuera de un patrón esperado) se puede facilitar cuando se utilizan herramientas de análisis de datos para presentar la información visualmente.

- El perfil de un grupo multinacional de una jurisdicción específica se puede comparar con el de otras jurisdicciones, con parte del grupo (por ejemplo, una región geográfica) o con el grupo en su conjunto. Esto puede permitir que una autoridad fiscal identifique jurisdicciones que aparentemente no estén en línea con otras partes del grupo, aunque una evaluación de riesgos también debe

tener en cuenta que las diferencias entre jurisdicciones se podrían explicar por consideraciones puramente económicas o no tributarias (por ejemplo, por diferencias en la escala de la empresa, en el mercado o en los tipos de actividades realizadas entre las jurisdicciones).

- El perfil de un grupo multinacional de una jurisdicción se puede comparar con el de un grupo multinacional “típico” del mismo sector (es decir, basado en los perfiles de todos los grupos multinacionales que operan en un sector determinado). Esto permitiría a una autoridad fiscal identificar grupos donde el perfil de una jurisdicción difiera de lo que se esperaría en el sector. Esto implicaría mayores recursos por parte de la autoridad fiscal si necesitara recabar un conjunto de datos de referencia apropiados sobre un sector específico para fines de comparación, lo cual también debería tener en cuenta el hecho de que los grupos pueden utilizar diferentes fuentes para los datos contenidos en los informes país por país (por ejemplo, estados financieros frente a cuentas de gestión), o pueden aplicar diferentes políticas para calcular los montos que se incluirán en ciertos campos (por ejemplo, incluir o excluir contratistas al determinar el número de empleados), lo que podría afectar la comparabilidad de los datos. Como alternativa, los datos de evaluación comparativa pueden estar disponibles de fuentes de terceros pero, una vez más, los datos que subyacen al análisis pueden no estar preparados de manera consistente. También se debe reconocer que, aun cuando los datos se produzcan de manera consistente, en un sector pueden haber factores totalmente comerciales que generen diferencias significativas entre los perfiles de las entidades de distintos grupos multinacionales, incluidas las diferencias de estrategia o de modelo de negocio. Por lo tanto, se requeriría un mayor análisis para tener en cuenta estos factores. Hoy se considera que todas estas diferencias potenciales significan que no es probable que dos grupos multinacionales sean directamente comparables, razón por la cual, por lo general, no se deben comparar entre sí los grupos individuales. .
- El perfil de un grupo multinacional de una jurisdicción se puede comparar con la información contenida en los informes país por país para la misma jurisdicción en períodos anteriores. Esto permitiría a una autoridad fiscal identificar los cambios en la naturaleza o en el nivel de actividad de una jurisdicción a lo largo del tiempo, así como acontecimientos puntuales que podrían provocar un aumento o una reducción temporal de ingresos o beneficios. Al comparar los datos de la Tabla 1 de diferentes períodos, puede ser necesario tener en cuenta factores que pueden variar de un período a otro. Por ejemplo, las diferencias en las tasas de cambio o los altos niveles de inflación podrían explicar algunos cambios a lo largo del tiempo (por ejemplo, cuando la información sobre las entidades integrantes de un grupo se ha traducido a la moneda funcional del grupo al completar el informe país por país).

38. Una característica clave del uso de los informes país por país para la evaluación de riesgos en los primeros años después de la introducción de la presentación de informes país por país será la necesidad de ser flexible en términos de los enfoques utilizados y en el diseño de algoritmos, que tal vez sea necesario revisar conforme las autoridades fiscales vayan adquiriendo experiencia. Esto puede ser especialmente importante con respecto a la capacidad de las autoridades fiscales para utilizar la

“minería de textos” de los datos de la Tabla 3 (así como la columna “Otra” para las actividades empresariales de las entidades integrantes de la Tabla 2) a fin de buscar palabras o frases específicas que puedan ser indicadoras de un aumento o de una reducción del nivel de riesgo fiscal. Es probable que el texto libre que figura en la Tabla 3 sea extremadamente importante para interpretar el contenido del informe país por país en su conjunto para muchos grupos multinacionales y pueda ser útil para permitir que los grupos expliquen anomalías aparentes e indicadores potenciales de riesgo. Sin embargo, las autoridades fiscales necesitarán desarrollar procesos para incorporar esto en herramientas estandarizadas y automatizadas de evaluación de riesgos. Esto puede depender de la forma en que la Tabla 3 es utilizada por los grupos multinacionales, los tipos de información adicional incluida y la forma en que se presenta esta información. Esto se verá recién cuando los grupos multinacionales empiecen a preparar y presentar sus informes país por país, pero una mayor consistencia en la utilización de la Tabla 3 probablemente facilite su uso en la evaluación de riesgos. Una opción podría ser orientar a los grupos multinacionales en cuanto al uso de la Tabla 3, incluyendo el desarrollo de divulgaciones estandarizadas para identificar falsos positivos comunes conocidos, los cuales se podrían incorporar en procesos automatizados de evaluación de riesgos. Esto puede ser particularmente beneficioso para las autoridades fiscales que carecen de los recursos necesarios para una consulta detallada con los miembros de un grupo multinacional en su jurisdicción, para que puedan comprender mejor el contenido del informe país por país del grupo.

39. Si bien las herramientas de evaluación del riesgo fiscal pueden indicar una serie de posibles riesgos fiscales en un grupo multinacional, la autoridad fiscal debería determinar cuáles de ellos entrañan un posible riesgo para su jurisdicción antes de concluir que se deberían adoptar medidas adicionales. En particular, la autoridad fiscal debe tratar de identificar actividades o arreglos en su jurisdicción o relacionados con su jurisdicción que se puedan ver afectados por los indicadores de riesgo potenciales que se han marcado. En términos generales, es probable que una autoridad fiscal tenga interés en todos los riesgos surgidos en su propia jurisdicción o en las filiales extranjeras de entidades de la jurisdicción (es decir, riesgos fiscales potenciales ubicados más abajo en la estructura del grupo), pero que sólo se vea afectada por aquellos riesgos de otras partes del grupo donde exista un vínculo con entidades de esa jurisdicción. Por ejemplo, es probable que la autoridad fiscal de la jurisdicción de la entidad controladora final del grupo multinacional considere todos los riesgos potenciales marcados en todo el grupo (por ejemplo, para asegurar que las normas controladas de la compañía extranjera se apliquen correctamente). No obstante, el hecho de que un grupo multinacional tenga un nivel significativo de beneficio antes de impuestos en una jurisdicción extranjera en la que parece tener pocas actividades y un impuesto sobre la renta devengado nulo o bajo no puede considerarse un riesgo relevante para la autoridad fiscal de la jurisdicción de una filial del grupo, a menos que la filial tenga relaciones con una entidad de esa jurisdicción extranjera o haya otra evidencia de que los beneficios están siendo desviados desde la jurisdicción de esa autoridad fiscal.

Indicadores de riesgo fiscal que se pueden detectar utilizando la información contenida en los informes país por país

40. La lista que figura a continuación incluye una serie de posibles indicadores de riesgo fiscal que se podrían deducir de la información contenida en el informe país por país del grupo multinacional. Ninguno de estos indicadores potenciales se debe tomar

individualmente para sugerir que un grupo representa un mayor riesgo fiscal en una jurisdicción, pero se pueden combinar de diferentes maneras para hacerse una idea general del nivel de riesgo fiscal que representa un grupo. Los métodos para interpretar las combinaciones de indicadores, incluida la ponderación que se debe dar a cada indicador dentro de una combinación específica, variarán según el enfoque de evaluación del riesgo utilizado y es algo que puede cambiar con el tiempo. Cuando se hace referencia a los coeficientes “alto” o “bajo”, esto significa que la proporción pertinente es materialmente mayor o menor que la del riesgo potencial elegido comparable (por ejemplo, otras jurisdicciones del grupo, el grupo en su conjunto, promedios sectoriales o períodos anteriores). En el Anexo 2 se incluye un resumen de estos indicadores de riesgo fiscal potencial.

1. Impacto de un grupo en una jurisdicción específica.
2. Las actividades de un grupo de una jurisdicción se limitan a aquellas que conllevan menos riesgo.
3. Hay un alto valor o una alta proporción de ingresos de partes relacionadas en una jurisdicción específica.
4. Los resultados de una jurisdicción se desvían de posibles resultados comparables.
5. Los resultados de una jurisdicción no reflejan las tendencias del mercado.
6. Hay jurisdicciones con ganancias significativas pero con poca actividad sustancial.
7. Hay jurisdicciones con ganancias significativas pero con bajos niveles de impuestos devengados.
8. Hay jurisdicciones con actividades significativas pero con bajos niveles de ganancias (o pérdidas).
9. Un grupo tiene actividades en jurisdicciones que conllevan un riesgo de BEPS.
10. Un grupo tiene actividades móviles ubicadas en jurisdicciones donde el grupo paga una tasa o un nivel de impuestos más bajo.
11. Se han producido cambios en la estructura de un grupo, incluida la ubicación de los activos.
12. La propiedad intelectual (PI) está separada de las actividades conexas dentro de un grupo.
13. Un grupo tiene entidades de marketing ubicadas en jurisdicciones fuera de sus mercados clave.
14. Un grupo tiene entidades de adquisición ubicadas en jurisdicciones fuera de sus principales sedes de producción.
15. El impuesto sobre la renta pagado es consistentemente más bajo que el impuesto sobre la renta devengado.
16. Un grupo incluye entidades residentes duales.
17. Un grupo incluye entidades sin residencia fiscal.
18. Un grupo revela ingresos apátridas en la Tabla 1.

19. La información contenida en el informe país por país de un grupo no se corresponde con la información proporcionada previamente por una entidad integrante.

Impacto de un grupo en una jurisdicción específica

41. Aunque el tamaño de las operaciones de un grupo multinacional de una jurisdicción no es en sí un buen indicador de si las entidades del grupo conllevan un alto nivel de riesgo fiscal, muchas autoridades fiscales utilizan el tamaño como filtro inicial para identificar qué grupos podrían suponer un mayor riesgo. Por ejemplo, cuando un informe país por país indica que un grupo tiene ingresos totales en la jurisdicción por encima de un umbral establecido, el grupo puede quedar marcado para una evaluación de riesgo adicional. Por el contrario, cuando un grupo tiene un nivel muy bajo de ingresos en la jurisdicción, y esto parece apropiado en vista de las actividades de la jurisdicción identificadas en la Tabla 2 y por el conocimiento y la experiencia de la autoridad fiscal del grupo, incluyendo su actitud ante el riesgo fiscal, esto puede sugerir que el impuesto posiblemente en riesgo de la jurisdicción es bajo.

42. Cuando la información contenida en los informes país por país sugiere que el impacto de un grupo en una jurisdicción es bajo, esto se debería corroborar utilizando otras fuentes de información, como la información contenida en el archivo maestro y el archivo local, cuando estén disponibles, que incluyen un análisis funcional de alto nivel para todo el grupo por entidad, así como una descripción detallada de la actividad y de la estrategia de las entidades en la jurisdicción.

Las actividades de un grupo en una jurisdicción se limitan a aquellas que suponen un menor riesgo.

43. Una autoridad fiscal también puede utilizar un informe país por país para filtrar grupos multinacionales en los que la naturaleza de las actividades de la jurisdicción sugiera que el impuesto en riesgo es probablemente bajo. Por ejemplo, cuando un grupo sólo tiene una sociedad de cartera en una jurisdicción específica (o sólo tiene otras actividades limitadas), la autoridad fiscal puede considerar esto como un indicador de bajo riesgo, si una exención de participación u otras normas locales significan que el nivel de ingreso gravable en la jurisdicción probablemente sea bajo.

44. *El hecho de que las actividades principales de la entidad de una jurisdicción se limiten a las que generalmente representan un menor riesgo fiscal, no significa necesariamente que la entidad no participe de BEPS, por ejemplo, cuando otra información disponible sugiera que una entidad debería reconocer un nivel más alto de ingreso gravable de estas actividades.*

Hay un alto valor o una alta proporción de ingresos de partes relacionadas en una jurisdicción específica.

45. El hecho de que una entidad reciba ingresos de partes vinculadas no significa en sí que la entidad implique un alto riesgo fiscal para otras jurisdicciones en las que el grupo multinacional tenga actividades. Sin embargo, cuando una entidad recibe una cantidad significativa de ingresos de partes relacionadas, aumenta el potencial de que un error en los precios de transferencia aplicados pueda dar lugar a una diferencia fiscal significativa. Los pagos intragrupo también aumentan la posibilidad de que se presenten otros riesgos de BEPS, como los instrumentos financieros híbridos intragrupo o los pagos excesivos de intereses sobre la deuda de partes relacionadas.

46. Al determinar si está elevado un indicador de riesgo, la autoridad fiscal puede tener en cuenta tanto la cantidad de ingresos intragrupo de una jurisdicción extranjera como la proporción de ingresos totales que generan partes relacionadas. Cuando uno o ambos son elevados, la autoridad fiscal puede considerar otros factores, como por ejemplo si hay actividades relevantes en la jurisdicción extranjera, la naturaleza de esas actividades y el tipo impositivo efectivo, antes de decidir si el grupo podría representar un mayor riesgo fiscal en su propia jurisdicción. La autoridad fiscal debería pues utilizar otras informaciones sobre el grupo para determinar el alcance y la naturaleza de las transacciones y los pagos entre entidades nacionales y partes relacionadas en la jurisdicción extranjera y así determinar si cualquiera de ellas podría dar lugar a BEPS.

47. *El hecho de que una jurisdicción específica tenga un valor o una proporción altos de ingresos de partes relacionadas no es en sí un indicador del aumento del riesgo fiscal. Los grupos suelen incluir entidades que participan en actividades tales como la fabricación, la prestación de servicios, la financiación de grupos o la tenencia de inversiones, que operan en gran medida o totalmente con partes relacionadas con fines comerciales.*

Los resultados de una jurisdicción se desvían de posibles resultados comparables

48. Las proporciones financieras clave para una jurisdicción en la que tiene actividades un grupo multinacional se pueden comparar con los de otras jurisdicciones dentro del grupo, con el grupo en su conjunto, con entidades potencialmente comparables fuera del grupo o con los promedios de la industria. La información sobre otras partes del grupo se puede extraer del informe país por país, mientras que la información sobre otros grupos y proporciones de la industria se puede obtener de bases de datos comerciales o bien se puede construir utilizando los propios datos de una autoridad fiscal. Las proporciones comparativas podrían incluir:

- margen de beneficio
 - por ejemplo, beneficio antes de impuestos/ingresos totales;
- tipo impositivo efectivo
 - por ejemplo, impuesto sobre la renta devengado/beneficio antes de impuestos;
- ingresos o beneficios por unidad de actividad económica
 - por ejemplo, ingresos totales o beneficio antes de impuestos/número de empleados, ingresos totales o beneficio antes de impuestos / activos tangibles;
- rendimiento sobre el capital antes de impuestos
 - por ejemplo, beneficio antes de impuestos/(capital declarado + ganancias acumuladas);
- rendimiento sobre el capital después de impuestos
 - por ejemplo, (beneficio antes de impuestos – impuesto sobre la renta acumulado) / (capital declarado + ganancias acumuladas).

49. *Cuando estas comparaciones muestran diferencias significativas, esto podría ser un indicador de posible riesgo fiscal. Sin embargo, hay muchas razones no fiscales por las que los resultados de una jurisdicción específica son mejores o peores que otros (por ejemplo, el tamaño del mercado en una jurisdicción dada, el nivel de competencia, la penetración en el mercado del grupo, su capacidad negociadora, el costo de la mano de obra y de otros componentes, etc.). Por lo tanto, se deben considerar otros indicadores de riesgo fiscal antes de tomar la decisión de llevar a cabo intervenciones de cumplimiento.*

Los resultados de una jurisdicción no reflejan las tendencias del mercado

50. Hay muchas razones fiscales y no fiscales por las que el desempeño de un grupo multinacional en una jurisdicción puede ser mejor o peor que en otras jurisdicciones o en otros grupos. Sin embargo, en términos generales, se esperaría que los cambios en ese desempeño reflejen las tendencias del mercado. Cuando éste no sea el caso, el desempeño del grupo en una jurisdicción dada podría estar siendo impulsado por BEPS en lugar de simplemente por las actividades comerciales realizadas en la jurisdicción. Por ejemplo, si el mercado de los productos de un grupo se está expandiendo y el nivel de ventas del grupo está creciendo, se espera que aumente la rentabilidad de las entidades que contribuyen a esas ventas. Si los resultados del grupo no son consistentes con estas expectativas, esto podría indicar un posible precio de transferencia u otro riesgo relacionado con BEPS que podría justificar una investigación adicional.

51. *Antes de tomar una decisión sobre cualquier otra actividad de cumplimiento, la autoridad fiscal debería considerar las razones comerciales de cualquier desviación de las tendencias del mercado, por ejemplo, cuando un grupo haya realizado una inversión significativa en una jurisdicción con un mercado en crecimiento, que haya reducido sus ganancias en el período actual pero que probablemente dé lugar a mayores rendimientos en el futuro.*

Hay jurisdicciones con ganancias significativas, pero con poca actividad sustancial

52. Los informes país por país contienen información útil sobre el nivel de ingresos, beneficios y actividades, que se pueden utilizar como indicadores iniciales de que los grupos multinacionales cuentan con entidades en determinadas jurisdicciones cuyos ingresos parecen desproporcionados con respecto a su nivel de actividad económica. Esto puede suponer un riesgo fiscal concreto si estas ganancias provienen en gran parte de los ingresos de partes relacionadas, lo que podría indicar que el beneficio se ha desviado de otras partes del grupo. Por ejemplo, se pueden activar alertas cuando un grupo tiene operaciones en una jurisdicción con algunas de o todas las características siguientes:

- Alta proporción de ingresos de partes relacionadas
 - por ejemplo, ingresos de partes relacionadas / ingresos totales = alto.
- Bajas actividades sustanciales en proporción a los ingresos o beneficios antes de impuestos
 - por ejemplo, ingresos totales o beneficio antes de impuestos / total de empleados = alto.

- por ejemplo, ingresos totales o beneficio antes de impuestos / bienes tangibles = alto.
- Alto rendimiento sobre el capital
 - por ejemplo, beneficio antes de impuestos / (capital declarado + ganancias retenidas) = alto.
 - por ejemplo (beneficio antes de impuestos – impuesto sobre la renta devengado) / (capital declarado + ganancias retenidas) = alto.
- Base de bajo costo
 - por ejemplo, beneficio antes de impuestos / ingresos totales = alto.
- La rentabilidad excede la del grupo en su conjunto
 - por ejemplo (beneficio antes de impuestos / ingresos totales) > (suma de los beneficios antes de impuestos / suma de los ingresos totales).
- Bajo tipo impositivo efectivo
 - Por ejemplo, impuesto sobre la renta devengado / beneficio antes de impuestos = bajo

53. *Cuando estas características estén presentes, la autoridad fiscal puede considerar otras fuentes de información para determinar si se puede explicar razonablemente (por ejemplo, si el ingreso total o el beneficio antes de impuestos / activos tangibles es alto porque el valor contable de los activos tangibles es bajo tras una depreciación sustancial o el grupo también mantiene activos intangibles en la jurisdicción, cuyo valor no se revela en el informe país por país).*

Hay jurisdicciones con ganancias significativas pero con bajos niveles de impuestos devengados

54. Se pone de relieve un posible riesgo fiscal cuando un grupo multinacional tiene beneficios sustanciales en una jurisdicción específica, pero no tiene un impuesto o sólo un bajo nivel de impuesto devengado para el período, en particular cuando es considerablemente inferior al índice global del impuesto sobre las sociedades en esa jurisdicción. Esto se puede indicar cuando están presentes las siguientes características

- Beneficios sustanciales en una jurisdicción.
 - Por ejemplo, una autoridad fiscal puede aplicar un umbral *de minimis* para evitar elevar un indicador de riesgo potencial cuando el nivel de beneficio antes de impuestos de una jurisdicción es bajo y esto parece apropiado en base al nivel de ingresos totales, el número de empleados, los activos tangibles, etc.
- Bajo tipo impositivo efectivo
 - Por ejemplo, impuesto sobre la renta devengado / beneficio antes de impuestos = bajo

55. *Cuando estén presentes estas características, la autoridad fiscal de esa jurisdicción y de otras jurisdicciones en las que el grupo tenga actividades podrá considerar otras fuentes de información para determinar si se puede explicar*

razonablemente (por ejemplo, si el grupo ha incurrido en gastos de capital significativos en la jurisdicción que califiquen como depreciación fiscal acelerada, reduciendo los beneficios para fines fiscales pero no para fines contables) o si se necesitan más investigaciones.

Hay jurisdicciones con actividades significativas pero con bajos niveles de ganancias (o pérdidas)

56. Cuando una entidad establecida tenga un beneficio antes de impuestos persistentemente bajo (o negativo) que no se pueda explicar fácilmente, la autoridad fiscal de esa jurisdicción puede marcarlo para una investigación adicional para asegurar que no exista una razón de BEPS. Esto se puede determinar cuando una jurisdicción tiene algunas de las siguientes características:

- La jurisdicción incluye entidades que participan en actividades generadoras de beneficios.
 - Por ejemplo, fabricación o producción; ventas, marketing o distribución; prestación de servicios a partes no vinculadas; servicios financieros regulados.
- Alta proporción de ingresos de partes no relacionadas.
 - Por ejemplo, ingresos de partes no relacionadas / ingresos totales = alto
- Alta base de costos
 - Por ejemplo, beneficio antes de impuestos / ingresos totales = bajo o negativo
- El tipo impositivo efectivo no es bajo
 - Por ejemplo, el impuesto sobre la renta devengado / beneficio antes de impuestos suele ser alto o promedio
- Esto no es el resultado de pérdidas iniciales o de expansión reciente dentro de la jurisdicción.
 - Por ejemplo, las características anteriores persisten durante varios años, sin incluir los tres primeros años después de que las actividades se establezcan o se expandan en la jurisdicción.

57. *Al realizar un análisis de riesgos, la autoridad fiscal debe reconocer que algunas entidades pueden parecer que tienen un desempeño pobre en comparación con otras de un grupo, basándose en ciertas medidas por razones puramente comerciales o de negocios. Por ejemplo, una entidad dada puede estar involucrada en actividades que requieren un número significativo de empleados, pero que generalmente obtienen bajos márgenes de beneficio (por ejemplo, soporte de TI o centros administrativos).*

Un grupo tiene actividades en jurisdicciones que representan un riesgo de BEPS

58. Cuando, a criterio de una autoridad fiscal, los grupos multinacionales pueden utilizar determinadas jurisdicciones extranjeras para fines de BEPS, los informes país por país podrían ser una herramienta importante para ayudar a la autoridad fiscal a

identificar grupos con actividades en esas jurisdicciones. Esto puede incluir, por ejemplo, jurisdicciones extranjeras con un nivel de impuesto sobre las sociedades bajo o nulo, o jurisdicciones con reglas tributarias y políticas de tratados que faciliten el uso de entidades como conductos para franquear pagos dentro de un grupo.

59. *Cuando un grupo incluye entidades con actividades en estas “jurisdicciones de interés”, se pueden utilizar otras informaciones contenidas en un informe país por país, como la naturaleza de las actividades del grupo y el nivel de actividad económica de la jurisdicción, para evaluar si la práctica del grupo implica un riesgo de BEPS.*

Un grupo tiene actividades móviles ubicadas en jurisdicciones donde el grupo paga una tasa o nivel de impuestos más bajo

60. Una autoridad tributaria puede considerar que el riesgo fiscal de un grupo multinacional aumenta cuando el grupo ha localizado actividades móviles a nivel mundial en una jurisdicción extranjera donde paga un nivel bajo de impuestos. Esto se evaluaría teniendo en cuenta el tipo impositivo efectivo del grupo de la jurisdicción utilizando los datos de la Tabla 1 y las actividades de esa jurisdicción descritas en la Tabla 2. El bajo nivel de impuestos se podría deber a que el índice global del impuesto sobre las sociedades de la jurisdicción extranjera es bajo (o cero), porque un tipo específico de ingreso o actividad se beneficia de un tipo impositivo reducido, como resultado de la planificación del grupo o por alguna otra razón.

- Bajo tipo impositivo efectivo
 - Por ejemplo, impuesto sobre la renta devengado / beneficio antes de impuestos = bajo
- Actividades móviles
 - En la Tabla 2 se enumeran algunas actividades de la jurisdicción, a saber: tenencia o gestión de la propiedad intelectual; compra o adquisición; ventas, marketing o distribución; financiamiento o aseguramiento interno del grupo.

61. *El simple hecho de que un grupo tenga un tipo impositivo efectivo bajo en una jurisdicción determinada no significa que el grupo participe de BEPS. Hay una variación significativa en el índice impositivo global en diferentes jurisdicciones, y varias jurisdicciones tienen regímenes fiscales que prevén una tasa más baja de impuestos sobre ciertas formas de ingresos, pero que no son perjudiciales. Si una jurisdicción extranjera con un tipo impositivo efectivo bajo tiene actividad suficiente para respaldar el nivel de ingresos y beneficios, los precios de transferencia con la jurisdicción parecen estar al alcance de la mano y no hay otros indicadores de que los beneficios hayan sido cambiados, la autoridad fiscal podrá concluir que el nivel de riesgo fiscal implicado es bajo.*

Ha habido cambios en la estructura de un grupo, incluyendo la ubicación de los activos

62. La Tabla 2 contiene una lista completa de entidades de un grupo multinacional y los cambios en la lista de un año a otro indican cambios en la estructura del grupo, como adquisiciones o incorporaciones (cuando se agregan nuevas entidades a la Tabla 2), eliminaciones o liquidaciones (cuando las entidades se eliminan de la tabla) o migraciones (cuando cambia la jurisdicción de residencia de una entidad). En

particular, se pueden identificar riesgos potenciales cuando hay cambios frecuentes en el número de entidades de una jurisdicción (lo que puede indicar que se están estableciendo entidades para fines de transacciones específicas) o cuando un aumento temporal del número de entidades de una jurisdicción se refleja en un aumento temporal de los ingresos en esa jurisdicción.

63. Los cambios en la Tabla 2 también pueden indicar cambios en las actividades llevadas a cabo en diferentes partes del grupo, como cuando la titularidad de la propiedad intelectual del grupo se traslada a una jurisdicción diferente (o se establece una nueva entidad tenedora de propiedad intelectual). Esto puede tener implicaciones para otras partes del grupo, ya sea porque indica que los activos pueden haber entrado o salido de una jurisdicción, o porque los pagos intragrupo por el uso de la propiedad intelectual del grupo ahora se pueden hacer a una entidad de una jurisdicción diferente. Por ejemplo, esto puede tener un impacto en la aplicación de las normas de precios de transferencia o en el nivel de retención de impuestos que se puede aplicar a un pago, el cual puede depender de los términos del tratado fiscal aplicable. Por lo tanto, la autoridad fiscal puede solicitar información adicional como parte de su evaluación de riesgos.

64. *Los cambios en la estructura de un grupo no indican necesariamente un aumento del riesgo fiscal, pero una autoridad tributaria puede utilizarlo como indicador de que se requiere información adicional (por ejemplo, cuando los cambios afectan a entidades residentes o con actividades en la jurisdicción; filiales de entidades residentes en la jurisdicción o entidades que son o fueron parte de transacciones con entidades residentes en la jurisdicción). Incluso cuando una reestructuración se traduce en menos impuestos pagados en una jurisdicción en particular, esto no significa que el grupo participe de BEPS y se puede explicar por otros factores. Se debe incluir información adicional sobre importantes reestructuraciones empresariales, incluidas adquisiciones, eliminaciones y transferencias de intereses de propiedad intelectual dentro de un grupo, en el archivo maestro de un grupo, cuando esté disponible.*

La propiedad intelectual está separada de las actividades conexas dentro de un grupo

65. En muchos casos, la propiedad intelectual de un grupo multinacional estará entre los activos más valiosos del grupo, lo cual puede generar un valor significativo para la entidad que posee un activo, como resultado de su uso por otros miembros del grupo. Sin embargo, la valoración de la propiedad intelectual es extremadamente difícil. Por lo tanto, esto ha sido utilizado por algunos grupos con el propósito de transferir los beneficios de las jurisdicciones donde un grupo tiene una actividad económica subyacente.

66. La Tabla 2 de un informe país por país puede ayudar a las autoridades fiscales a identificar rápidamente las entidades que poseen propiedad intelectual dentro de un grupo, la jurisdicción donde residen estas entidades y el nivel de ingresos de partes relacionadas en la jurisdicción. La tabla también muestra si la propiedad y la gestión de la propiedad intelectual se encuentran en una jurisdicción diferente de las actividades del grupo que dan lugar a la PI o si la utilizan para crear valor, incluida la investigación y el desarrollo, la fabricación o la producción, las ventas, la comercialización o la distribución, y la prestación de servicios a partes no vinculadas.

67. *En un grupo multinacional complejo, puede ser eficaz, por razones no fiscales, mantener la propiedad intelectual en una sola entidad o jurisdicción. Aunque el riesgo de BEPS puede estar indicado cuando esta jurisdicción no tiene o tiene escasas actividades empresariales, el hecho de que una entidad nacional realice pagos a una entidad tenedora de propiedad intelectual en otra jurisdicción puede no ser una preocupación en términos de BEPS, siempre que estos pagos estén al alcance de la mano y no haya otros indicadores de BEPS.*

Un grupo tiene entidades de marketing ubicadas en jurisdicciones fuera de sus mercados clave

68. Los grupos multinacionales pueden utilizar empresas de marketing centralizadas por razones comerciales u operativas. Sin embargo, existe también el riesgo de que las empresas de marketing se utilicen para reducir el nivel de ingresos sujetos a impuestos en la jurisdicción en que se produzcan las ventas. Por lo tanto, si un informe país por país revela que un grupo incluye entidades involucradas en marketing, ubicadas en jurisdicciones en las que el grupo no tiene un nivel significativo de ventas, esto puede indicar un posible riesgo fiscal en las jurisdicciones donde las ventas tienen lugar, lo cual debería ser considerado por las autoridades fiscales.

69. *Antes de concluir que existe un riesgo de precios de transferencia, la autoridad fiscal debe utilizar su conocimiento de un grupo y de su negocio para determinar si hay razones históricas o de otro tipo para el uso de una entidad de marketing en una jurisdicción específica, aunque esta jurisdicción no sea un mercado significativo para las ventas del grupo.*

Un grupo tiene entidades de adquisiciones ubicadas en jurisdicciones fuera de sus principales lugares de fabricación

70. También se puede presentar un posible riesgo fiscal cuando un informe país por país muestre que un grupo multinacional incluye entidades de adquisición en jurisdicciones en las que el grupo no tiene operaciones de fabricación significativas. Una vez más, puede haber buenas razones comerciales para el uso de entidades de adquisición centralizada, pero también existe el riesgo de que esto se pueda usar para reducir el nivel de ingreso tributable en las jurisdicciones donde se realiza la fabricación.

71. *Al igual que con el riesgo potencial que representan las entidades de marketing, antes de concluir que una entidad adjudicadora conlleva un riesgo de transferencia, la autoridad fiscal debería considerar si existen razones comerciales para el uso por parte de un grupo de una entidad adjudicadora en una jurisdicción particular.*

El impuesto sobre la renta pagado es consistentemente menor que el impuesto sobre la renta devengado

72. El informe país por país de un grupo multinacional incluye dos campos de impuesto sobre la renta. El primero, el impuesto sobre la renta pagado (en efectivo) incluye el monto real del impuesto en efectivo pagado por el grupo en un ejercicio de informe financiero, por jurisdicción. Esto no necesariamente está relacionado directamente con el beneficio antes de impuestos declarado en una jurisdicción y tiene en cuenta los pagos (y reembolsos) del impuesto con respecto a los beneficios

obtenidos en períodos anteriores, así como los pagos anticipados realizados en el ejercicio en curso y la retención de impuestos incurridos sobre los pagos a una jurisdicción. Por otra parte, el impuesto sobre la renta devengado para el ejercicio en curso está más directamente relacionado con la cantidad de beneficio antes de impuestos informada en un período específico.

73. Hay varias razones por las que las cifras de impuesto sobre la renta pagado y el impuesto sobre la renta devengado difieren para un ejercicio fiscal determinado. Sin embargo, en la mayoría de los casos y con el tiempo, es de esperar que el nivel del impuesto acumulado de un grupo en una jurisdicción y el nivel del impuesto pagado en esa jurisdicción se alineen en términos generales. Cuando esto no suceda y, en particular, cuando el nivel del impuesto pagado en una jurisdicción sea sustancial y persistentemente inferior al nivel del impuesto devengado, puede ser un indicador de posible riesgo fiscal, por ejemplo, cuando un grupo esté tomando disposiciones importantes contra disposiciones fiscales inciertas que espera impugnar o en caso de litigios fiscales en curso que no hayan sido resueltos durante varios años.

74. *Aunque, en general, se puede esperar que el impuesto devengado y el impuesto pagado de un grupo se alineen con el tiempo, hay razones que no son de BEPS por las que tal vez éste no sea el caso. Por ejemplo, cuando haya pérdidas fiscales en un período anterior, esto por lo general no afectaría al impuesto devengado en un período posterior, pero podría reducir el impuesto pagado. Por otra parte, cuando exista una incertidumbre legítima en el nivel de impuesto sobre la renta pagadero en una jurisdicción, un grupo podrá adoptar una posición conservadora y reconocer una carga tributaria del ejercicio en curso en sus estados financieros para un período determinado, que es superior a la obligación tributaria real que se paga en última instancia (o que da como resultado un reembolso de impuestos en un período posterior). Una vez acordada la posición impositiva definitiva, cualquier reducción en la carga impositiva de un período anterior puede no reflejarse en la cifra del impuesto acumulado del ejercicio en curso en el informe país por país de un grupo, pero es probable que se tenga en cuenta al calcular el impuesto en efectivo pagado.*

Un grupo incluye entidades residentes duales

75. En la Tabla 2 se incluye una lista de todas las entidades integrantes de un grupo multinacional enumeradas en relación con su residencia fiscal (o, en el caso de los establecimientos permanentes, donde se encuentren). En algunos casos, una entidad sería tratada como residente fiscal bajo las leyes de dos jurisdicciones (por ejemplo, cuando una compañía resida en una jurisdicción pero su administración efectiva se encuentra en otra jurisdicción). En la mayoría de los casos, el tratado fiscal entre las dos jurisdicciones incluirá una “cláusula de desempate” que determine la residencia fiscal. Cuando no exista un tratado fiscal, la entidad seguirá siendo residente en ambas jurisdicciones, y diversos grupos han utilizado este hecho para propósitos de planificación fiscal. Para los propósitos de un informe país por país, una entidad que es residente en más de una jurisdicción se debe enumerar en la Tabla 2 bajo la jurisdicción donde se lleva a cabo su gestión efectiva. En la mayoría de los casos, cuando una entidad sea “residente dual”, ésta será diferente de la jurisdicción de incorporación, por lo que la Tabla 2 también revelará la jurisdicción en la cual la entidad se ha incorporado.

76. Normalmente, es difícil para una autoridad fiscal identificar entidades residentes duales, a menos que haya otros indicadores que sugieran que la entidad participa en BEPS. La información contenida en la Tabla 2 puede facilitar esto, en

particular para la autoridad fiscal de la jurisdicción de incorporación, que de otro modo esperaría ver a la entidad listada como residente en su jurisdicción. Las autoridades fiscales de otras jurisdicciones también pueden utilizar la Tabla 2 para identificar posibles entidades residentes duales (por ejemplo, donde han identificado un riesgo de BEPS específico que involucra a entidades residentes dobles y buscan identificar grupos que puedan ser parte de dichos acuerdos), pero esto debe hacerse con cuidado.

77. *En la práctica, en la mayoría de los casos, se establecerá un acuerdo fiscal para determinar la residencia de la entidad y, por lo tanto, aunque una entidad presente tanto una jurisdicción de residencia como una jurisdicción de incorporación, no sería residente dual.*

Un grupo incluye entidades sin residencia fiscal

78. En un pequeño número de casos, un grupo multinacional puede incluir una entidad que no es residente fiscal en ninguna jurisdicción. Esto se debe a las diferencias en las reglas de las jurisdicciones para determinar la residencia, y se han reducido las oportunidades para que las entidades eviten ser residentes fiscales a medida que las jurisdicciones introducen reglas más amplias. Cuando un grupo incluya una entidad sin residencia fiscal, esto debería hacerse evidente en la Tabla 2 del informe país por país del grupo, que también debería listar la jurisdicción en la que la entidad está constituida o establecida. Las autoridades fiscales de las jurisdicciones en las que el grupo tiene operaciones deberían entonces considerar si la entidad representa un riesgo fiscal para su jurisdicción.

79. *Si bien la presencia de entidades de un grupo que no tiene residencia fiscal supone un riesgo fiscal potencial, en la mayoría de los casos se espera que esto se explique en la Tabla 3 (por ejemplo, cuando una entidad es transparente para efectos fiscales y sus beneficios están sujetos al impuesto sobre otras entidades dentro del grupo).*

Un grupo revela ingresos apátridas en la Tabla 1

80. La Tabla 1 incluye un resumen de los ingresos, beneficios, activos y otros atributos de las entidades integrantes de un grupo multinacional, listados por jurisdicción en la que la entidad es residente fiscal. Cuando una entidad del grupo no es residente de ninguna jurisdicción, sus atributos se categorizan en la Tabla 1 como “apátridas”. Cualquier nivel significativo de ingresos apátridas en la Tabla 1 es probable que sea marcado como un riesgo potencial por todas las autoridades fiscales de las jurisdicciones donde el grupo tiene operaciones, el cual tendría que considerar si esto es un riesgo para su jurisdicción específica.

81. *Al igual que con respecto a las entidades sin residencia fiscal, se espera que, en la mayoría de los casos, la presencia de ingresos apátridas en un grupo se pueda explicar en la Tabla 3 (por ejemplo, cuando los ingresos son obtenidos por una entidad transparente para efectos fiscales, y están sujetos a impuestos en otras entidades dentro del grupo).*

La información contenida en el informe país por país de un grupo no se corresponde con la información proporcionada anteriormente por una entidad integrante

82. Puede haber casos en que la información contenida en el informe país por país de un grupo multinacional difiera de la información proporcionada anteriormente por las entidades integrantes residentes en una jurisdicción o no parezca ser coherente con esa información. Por ejemplo, una entidad puede haber indicado previamente en el archivo maestro, en el archivo local o en otra documentación, que el grupo tiene actividades sustanciales en una jurisdicción particular, pero esto puede no estar respaldado por la información proporcionada por la entidad controladora final en el informe país por país del grupo.

83. *Puede ser difícil identificar información potencialmente conflictiva proporcionada por un grupo utilizando herramientas automatizadas de evaluación de riesgos. Sin embargo, en caso de aparecer un conflicto durante la fase manual de una evaluación de riesgos al tener en cuenta la experiencia del personal de cumplimiento fiscal, esto sería un claro indicador de que son necesarias más investigaciones para entender la posición correcta del grupo. En muchos casos, se puede explicar una aparente inconsistencia, por ejemplo, como resultado de un cambio en la estructura o en las actividades del grupo a lo largo del tiempo.*

Capítulo 5

Desafíos en el uso eficaz de los informes país por país para la evaluación del riesgo fiscal

84. Los informes país por país contienen información valiosa que ayuda a las autoridades fiscales a evaluar los precios de transferencia y otros riesgos relacionados con BEPS para su jurisdicción. Sin embargo, diversas características del marco de la presentación de informes país por país, el diseño de los informes país por país y la información que contienen, plantean desafíos para las autoridades fiscales. Al momento de utilizar la información contenida en los informes país por país a los efectos de la evaluación del riesgo, la autoridad fiscal deberá considerar formas de minimizar estos desafíos o de tenerlos en cuenta para interpretar los resultados de los procesos de evaluación de riesgos. Las versiones futuras de este manual incluirán enfoques que se pueden adoptar para abordar estos desafíos con base en la experiencia de las autoridades fiscales.

1. Volumen de información contenida en los informes país por país a procesar.
2. Necesidad de desarrollo o revisión de sistemas y capacitaciones después de la introducción de la presentación de informes país por país.
3. Cuestiones relativas a la coherencia en la información contenida en los informes país por país.
4. Inclusión de beneficios de entidades no consolidadas.
5. Entidades integrantes que se unen a o abandonan un grupo durante el ejercicio fiscal que se informa.
6. Cuestiones relativas al uso del capital declarado como medida del nivel de actividad de un grupo en una jurisdicción.
7. Riesgo de que la información contenida en los informes país por país se pueda utilizar inadecuadamente.
8. Falta de información sobre el sector de un grupo.
9. Organización de la Tabla 1 por jurisdicción más que por sector o actividad.
10. La información sobre entidades específicas se puede ocultar dentro de la información a nivel de jurisdicción en la Tabla 1.
11. Falta de información sobre transacciones específicas realizadas por un grupo.
12. Cuestiones relativas a la divulgación de la actividad o actividades principales de la entidad.
13. Desafíos relativos a la utilización de la Tabla 3 en las evaluaciones de riesgos.

14. Diferencias entre el ciclo de evaluación del riesgo fiscal de una jurisdicción y el cronograma de informes país por país.
15. Diferencias en los procesos de evaluación del riesgo fiscal dependiendo del tamaño de los contribuyentes en una jurisdicción.
16. Diferencias entre las entidades integrantes de una jurisdicción y las incluidas en el grupo fiscal local.
17. Cuestiones transicionales posteriores a la introducción de la presentación de informes país por país.

Volumen de información contenida en los informes país por país a procesar

85. Uno de los desafíos más elementales a los que se enfrentan las autoridades fiscales será el gran volumen de información proporcionada. Los informes país por país son preparados por los grupos multinacionales más grandes, muchos de los cuales incluyen cientos o incluso miles de entidades, que abarcan un gran número de jurisdicciones. Además, las jurisdicciones variarán en términos del número de informes país por país que reciban, pero algunas jurisdicciones grandes esperan recibir varios miles de informes (incluidos los recibidos de autoridades fiscales extranjeras). Esta cantidad de información plantea un problema particular para las autoridades fiscales que dependen de procesos manuales, pero incluso aquellas que hoy utilizan sistemas automatizados pueden tener dificultades para determinar información relevante para su jurisdicción, para aplicar herramientas de evaluación de riesgos y para identificar indicadores de riesgo en semejante volumen de datos.

Necesidad de desarrollar o revisar sistemas y capacitaciones después de la introducción de la presentación de informes país por país

86. Tras la introducción de la presentación de informes país por país, es posible que sea necesario revisar los procesos de evaluación de riesgos existentes o elaborar nuevos procedimientos para tener en cuenta la información contenida en los informes país por país que va a estar disponible. Del mismo modo, el personal involucrado en la evaluación de riesgos en una autoridad fiscal deberá recibir capacitación sobre cómo utilizar la información contenida en los informes país por país en su trabajo. Ambos procesos tomarán tiempo y requerirán una inversión por parte de la autoridad fiscal, aunque la inversión arrojará un beneficio importante para la jurisdicción. La OCDE está tomando medidas para ayudar a los países a este respecto (por ejemplo, a través de esta guía, mediante el desarrollo de un *Conjunto de herramientas para la evaluación del riesgo de precios de transferencia* y el *Informe país por país – manual para la implementación efectiva* (OCDE, 2017a), respaldado por un sitio *Clearspace* que puede ser utilizado por las jurisdicciones para compartir recursos relevantes para la implementación y la operación de la presentación de informes país por país).

Cuestiones relativas a la coherencia en la información contenida en los informes país por país

87. Algunas herramientas de evaluación del riesgo fiscal implican la comparación de características clave entre entidades o grupos. Estas herramientas permiten que los contribuyentes sean comparados con otras entidades del mismo grupo multinacional, así como con los de otros grupos, para identificar discrepancias que puedan ser indicadoras de un mayor riesgo en una jurisdicción específica. Uno de los beneficios

de la información contenida en los informes país por país para utilizar en la evaluación de riesgos es que los grupos deben proporcionar las mismas categorías de información en un formato coherente, que debería facilitar dicha evaluación comparativa dentro de un grupo. Sin embargo, puede haber casos en que grupos similares proporcionen información que no sea directamente comparable porque difieren la fuente de la información o el método utilizado para calcular la misma.

- La información contenida en los informes país por país se puede basar en información tomada de los paquetes de informes consolidados de un grupo multinacional, de los estados financieros estatutarios de las entidades independientes, de los estados financieros regulatorios o de las cuentas de administración interna, siempre y cuando esto sea consistente de un año a otro. En la Tabla 3 se debería incluir una breve descripción de las fuentes de información utilizadas.
- La Acción 13 proporciona flexibilidad a los grupos para determinar cómo calcular la información en determinados campos. Por ejemplo, los grupos pueden utilizar diferentes bases para el cálculo del número de empleados de una jurisdicción, incluyendo la decisión de tratar a los contratistas independientes como empleados, siempre y cuando esto se haga de manera consistente.
- En el informe sobre la Acción 13 (OCDE, 2016), la “consistencia” es una de las tres condiciones que subyacen a la obtención y la utilización de los informes país por país. Los informes país por país deben contener toda la información requerida en la plantilla estandarizada, y una jurisdicción puede no requerir que se incluya información adicional. Sin embargo, todavía puede haber algunas diferencias entre los informes país por país presentados en diferentes jurisdicciones. Por ejemplo, pueden variar el idioma y la moneda de un informe país por país, dependiendo de los requisitos de la jurisdicción donde se presente. También puede haber diferencias en la forma en que las jurisdicciones interpretan parte de la información que se ha de incluir. Por ejemplo, las jurisdicciones pueden adoptar opiniones diferentes en cuanto a si existe un establecimiento permanente dado un patrón de hechos específico, y esto puede influir en la manera en que se presenta la información en el informe país por país de un grupo.
- La OCDE continúa desarrollando guías sobre la interpretación de la Acción 13, incluida la información que se debe incluir en determinados campos del informe país por país de un grupo. Se prevé que las áreas donde actualmente hay falta de claridad se resolverán antes de que los grupos deban presentar sus primeros informes país por país. Sin embargo, sigue existiendo el riesgo de que los grupos puedan interpretar los elementos de la Acción 13 de manera diferente, dando lugar a inconsistencias en la preparación de los informes país por país. A medida que se identifiquen tales inconsistencias, se desarrollarán nuevas guías, de ser necesario.
- La Acción 13 generalmente requiere que los grupos usen datos agregados sobre la posición de un grupo en una jurisdicción específica. En el caso de ciertos tipos de información, como los impuestos pagados y devengados, y los activos tangibles, esto no plantea ningún desafío especial. Sin embargo, si el informe país por país de un grupo incluye los ingresos intragrupo en una

jurisdicción particular, puede no quedar claro hasta qué punto estos ingresos incluyen pagos de otras partes del grupo o son el resultado de pagos dentro de la jurisdicción (es decir, entre entidades del grupo residentes en la jurisdicción). Esto podría inflar significativamente el nivel de ingresos totales en una jurisdicción, si hay pagos intragrupo entre entidades constituyentes de esa jurisdicción.

- Las directrices publicadas por la OCDE subsiguientes al informe sobre la Acción 13 (OCDE, 2016) establecen una posible excepción a la regla general de que se deben utilizar datos agregados para completar un informe país por país, lo que se puede aplicar cuando la jurisdicción de la entidad controladora final del grupo permite la presentación de informes consolidados a los fines impositivos y esto incluye la consolidación a nivel de partidas individuales. Cuando se aplica esto, la jurisdicción puede permitir que la entidad controladora final complete la Tabla 1 usando datos que se consolidan a nivel jurisdiccional, siempre y cuando esto se haga consistentemente para todas las jurisdicciones y año a año. En este caso, la Tabla 3 debe incluir la divulgación de qué campos de la Tabla 1 se han completado usando datos consolidados. Esto podría dar respuesta a las inquietudes planteadas por el uso de datos agregados en el análisis del informe país por país de un grupo en particular. Sin embargo, esto significa que algunos grupos completarán la Tabla 1 usando datos agregados y otros lo harán utilizando datos consolidados (dependiendo de las reglas aplicadas en la jurisdicción de la entidad controladora final), lo cual introduce un desafío adicional al comparar la información de diferentes grupos.

Inclusión de beneficios de entidades no consolidadas

88. En el marco de las normas de contabilidad financiera, la entidad controladora final de un grupo suele consolidar todas las entidades sobre las que tiene control directo o indirecto. Cuando la empresa controladora puede ejercer una influencia significativa sobre una entidad, pero esto no es suficiente para establecer un control, la entidad puede no consolidarse en los estados financieros del grupo, pero la participación del grupo en la ganancia o pérdida neta de la entidad puede incluirse en una sola línea del estado consolidado de ingresos y gastos del grupo. Esto puede ocurrir cuando el grupo controla conjuntamente a una entidad con otro inversor (una empresa conjunta) o cuando un grupo controla entre un 20% y un 50% de las acciones con derecho a voto de una entidad y no hay control conjunto (asociado o afiliado).

89. Si el grupo utiliza sus cuentas consolidadas como fuente de datos para completar su informe país por país, la participación del grupo en la ganancia o pérdida neta de una empresa conjunta o asociada/afiliada se puede incluir en el beneficio antes de impuestos del grupo en la jurisdicción pertinente al completar la Tabla 1, agregada a otros beneficios antes de impuestos que el grupo tenga en esa jurisdicción. Sin embargo, el informe país por país del grupo no incluirá detalles de los ingresos, impuestos, capital declarado, empleados o activos tangibles de la entidad, y la entidad no se incluirá como entidad integrante en la Tabla 2. Esto tendrá un impacto en cualquier proporción que compare el beneficio antes de impuestos de una jurisdicción con cualquier otro dato contenido en el informe país por país.

90. El grupo multinacional no tiene la obligación de revelar la existencia de entidades conjuntas o asociadas/afiliadas en su informe país por país. Sin embargo,

esta información se revelará normalmente en las cuentas consolidadas del grupo, cuando sean significativas.

Entidades integrantes que se unen a o abandonan un grupo durante el ejercicio fiscal declarado

91. Pueden existir casos en los que las entidades integrantes de un Grupo Multinacional cambien durante un ejercicio fiscal y una o más entidades integrantes se unan a un grupo (por ejemplo, en la adquisición o incorporación) o abandonen un grupo (por ejemplo, en la eliminación o liquidación).

- Cuando una entidad constituyente se una a un grupo multinacional durante el ejercicio, el informe país por país del grupo incluirá los ingresos de la entidad, el beneficio antes de impuestos, el impuesto devengado y el impuesto pagado en la medida en que se refiera al período en que la entidad sea una entidad integrante, pero incluirá todo el capital declarado, las ganancias acumuladas, los empleados y los activos fijos de la entidad.
- Cuando una entidad integrante abandone un grupo multinacional durante el ejercicio, el informe país por país del grupo incluirá los ingresos, el beneficio antes de impuestos, el impuesto devengado y el impuesto pagado de la entidad en la medida en que se refiera al período en que la entidad es una entidad integrante, así como ganancias o pérdidas derivadas de la eliminación o liquidación, pero no incluirán el capital declarado, las ganancias acumuladas, los empleados y los activos fijos de la entidad.

92. Esto afectará a cualquier proporción calculada utilizando esta información. El hecho de que una entidad integrante se haya unido al grupo o haya abandonado el grupo será visible para la autoridad fiscal si compara las entidades incluidas en la Tabla 2 en diferentes períodos, y esto se debe tener en cuenta al utilizar estos datos.

Cuestiones relativas al uso del patrimonio declarado como una medida del nivel de actividad de un grupo en una jurisdicción

93. El Capítulo 4 incluye una serie de indicadores de riesgo que implican comparar el nivel de ingresos o beneficios antes de impuestos de un grupo multinacional en una jurisdicción, con su nivel de capital o patrimonio neto declarado (incluidos los beneficios no distribuidos), total de empleados o activos tangibles. Cada una de estas medidas de la actividad económica (capital, patrimonio, empleados y activos) puede ser objeto de críticas, pero existen inquietudes particulares sobre el uso del capital y del patrimonio declarado (que incluye al capital declarado) para la evaluación del riesgo fiscal.

- La Tabla 1 incluye información sobre el nivel de capital declarado en una jurisdicción, pero no incluye información sobre dividendos recibidos de entidades integrantes. Por lo tanto, el capital declarado de una entidad tenedora se incluirá ante la jurisdicción pertinente en el informe país por país del grupo, pero no se incluirá una fuente clave de los ingresos de la entidad tenedora. Cuando una jurisdicción incluya tanto entidades tenedoras como entidades operativas, será difícil para una autoridad fiscal determinar cuánto de este capital declarado está financiando la actividad de tenencia y cuánto está financiando la actividad operativa.

- Cuando un grupo multinacional opera a través de establecimientos permanentes en algunas jurisdicciones, el capital declarado y las ganancias retenidas se incluyen frente a la jurisdicción de residencia de la entidad jurídica pertinente del grupo, mientras que todos los demás elementos se incluyen frente a la jurisdicción de la entidad legal o del establecimiento permanente, según proceda. Esto afectará la rentabilidad del capital declarado y la rentabilidad sobre recursos propios del grupo en ambas jurisdicciones.
- Las autoridades fiscales han expresado su inquietud por el hecho de que los grupos multinacionales pueden inyectar capital adicional en ciertas jurisdicciones para propósitos relacionados con BEPS (por ejemplo, para reducir el impacto de las reglas de capitalización fina basadas en una relación deuda/patrimonio fija). Esto también afectaría el cálculo de otras proporciones que utilizaron el capital o el patrimonio declarado.

94. El capital y el patrimonio declarado pueden ser indicadores útiles de la escala de impacto de un grupo multinacional en una jurisdicción, pero se teme de que éstas pueden ser medidas poco fiables en algunos casos. Al realizar una evaluación del riesgo fiscal, la autoridad fiscal debe tener en cuenta el nivel de diferentes medidas de actividad en una jurisdicción (como el capital, el patrimonio, los empleados, los activos y los ingresos), con una ponderación dada a cada uno dependiendo de factores como el sector del grupo, sus actividades en una jurisdicción, su estructura, su modelo de negocio, sus políticas contables y los conocimientos y la experiencia de la administración fiscal del grupo, incluyendo su actitud ante el riesgo fiscal.

Riesgo de que la información contenida en los informes país por país se pueda utilizar inadecuadamente

95. De conformidad con la norma mínima de la Acción 13, las autoridades fiscales pueden utilizar los informes país por país a efectos de una evaluación del riesgo de precios de transferencia de alto nivel, la evaluación de otros riesgos relacionados con BEPS y el análisis económico y estadístico, cuando proceda. La información contenida en los informes país por país no se puede utilizar como sustituto de un análisis pormenorizado de precios de transferencia de transacciones individuales y de precios basados en un análisis funcional y de comparabilidad completo. Tampoco la deberían utilizar las administraciones fiscales para proponer ajustes de precios de transferencia basados en una fórmula global de prorrateo de los ingresos. El requisito de que la información contenida en los informes país por país se utilice apropiadamente es una condición que se debe cumplir para que una autoridad fiscal obtenga y use los informes país por país.

96. El compromiso de las jurisdicciones con el uso apropiado de los informes país por país es claro y está establecido en los acuerdos de autoridad competente utilizados por las autoridades fiscales para operacionalizar el intercambio automático de informes país por país. Sin embargo, existe el riesgo de que, en la práctica, el personal de la administración fiscal pueda utilizar la información contenida en los informes país por país de una manera que no cumpla con esta condición, por ejemplo, proponiendo ajustes en los ingresos de una entidad basándose en una fórmula de reparto de beneficios respaldada en los datos del informe país por país. La OCDE ha publicado

una guía⁷ para las autoridades fiscales en la que se describen los enfoques que pueden utilizarse para garantizar el uso adecuado de la información contenida en los informes país por país, así como las consecuencias del incumplimiento.

Falta de información sobre el sector de un grupo

97. Otra dificultad para realizar una evaluación comparativa eficaz puede ser que los informes país por país no contienen información sobre el sector de un grupo multinacional, aunque hasta cierto punto se puede discernir de la información contenida en la Tabla 2. Algunas jurisdicciones están tratando en parte esta cuestión vinculando los informes país por país presentados en una jurisdicción con la declaración fiscal de la entidad controladora final, que puede incluir códigos de la industria (como el código del Sistema de Clasificación Industrial de América del Norte (SCIAN), un código de Clasificación Estadística de Actividades Económicas en la Comunidad Europea (NACE por su sigla en inglés) o un código de Clasificación Industrial Estándar de Nueva Zelanda (ANZSIC por su sigla en inglés)). Sin embargo, sólo la información contenida en el informe país por país de un grupo multinacional se intercambiará automáticamente bajo el compromiso de una jurisdicción con la norma mínima de la Acción 13. Dado que estos códigos no forman parte del informe país por país, no se intercambiarán automáticamente con las autoridades fiscales de otras jurisdicciones donde el grupo tenga operaciones.

Cuestiones relativas a la divulgación de la actividad o actividades principales de la entidad

98. Cuando una entidad de un grupo multinacional desempeñe múltiples actividades, su grupo deberá realizar una evaluación subjetiva de cuáles de ellas se deberán incluir como actividad o actividades principales de la entidad al completar la Tabla 2. Esta elección podría afectar la selección de posibles comparables para la entidad e influir en la manera en que la autoridad fiscal interpreta los indicadores de riesgo potencial.

99. Un riesgo relacionado se presenta cuando las entidades de un grupo multinacional participan en diferentes actividades y una autoridad fiscal se basa en el código de la industria incluido en la declaración fiscal de una entidad como parte de sus procesos de evaluación de riesgos. En este escenario, existe el riesgo de que una entidad en particular pueda informar en su declaración de impuestos el código de la industria de su grupo (por ejemplo, fabricación, minorista, etc.) o el código relevante para su actividad específica dentro del grupo (por ejemplo, sociedad tenedora, servicios de apoyo a empresas, etc.). Una vez más, esto podría afectar la manera en que se interpretan los resultados de una evaluación del riesgo fiscal.

Organización de la Tabla 1 por jurisdicción en lugar de por sector o actividad

100. Muchos grandes grupos multinacionales están organizados, por razones operacionales, por región y/o sector. La organización por sector es muy común en los grupos multinacionales diversificados o que tienen actividades claramente separables. La información contenida en la Tabla 1 se organiza por jurisdicción fiscal, lo que

⁷ OCDE (2017b), *BEPS Acción 13 – Informes país por país – Guía sobre el uso apropiado de la información contenida en los informes país por país*, www.oecd.org/tax/beps/beps-accion-13-guia-sobre-el-uso-apropiado-de-la-informacion-contenida-en-los-informes-pais-por-pais.pdf.

permite analizar estos datos por separado para cada región geográfica. Sin embargo, cuando un grupo tiene entidades involucradas en diferentes sectores dentro de una jurisdicción, la información sobre estas entidades de la Tabla 1 estará agregada. Esto dificulta el análisis del grupo por sector utilizando la información contenida en los informes país por país.

La información sobre entidades específicas se puede ocultar dentro de la información a nivel de la jurisdicción de la Tabla 1

101. Otras cuestiones relacionadas con el uso de la información contenida en los informes país por país se refieren a cómo se presenta la información. Un ejemplo es que aunque las actividades de cada entidad integrante se proporcionan en la Tabla 2, los datos contenidos en la Tabla 1 se recaban a nivel jurisdiccional. Por lo tanto, un indicador de riesgo potencial que se active por una característica específica de una determinada entidad (como un número bajo de empleados o una alta proporción de ingresos de partes relacionadas) puede no ser evidente si también hay otras entidades integrantes en la misma jurisdicción. Por ejemplo, una jurisdicción puede incluir una entidad con un beneficio antes de impuestos muy elevado y con un pequeño número de empleados, pero esto puede no ser evidente en los datos agregados en el informe país por país del grupo multinacional si hay otras entidades del grupo en la misma jurisdicción con un gran número de empleados.

Falta de información sobre transacciones específicas realizadas por un grupo

102. Las Tablas 1 y 2 contienen información sobre un grupo multinacional analizado al nivel de jurisdicción y al nivel de entidad, respectivamente, pero no contienen información sobre transacciones específicas. Si bien la Tabla 1 incluye detalles del nivel de ingresos agregados de partes relacionadas en una jurisdicción, no se revela la fuente y la naturaleza precisa de estos ingresos. Por lo tanto, si bien los informes país por país contienen información útil para realizar una evaluación de riesgo de alto nivel, esto no basta para entender transacciones específicas dentro de un grupo. Para entender cabalmente el perfil de riesgo de un grupo, la información contenida en los informes país por país se debe leer junto con otras informaciones en poder de la autoridad fiscal o disponible de otras fuentes, como el archivo maestro y el archivo local (que contienen detalles de importantes acuerdos de servicio dentro de un grupo e información sobre todas las categorías significativas de transacciones controladas que involucren entidades de la jurisdicción). En el caso de que el análisis del informe país por país de un grupo multinacional realizado por una autoridad fiscal indique un posible riesgo fiscal dentro del grupo, es importante que la autoridad fiscal identifique las transacciones en la jurisdicción local o relacionadas con ella que puedan verse afectadas por este riesgo, a fin de dirigir apropiadamente las preguntas de seguimiento y el análisis posterior.

Desafíos relativos al uso de la Tabla 3 en las evaluaciones de riesgo

103. La Tabla 3 de la plantilla permite a los grupos multinacionales proporcionar información adicional para complementar los datos contenidos en las Tablas 1 y 2. Se prevé que muchos grupos utilizarán esta tabla, que se completa como texto libre, para explicar los posibles indicadores de riesgo que pueden verse planteados por la información de otras partes de una declaración. Sin embargo, la Tabla 3 plantea una serie de problemas particulares para las jurisdicciones que usan la información contenida en los informes país por país para la evaluación del riesgo.

104. Muchas jurisdicciones están avanzando hacia sistemas cada vez más automatizados, que se pueden diseñar para incorporar campos de datos numéricos u otros campos de datos definidos (por ejemplo, casillas de verificación, nombres de países, etc.) en las herramientas de evaluación de riesgos. Sin embargo, la incorporación de descripciones de texto libre en este análisis es significativamente más difícil, especialmente porque los informes país por país se pueden completar en diferentes idiomas. Se pueden usar herramientas que incorporan “minería de texto” para buscar combinaciones de palabras clave, pero la identificación de las diferentes combinaciones que se pueden usar para cualquier riesgo es probable que sea difícil y esta dificultad se multiplica a medida que se investigan más riesgos. Esto también dependerá de la medida en que la Tabla 3 sea utilizada por los grupos, los tipos de información adicional incluida y cómo se presente esta información. Una mayor coherencia en la presentación de la información de la Tabla 3 facilitaría su uso en la evaluación de riesgos. Esto se podría favorecer con orientaciones a los grupos multinacionales en cuanto al uso de la Tabla 3, como ser el desarrollo de divulgaciones estandarizadas para identificar falsos positivos comunes conocidos, los cuales se podrían incorporar en procesos automatizados de gestión de riesgos.

105. Cuando una autoridad fiscal utiliza herramientas automatizadas para llevar a cabo una evaluación inicial del riesgo, esto se suele seguir de una revisión manual antes de emprender las actividades de cumplimiento. La Tabla 3 se puede incorporar en esta revisión manual para deseleccionar a los contribuyentes que hayan sido marcados en la etapa automatizada como candidatos a un análisis adicional. Sin embargo, es menos probable que la información contenida en esta tabla se pueda utilizar para identificar posibles contribuyentes o arreglos de alto riesgo. En otras palabras, si la etapa automatizada no señala un riesgo que amerite un análisis adicional, es poco probable que se tenga en cuenta al contribuyente durante la fase de revisión manual cuando se considere la información de la Tabla 3. Sin embargo, las jurisdicciones pueden esperar hasta ver cómo usan los grupos la Tabla 3 en la práctica antes de invertir en una sofisticada tecnología de minería de texto. Este riesgo puede verse mitigado cuando las autoridades fiscales incorporen una amplia gama de fuentes de datos diferentes en sus procesos de evaluación de riesgos, incluyendo las Tablas 1 y 2, así como el archivo maestro y el archivo local y otras fuentes a las que se hace referencia en esta guía.

Diferencias entre el ciclo de evaluación del riesgo fiscal de una jurisdicción y el cronograma de informes país por país

106. Algunos desafíos en el uso de la información contenida en los informes país por país para la evaluación de riesgos son específicos de determinadas jurisdicciones. Varias jurisdicciones evalúan a todos los contribuyentes corporativos basándose en el mismo ejercicio fiscal y tienen por objetivo llevar a cabo su proceso anual de evaluación de riesgos y seleccionar a los contribuyentes para auditoría de acuerdo con este ciclo. Cuando una autoridad fiscal recibe un informe país por país directamente de la entidad controladora final de un grupo, puede programar la presentación de este informe acorde con su ciclo de evaluación de riesgos (por ejemplo, exigiendo que el informe país por país se presente junto con la declaración de impuestos de la entidad controladora final). Sin embargo, cuando una entidad integrante de una jurisdicción no sea la entidad controladora final de su grupo, el informe país por país del grupo se presentará de acuerdo con las normas de la jurisdicción de la entidad controladora final, que puede permitir la presentación hasta 12 meses después de finalizado el

ejercicio fiscal. Estos informes se intercambiarán con otras autoridades fiscales hasta 18 meses después del cierre del ejercicio fiscal del grupo en el primer año de presentación y 15 meses después del cierre del ejercicio fiscal en años subsiguientes. Por lo tanto, cualquier autoridad fiscal puede recibir informes país por país durante todo el año y deberá encontrar una manera de incorporar estos informes en su evaluación anual de riesgos, obteniendo el máximo valor de los informes sin afectar su capacidad de seleccionar el número correcto de contribuyentes seleccionados para auditoría.

Diferencias en los procesos de evaluación del riesgo fiscal dependiendo del tamaño de los contribuyentes de una jurisdicción

107. Muchas autoridades fiscales limitan la evaluación detallada del riesgo a los contribuyentes más grandes de una jurisdicción, sometiendo a los contribuyentes más pequeños a revisiones menos exhaustivas. En estas jurisdicciones, es probable que la autoridad fiscal se centre en incorporar la información contenida en los informes país por país en sus procesos de evaluación de riesgos para grandes contribuyentes. Sin embargo, puede haber entidades que no alcancen el umbral para ser consideradas grandes contribuyentes en una jurisdicción, pero que sin embargo forman parte de un grupo multinacional muy grande que presenta un informe país por país en la jurisdicción de su entidad controladora final. En estos casos, es posible que una autoridad fiscal deba encontrar una forma de incorporar estas entidades en el proceso de evaluación de riesgos para grandes contribuyentes, ya sea en su totalidad o en la medida necesaria para llevar a cabo una evaluación de riesgos teniendo en cuenta la información contenida en el informe país por país del grupo.

Diferencias entre las entidades integrantes de una jurisdicción y las incluidas en el grupo de impuestos locales

108. Las entidades integrantes incluidas en el informe país por país de un grupo multinacional son aquellas que se consolidan en las cuentas financieras del grupo con arreglo a las normas contables pertinentes. Según la mayoría de las normas contables, es probable que se trate de cualquier entidad que esté controlada directa o indirectamente en más de un 50% por la entidad controladora final del grupo. Esto podría incluir entidades que no son consideradas parte del grupo fiscal de una jurisdicción en particular (por ejemplo, porque el umbral para formar un grupo fiscal es mayor al 50%, o porque dos entidades de la jurisdicción no están directamente relacionadas y la jurisdicción no permite que los grupos fiscales se formen a través de una relación indirecta, etc.). De manera similar, puede haber casos en los que una entidad forme parte del grupo fiscal de una jurisdicción pero no se consolide en las cuentas financieras del grupo (por ejemplo, porque las normas contables pertinentes tienen exenciones de consolidación para ciertas entidades, como las entidades de propósito especial). Toda diferencia en la definición de un grupo a los fines de presentación de informes país por país y a los efectos fiscales se debería tener en cuenta al comparar información sobre las actividades en una jurisdicción contenida en la Tabla 1 con información sobre la posición del grupo fiscal en esa jurisdicción en poder de la autoridad fiscal.

Cuestiones transicionales tras la introducción de la presentación de informes país por país

109. Algunos de los desafíos que plantea el uso de los informes país por país en la evaluación de riesgos, en particular sobre la integridad y la consistencia de los datos, serán un problema concreto en los primeros años de la presentación de informes país por país, a medida que los sistemas sean introducidos por las jurisdicciones y los grupos. Durante estos años, los grupos podrán cometer errores en la preparación de la información contenida en los informes país por país que podrían ser difíciles de detectar para las jurisdicciones al no haber recibido información comparable anteriormente. Esto podría distorsionar el resultado de una evaluación del riesgo para los grupos afectados, así como para los otros grupos, ya que la evaluación comparativa para todos los grupos se vuelve menos precisa. Otro problema podría ser que algunas jurisdicciones no dispongan de sistemas automatizados de presentación para la primera ronda de presentación de informes país por país a finales de 2017. Esto podría implicar que algunos grupos presenten informes en un formato diferente, lo que afectaría la capacidad de las administraciones fiscales de utilizar sistemas automatizados para la evaluación de riesgos.

Bibliografía

- OCDE (2017a), *Informes país por país – manual para la implementación efectiva*, www.oecd.org/tax/beps/informes-pais-por-pais-manual-para-la-implementacion-efectiva.pdf.
- OCDE (2017b), *Informes país por país – Guía sobre el uso apropiado de la información contenida en los informes país por país*, 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 (2016), *Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país, Acción 13 - Informe final 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267909-es>.

Capítulo 6

Utilización de Informes País por País junto con Datos de Otras Fuentes

110. Los informes país por país contienen información importante de alto nivel que se puede utilizar para identificar escenarios que puedan indicar que un grupo multinacional representa un mayor o menor nivel de riesgo fiscal para una jurisdicción. Sin embargo, existen varios desafíos importantes a la hora de utilizar eficazmente esta información para evaluar el riesgo fiscal de grupos y arreglos, en particular si se la considera en forma aislada. En la actualidad, las autoridades fiscales varían en el grado en que pueden, o planean, vincular la información de los informes país por país con datos de otras fuentes. En el mejor de los casos, se puede llevar a cabo una evaluación de riesgos más eficaz utilizando la información contenida en los informes país por país junto con otras informaciones disponibles de la entidad y de su grupo. Una autoridad fiscal puede utilizar la información contenida en los informes país por país por sí misma como filtro inicial (por ejemplo, para deseleccionar grupos que sólo tienen una presencia pequeña en la jurisdicción), pero también se deben considerar otros datos antes de sacar conclusiones de que un grupo representa un riesgo fiscal importante en una jurisdicción. Se puede contar con información de una variedad de fuentes para ayudar a la autoridad fiscal a realizar este análisis. En futuras ediciones de este manual se incluirán guías adicionales sobre el contenido y el uso de estos datos para evaluar el riesgo fiscal junto con información contenida en los informes país por país, basándose en la experiencia de la autoridad fiscal.

- Información mantenida por la autoridad fiscal;
- Información disponible de otras fuentes gubernamentales;
- Información disponible públicamente;
- Información disponible comercialmente.

Información mantenida por la autoridad fiscal

111. Es posible que las autoridades fiscales ya dispongan de información adicional que se pueda utilizar junto con el informe país por país de un grupo para la evaluación de riesgos. Los tipos de información mantenida variarán entre las autoridades fiscales, pero podrían incluir lo siguiente:

- Declaraciones de impuestos;
- Otros requisitos de declaración de impuestos internos (por ejemplo, divulgaciones relacionadas con sociedades extranjeras controladas, transacciones con partes relacionadas, transacciones de alto valor, detalles de intereses, dividendos y regalías pagados, etc.);
- Documentación de precios de transferencia;

- Archivo maestro;
 - Archivo local;
 - Declaraciones y cuestionarios de precios de transferencia;
 - Otras documentaciones de precios de transferencia exigidas por la legislación nacional;
- Información proporcionada por el contribuyente con el propósito de obtener resoluciones locales, acuerdos anticipados de precios de transferencia, etc.;
 - Información proporcionada por el contribuyente bajo un programa de cumplimiento cooperativo;
 - Información sobre resoluciones tributarias, etc., otorgadas por autoridades fiscales extranjeras;
 - Información recibida en virtud de la Norma de Información Común/FATCA;
 - Información recibida bajo regímenes de divulgación obligatoria;
 - Información fiscal indirecta;
 - Archivos de contribuyentes y registros históricos de impuestos, incluyendo archivos de auditoría de impuestos de años anteriores;
 - Otras informaciones relevantes recibidas de las autoridades fiscales extranjeras por intercambio automático de información o intercambio espontáneo de información;
 - Conocimiento del personal de cumplimiento basado en sus nociones y experiencias con el contribuyente, incluyendo su actitud ante el riesgo fiscal;

Información disponible de otras fuentes gubernamentales

- Informes de grandes transacciones financieras de la Unidad de Inteligencia Financiera;
- Información contenida en los registros de las empresas;
- Información aduanera;

Información disponible públicamente

- Informes financieros para grupos listados (y grupos no listados de algunas jurisdicciones);
- Bolsa de valores y otros documentos públicos;
- Informes anuales;
- Información disponible bajo otras normas de presentación de informes país por país, incluida la CRD IV y la EITI, y la Directiva contable de la UE⁸, tal como se aplica a las empresas extractivas y madereras;

⁸ Directiva 2013/34/UE.

- Información sobre el sitio web del grupo, incluyendo declaraciones publicadas sobre política fiscal;
- Estadísticas publicadas por organismos públicos;
- Informes de prensa, prensa financiera y de negocios y revistas comerciales;

Fuentes comerciales de información

- Información de agencias calificadoras;
- Bases de datos comerciales.

Capítulo 7

Utilización de los resultados de una evaluación de riesgo fiscal basada en la información contenida en los informes país por país

112. Los procesos de evaluación de riesgos se utilizan para determinar el nivel de riesgo que representa un contribuyente o acuerdo dado para una jurisdicción específica, lo que puede dar lugar a diversos resultados posibles. Cuando no se identifican indicadores de riesgos significativos, o los indicadores identificados no alcanzan para sugerir un nivel de riesgo suficiente en esa jurisdicción, podría no ser necesaria ninguna acción adicional. Esto también implicaría que no se solicite más información. El simple hecho de que el informe país por país de un grupo multinacional no proporcione una imagen clara de todas las actividades y transacciones de un grupo no se debe utilizar como base para solicitar esta información, a menos que la información contenida en el informe país por país (junto con otros datos disponibles) sugiera que existe un posible riesgo fiscal.

113. La identificación de indicadores de riesgo debería dar lugar a una revisión manual adicional para establecer si los indicadores de riesgo son incorrectos o si se pueden explicar teniendo en cuenta otras informaciones disponibles. Esta revisión también se debe centrar en si un riesgo potencial dentro de un grupo involucra entidades que son residentes o tienen actividades en la jurisdicción que realiza la evaluación de riesgos (por ejemplo, donde las entidades de la jurisdicción están haciendo pagos intragrupo en que los precios de transferencia pueden ser incorrectos). Cuando las transacciones que involucran a entidades de una jurisdicción parecen ser independientes, la autoridad fiscal no debe intentar hacer un ajuste de precios de transferencia simplemente porque la información contenida en los informes país por país sugiera que puede haber un beneficio inexplicable en otras partes del grupo. Sin embargo, puede iniciar un análisis funcional y de comparabilidad si hubiere indicadores de que los beneficios pudieran haberse desviado de la jurisdicción de la autoridad fiscal. Cuando una autoridad fiscal ha identificado un posible riesgo fiscal para una jurisdicción diferente, puede señalar este riesgo a la autoridad fiscal de esa jurisdicción mediante el intercambio espontáneo de poderes de información en un convenio fiscal aplicable o acuerdo de intercambio de información tributaria, pero no debe intentar hacer un ajuste fiscal en su propia jurisdicción.

114. La decisión final sobre si es necesaria alguna intervención en materia de cumplimiento, y la forma que debería adoptar, se debe hacer en colaboración entre el equipo encargado de la evaluación del riesgo, la función de cumplimiento y otros interesados pertinentes dentro de la administración fiscal. Esto asegura que la decisión contemple las opiniones de especialistas que comprendan los riesgos marcados y que tengan experiencia en el contribuyente, su actividad y su actitud ante el riesgo fiscal. Por ejemplo, puede ser que la información mantenida por la función de cumplimiento fiscal se pueda utilizar para aclarar que un riesgo potencial puede tener una explicación

totalmente comercial. Cuando la información contenida en un informe país por país señale un riesgo inconsistente con la comprensión de la función de cumplimiento tributario del perfil de riesgo del grupo, se deberá hacer un análisis minucioso antes de someter a un grupo a una actividad de cumplimiento significativa que puede no estar justificada, por ejemplo, para asegurar que cualquier riesgo potencial en el grupo concierna transacciones con o vinculadas a entidades residentes o que tengan actividades en la jurisdicción. Otros factores relevantes en la decisión de requerir o no una acción adicional pueden ser la cantidad potencial del impuesto en juego, la probabilidad de éxito y los recursos que pueden ser necesarios para lograr un resultado exitoso.

115. Si bien se admite que los recursos de una autoridad fiscal son limitados, se alienta a las autoridades fiscales, en la medida de lo posible, a que incluyan como parte de esta etapa de revisión las consultas con entidades dentro de un grupo para aclarar la información contenida en un informe país por país y comprender las posibles razones comerciales que subyacen a los factores que parecen suscitar un posible riesgo fiscal. En la mayoría de los casos, será más práctico que estas consultas se realicen unilateralmente entre una autoridad fiscal determinada y las entidades locales de un grupo. Sin embargo, dado que el informe país por país de un grupo multinacional puede estar disponible para las autoridades fiscales de todas las jurisdicciones en las que el grupo tiene operaciones y es probable que algunas de estas autoridades fiscales identifiquen los mismos o similares riesgos fiscales potenciales, también puede ser beneficiosa la consulta multilateral que involucre al grupo y a las autoridades fiscales de varias jurisdicciones. Esto podría tomar diferentes formas, como reuniones conjuntas con el grupo, solicitudes coordinadas de información o consultas entre las autoridades fiscales para discutir cuestiones de interpretación en relación con el informe país por país de un grupo. Estos enfoques tendrían la ventaja agregada de que podrían permitir a las autoridades fiscales de distintas jurisdicciones debatir cuestiones potenciales directamente con la entidad controladora de un grupo, la cual podría comprender mejor la información contenida en el informe país por país del grupo. También permitirían a las autoridades fiscales consultarse entre sí a fin de garantizar una interpretación coherente de la información contenida en un informe país por país (o posteriormente proporcionada por el grupo) o una mejor comprensión de las diferencias de interpretación existentes. Sin embargo, cualquier consulta multilateral requeriría algún nivel de compromiso en materia de recursos y coordinación entre las autoridades fiscales implicadas, y difícilmente sea adecuada para todas las jurisdicciones o para usarse en la evaluación de todos los grupos de una jurisdicción.

116. Cuando se determine que el proceso de evaluación de riesgos ha llevado a marcar indicadores de riesgo fiscal incorrectos o engañosos, se deberá volver al proceso de evaluación de riesgos para actualizar y mejorar las herramientas de evaluación. Cuando los indicadores de riesgo fiscal identificados sean correctos, pero se decide no tomar ninguna otra medida, se deberá registrar esta decisión para asegurar que se mantenga una pista de auditoría completa.

117. Si una evaluación del riesgo activa medidas adicionales de cumplimiento incluyendo, entre otras cosas, una auditoría fiscal, esto se debería documentar y cualquier ajuste fiscal debería estar respaldado por pruebas suficientes que no provengan del informe país por país del grupo del contribuyente. El informe país por país es una herramienta de evaluación de riesgos que puede dirigir las actividades de cumplimiento, pero no es un sustituto de tales actividades.

118. Una jurisdicción debe asegurar que existan procesos de gestión gubernamental para cubrir todos los pasos anteriores, verificando que se sigan los procedimientos correctos y que cada decisión esté completamente documentada.

*Anexo 1***Plantilla modelo del informe país por país****Tabla 1. Visión general del reparto de ingresos, impuestos y actividades comerciales por jurisdicción fiscal**

Nombre del Grupo Multinacional Ejercicio fiscal correspondiente: Moneda utilizada:										
Jurisdicción fiscal	Ingresos			Beneficio s/ (pérdidas) antes del impuesto sobre sociedad es	Impuesto sobre sociedades pagado (criterio de caja)	Impuesto sobre sociedades – Año en curso	Capital declarado	Resultados no distribuido s	Número de trabajador es	Activos tangibles distintos de tesorería e instrumentos equivalentes a tesorería
	Entidad no vincul ada	Entidad vincula da	Total							

Tabla 2. Lista de todas las Entidades Integrantes del Grupo Multinacional incluidas en cada agregación por jurisdicción fiscal

Nombre del Grupo Multinacional: Ejercicio fiscal correspondiente:														
Jurisdicción fiscal	Entidades integrantes residentes en la jurisdicción fiscal	Jurisdicción fiscal de constitución u organización, si es distinta de la jurisdicción fiscal de residencia	Actividad(es) empresarial(es) principal(es)											
			Investigación y desarrollo	Titularidad o gestión de propiedad intelectual	Compras o suministros	Fabricación o producción	Ventas, comercialización o distribución	Servicios de administración, gestión o apoyo	Prestación de servicios a entidades no vinculadas	Finanzas internas del Grupo	Servicios financieros regulados	Seguros	Titularidad de acciones u otros instrumentos representativos de capital	Sin actividad
	1.													
	2.													
	3.													
	1.													
	2.													
	3.													

⁹ Indíquese la naturaleza de la actividad de la Entidad Integrante en la sección de “Información adicional”.

Tabla 3. Información adicional

Nombre del Grupo Multinacional: Ejercicio fiscal correspondiente:
<i>Incluir de manera sucinta la información o explicaciones adicionales que se consideren necesarias o que faciliten la comprensión de la información preceptivamente consignada en el informe país por país.</i>

Anexo 2

Indicadores de riesgo fiscal que se pueden detectar usando un informe país por país

Indicador de riesgo fiscal potencial	Qué podría significar esto	De qué otra manera podría explicarse
Impacto de un grupo en una jurisdicción.	Un grupo con un impacto pequeño puede tener menos posibilidades de representar un riesgo fiscal significativo.	Un impacto bajo en un informe país por país podría ser engañoso si las actividades en una jurisdicción fueran más significativas. Esto se debe corroborar con otras informaciones y con la experiencia del equipo de cumplimiento fiscal.
Las actividades de un grupo en una jurisdicción se limitan a aquellas que representan un menor riesgo.	Las actividades de un grupo en una jurisdicción pueden ser de un tipo sujeto a un nivel menor de impuestos (por ejemplo, cuando los dividendos y las ganancias obtenidos por una entidad tenedora se benefician de una exención de las participaciones).	Una entidad cuya actividad principal normalmente implicaría un menor riesgo fiscal puede continuar participando en BEPS. Se deben considerar otras informaciones disponibles para los indicadores de que la renta imponible en la jurisdicción debería ser mayor.
Hay un alto valor o una alta proporción de ingresos de partes relacionadas en una jurisdicción particular.	Un alto valor o proporción de los ingresos de partes relacionadas podría significar que incluso un pequeño error en los precios de transferencia podría tener un impacto fiscal significativo.	Los grupos pueden incluir entidades que traten total o principalmente con partes relacionadas por razones comerciales.
Los resultados en una jurisdicción se desvían de posibles resultados comparables.	Las diferencias entre una jurisdicción y las comparables elegidas podrían ser impulsadas por BEPS.	Las comparables elegidas pueden no ser confiables, o puede haber factores comerciales que expliquen cualquier diferencia.
Los resultados de una jurisdicción no reflejan las tendencias del mercado.	Los resultados pueden estar distorsionados por la actividad de BEPS.	Los resultados pueden verse afectados por consideraciones comerciales.
Hay jurisdicciones con ganancias significativas, pero con poca actividad sustancial.	Las ganancias pueden haberse desplazado de la jurisdicción donde tiene lugar la actividad económica subyacente.	Puede haber razones comerciales por las cuales los resultados en una jurisdicción puedan parecer altos en relación con las medidas de actividad en un informe país por país (por ejemplo, debido a que hay activos tangibles fuertemente depreciados o

Indicador de riesgo fiscal potencial	Qué podría significar esto	De qué otra manera podría explicarse
		activos intangibles no revelados).
Hay jurisdicciones con ganancias significativas pero con bajos niveles de impuestos devengados.	Un tipo impositivo efectivo bajo indica que un grupo está utilizando BEPS para proteger el ingreso gravable.	Razones distintas de BEPS pueden explicar los bajos niveles de impuestos acumulados (por ejemplo, depreciación fiscal acelerada).
Hay jurisdicciones con actividades significativas pero con bajos niveles de ganancias (o pérdidas).	Las ganancias que son atribuibles a una jurisdicción se pueden estar transfiriendo a una jurisdicción donde se gravan más favorablemente.	Algunas actividades dentro de un grupo pueden ser más intensivas en términos de activos o de personal que otras (por ejemplo, las funciones administrativas pueden tener un bajo beneficio por empleado en comparación con el grupo).
Un grupo tiene actividades en jurisdicciones que representan un riesgo de BEPS.	Un grupo puede participar en una actividad conocida de BEPS.	Puede haber razones distintas de BEPS para explicar por qué un grupo tiene actividades en una jurisdicción particular.
Un grupo tiene actividades móviles ubicadas en jurisdicciones donde el grupo paga una tasa o un nivel de impuestos más bajo.	Un grupo puede haber transferido actividades móviles a una jurisdicción para beneficiarse de un régimen fiscal favorable.	El beneficio de las actividades móviles se puede atribuir correctamente a la jurisdicción fiscal baja, siempre y cuando haya actividad suficiente, los precios de transferencia estén al alcance de la mano y no haya otro indicador de BEPS.
Ha habido cambios en la estructura de un grupo, incluyendo la ubicación de los activos.	Los cambios en la estructura de un grupo pueden ser una oportunidad para que un grupo participe de BEPS y podría significar la necesidad de revisar las políticas y metodologías existentes de precios de transferencia y volver a considerar la identificación y fijación de precios de transacciones con partes relacionadas.	Los cambios en la estructura de un grupo pueden ser impulsados totalmente por consideraciones comerciales, incluso cuando el resultado implica menos impuestos pagados en una jurisdicción particular.
La propiedad intelectual está separada de las actividades relacionadas dentro de un grupo.	Se puede utilizar propiedad intelectual valiosa para eliminar los beneficios imposables de otras jurisdicciones.	La propiedad intelectual se puede mantener en una jurisdicción particular para propósitos distintos de BEPS. Mientras los derechos pagados por el uso de la propiedad intelectual estén al alcance de la mano y no haya otros indicadores de BEPS, el riesgo fiscal para una jurisdicción puede ser bajo.
Un grupo tiene entidades de marketing ubicadas en jurisdicciones fuera de sus mercados clave.	Las entidades de marketing podrían obtener ganancias que no sean atribuibles a las jurisdicciones donde residen.	Factores históricos o comerciales pueden explicar el uso de entidades de marketing en jurisdicciones particulares.
Un grupo tiene entidades de adquisición ubicadas en jurisdicciones fuera de sus principales lugares de fabricación.	Las entidades de adquisición podrían obtener ganancias que no sean atribuibles a las jurisdicciones donde residen.	Factores históricos o comerciales pueden explicar el uso de entidades de adquisición en jurisdicciones particulares.
El impuesto sobre la renta pagado es consistentemente menor que el impuesto sobre la renta devengado.	Un grupo puede estar devengando altos impuestos por posiciones fiscales inciertas, lo que podría indicar un	Factores no relacionados con BEPS, como las pérdidas fiscales transferidas o la incertidumbre legítima en una posición fiscal, podrían explicar las diferencias entre el impuesto devengado y el

Indicador de riesgo fiscal potencial	Qué podría significar esto	De qué otra manera podría explicarse
	comportamiento relacionado con BEPS.	impuesto pagado en el año corriente.
Un grupo incluye entidades residentes duales.	Las entidades residentes duales se pueden utilizar para una serie de propósitos BEPS.	La mayoría de las entidades que enumeran diferentes jurisdicciones de residencia e incorporación en la Tabla 2 no serán residentes duales (debido a la operación de una cláusula de desempate en el tratado fiscal aplicable).
Un grupo incluye entidades sin residencia fiscal.	No se pueden utilizar entidades de residencia para una serie de propósitos BEPS.	En muchos casos, una entidad que no sea residente fiscal en ningún lugar será transparente a los efectos fiscales, y su beneficio podrá ser gravado en una entidad constituyente en otra parte del grupo.
Un grupo revela ingresos apátridas en la Tabla 1.	Los ingresos apátridas pueden indicar un riesgo de BEPS si los ingresos no se tienen en cuenta a los efectos fiscales en ninguna jurisdicción.	En muchos casos, los ingresos pueden ser imponibles en una entidad integrante en otra parte del grupo.
La información contenida en el informe país por país de un grupo no se corresponde con la información proporcionada anteriormente por una entidad integrante.	Esto podría cuestionar la exactitud tanto del informe país por país como de la información proporcionada anteriormente por una entidad integrante.	Se pueden identificar otras razones para explicar una diferencia potencial, tales como cambios en la estructura o las actividades de un grupo, ya que la información se proporcionó previamente a una autoridad fiscal.

Anexo 3

Ejemplo de uso de un informe país por país para la evaluación del riesgo fiscal¹⁰

119. EMN SA es la entidad controladora final de un grupo ficticio multinacional que participa en la fabricación y venta de bienes de consumo. EMN SA es residente en el País A y el grupo tiene entidades con sede en 26 jurisdicciones de Europa, las Américas y Asia-Pacífico. El grupo finaliza su ejercicio fiscal el 31 de diciembre. Al momento de este ejemplo, EMN SA ha presentado dos informes país por país (correspondientes a los ejercicios finalizados el 31 de diciembre de 2016 y el 31 de diciembre de 2017), que fueron presentados ante la autoridad fiscal del País A e intercambiados con autoridades fiscales de otras jurisdicciones donde el grupo tiene operaciones. Este ejemplo ilustra la manera en que estas autoridades fiscales podrían utilizar la información contenida en las Tabla 1 y 2 de los informes país por país en el marco de una evaluación inicial para identificar riesgos fiscales potenciales o áreas donde se requiera información adicional. En muchas jurisdicciones, se prevé que la evaluación fiscal inicial examinará muchos de los mismos indicadores de riesgo potencial, aunque variarán los algoritmos específicos utilizados. Sin embargo, una vez que se hayan identificado los indicadores de riesgos potenciales, las autoridades fiscales podrán variar en cuanto a lo que consideren un posible riesgo fiscal en su jurisdicción. Por ejemplo, como jurisdicción de residencia de la entidad controladora final, la autoridad fiscal del País A puede solicitar información adicional sobre muchos o todos los problemas potenciales marcados en la evaluación inicial. Sin embargo, las autoridades fiscales de otras jurisdicciones deberían limitar sus investigaciones a los riesgos que afecten a entidades residentes o que se refieran a transacciones de las que pueda ser parte una entidad residente.

Procesos de evaluación del riesgo fiscal utilizados

120. Este ejemplo ilustra cómo se podría llevar a cabo una evaluación inicial del riesgo fiscal utilizando el informe país por país de un grupo. A estos efectos, se supone que la evaluación inicial del riesgo no tiene en cuenta ninguna otra información disponible para una autoridad fiscal. La evaluación del riesgo utiliza herramientas simples para evaluar el grupo en cuanto a los diversos indicadores de riesgo descritos en esta guía. Esta evaluación se puede llevar a cabo manualmente, pero resultará más ventajoso un enfoque más automatizado en términos de la capacidad para procesar grandes cantidades de datos rápidamente, así como de la capacidad para detectar posibles patrones teniendo en cuenta múltiples indicadores, los cuales se podrán considerar durante una segunda etapa manual. Para reflejar el hecho de que en muchas

¹⁰ Otros ejemplos se incluirán en ediciones futuras de este manual, basándose en la experiencia de las jurisdicciones en el uso de los informes país por país para la evaluación del riesgo fiscal.

jurisdicciones la etapa inicial será automatizada, así como las dificultades previstas para incorporar el texto libre contenido en la Tabla 3 en un proceso automatizado, este ejemplo se basa únicamente en la información contenida en las Tablas 1 y 2. Se espera que los agentes fiscales de la jurisdicción pertinente tengan en cuenta otros datos a disposición de la autoridad fiscal, como la información adicional proporcionada en la Tabla 3, para decidir si se pueden explicar los indicadores de riesgos potenciales o si se necesita una revisión adicional para determinar si hace falta alguna acción de cumplimiento y la naturaleza de esa acción.

121. La evaluación inicial del riesgo comprende las siguientes etapas:

- La información contenida en las Tablas 1 y 2 de los informes país por país del grupo para 2016 y 2017 se revisa en su forma bruta.
- Se consideran los cambios en estas tablas entre 2016 y 2017, para identificar cualquier cambio que pueda ser importante para la evaluación del riesgo fiscal.
- Las proporciones clave se calculan utilizando la información contenida en la Tabla 1 para 2016 y 2017. Estas proporciones se basan en aquellas identificadas como potencialmente útiles en esta guía.
- Luego se calculan y se consideran los cambios en las proporciones entre 2016 y 2017.
- Los resultados de los pasos anteriores se interpretan para identificar posibles riesgos fiscales representados por EMN SA, así como explicaciones alternativas para los diversos indicadores de riesgo e informaciones o consultas adicionales que puedan ser necesarias.

Resultados de la revisión inicial

122. Este resumen pone de relieve los problemas identificados durante la evaluación inicial del riesgo de EMN SA, sugiriendo que el Grupo podría presentar un mayor riesgo fiscal en determinadas áreas. Una autoridad fiscal de una jurisdicción en la que una entidad sea residente o tenga actividades en la jurisdicción puede verse afectada por los indicadores de riesgo potenciales identificados y debería considerar la información adicional disponible de otras fuentes para determinar si estas cuestiones son importantes o si se pueden explicar de otras maneras, antes de determinar si la actividad de cumplimiento adicional es apropiada.

123. Al final de este Anexo se incluyen copias del informe país por país del grupo (Tabla 1 y Tabla 2 únicamente), análisis numéricos de estos informes y gráficos que ilustran una serie de proporciones clave.

Descripción general de alto nivel de EMN SA en 2017

124. A fines de 2017, EMN SA estaba integrada por 43 entidades en 26 jurisdicciones. Veintinueve de estas entidades se dedican a la actividad comercial o de fabricación. El grupo también incluye sociedades tenedoras (en los Países A, I, N y T), compañías financieras del grupo (en los Países C, N y T), empresas de servicios del grupo (en los Países A, C y T), una empresa de adquisiciones (en el País U), una empresa de investigación y desarrollo (en el País D), una sociedad de propiedad intelectual (en el País K) y una compañía de seguros cautiva (en el País N). La división de jurisdicciones por región se muestra a continuación.

Europa	Américas	Asia-Pacífico
A	L	R
B	M	S
C	N	T
D	O	U
E	P	V
F	Q	W
G		X
H		Y
I		Z
J		
K		

125. En 2017, todas las jurisdicciones en las que el grupo tiene actividades fueron rentables. En Europa, el desempeño del grupo se mantuvo prácticamente estable, lo que posiblemente refleja el hecho de que éste puede ser un mercado maduro para el grupo. En las Américas, todas las jurisdicciones clave experimentaron un crecimiento en los ingresos y una pequeña mejora en los márgenes de beneficio. En Asia-Pacífico, todas las jurisdicciones experimentaron un crecimiento en los ingresos, pero algunos de éstos también vieron una caída en los márgenes de beneficio. Las excepciones a esto son los Países T, U y Z que aumentaron su rentabilidad.

126. Entre 2016 y 2017 hubo dos cambios en la estructura del grupo. En primer lugar, una sociedad tenedora de propiedad intelectual en el País Q se incluye en la Tabla 2 en 2016, pero no en 2017. Tras este cambio, el País K es la única jurisdicción con propiedad intelectual del grupo. En segundo lugar, hay una nueva entidad de fabricación en el País H. No se sabe si ésta fue establecida por el grupo o adquirida desde afuera.

Las actividades de venta y fabricación en Asia-Pacífico obtienen rendimientos más bajos que en otras regiones

127. El grupo cuenta con entidades operativas (es decir, aquellas dedicadas a actividades de ventas, fabricación y actividades conexas) en 21 jurisdicciones de toda Europa, las Américas y Asia-Pacífico. En 2017, la mayor parte de estas entidades obtuvo un ingreso total por empleado de entre 92.000 y 172.000 euros y dentro de este intervalo no hay diferencias notables entre las entidades de las tres regiones.

128. Sin embargo, aunque las entidades de ventas y fabricación obtienen ingresos similares por empleado en todo el grupo, hay una marcada diferencia entre los márgenes de beneficio obtenidos por las entidades en diferentes regiones.

- En Europa, la mayoría de las jurisdicciones con actividades de ventas o fabricación obtienen un margen de beneficio de entre 10% y 14%. La excepción es el País H (con un margen de beneficio del 2%), pero éste es un nuevo miembro del grupo en 2017 y se analiza a continuación.

- En las Américas, todas las jurisdicciones con actividades de venta o fabricación obtienen un margen de beneficio de entre 9% y 11%.
- En Asia-Pacífico, todas las jurisdicciones con entidades de ventas o de fabricación (distintas de los Países U y Z) obtienen un margen de beneficio de entre 3% y 5%. El País U obtiene un margen de beneficio del 58% y el País Z obtiene un margen de beneficio del 29%.

129. Hay varias razones por las que las entidades que realizan actividades similares pueden obtener márgenes diferentes en diferentes regiones (por ejemplo, diferencias en los costos de producción o en la penetración en el mercado). Sin embargo, el hecho de que las dos entidades de los Países U y Z tengan márgenes de beneficio significativamente más altos que otras entidades de la región podría señalar un posible riesgo fiscal. Esto se ve respaldado por una serie de otros factores:

- Ambas entidades obtienen esencialmente todos sus ingresos de partes relacionadas (95% en el País U y 98% en el País Z). La entidad del País U participa en la adquisición. La entidad del País Z se describe en la Tabla 2 como involucrada en “ventas, comercialización o distribución”, pero el hecho de que obtenga sus ingresos de partes relacionadas sugiere que sus actividades tienen más probabilidades de ser de comercialización o distribución en nombre de otras entidades del grupo que serlo de ventas.
- Asumiendo que la entidad del País Z se dedica a la comercialización o a la distribución, el grupo no tiene ventas ni actividad de fabricación en el País U ni en el País Z. Esto suscita la pregunta de por qué el grupo colocaría sus centros de adquisiciones y comercialización/distribución en estas jurisdicciones.
- Las actividades en los Países U y Z tienen un tipo impositivo efectivo significativamente menor que los de otras jurisdicciones de la región.
- Entre 2016 y 2017, los ingresos de las entidades de ventas y de fabricación en la región de Asia-Pacífico aumentaron entre un 15% y un 55%, mientras que el beneficio antes de impuestos aumentó entre un 2% y un 9%. Por otro lado, en el País U los ingresos aumentaron un 23% y los beneficios aumentaron un 29%, mientras que en el País Z los ingresos aumentaron un 9% y los beneficios un 15%. Por lo tanto, si bien los ingresos aumentaron en todas las entidades, los márgenes de beneficio aumentaron en los Países U y Z, pero cayeron en todas las demás jurisdicciones.

130. Las autoridades fiscales de las jurisdicciones en las que el grupo tiene actividades de venta o fabricación en la región de Asia-Pacífico pueden solicitar más información sobre las actividades de las entidades de los Países U y Z y sobre el precio de los pagos intragrupo a estas entidades.

Eliminación o liquidación de la tenencia del EMN IP Holdings (Q) Co y posible transferencia de propiedad intelectual del País Q al País K

131. En 2016, la Tabla 2 incluye tanto una entidad residente en el País K como una entidad residente en el País Q, cuyas actividades incluyen la tenencia o administración de propiedad intelectual. En 2017, la entidad residente del País Q no está incluida en el informe país por país. Esto se podría explicar de varias maneras, a saber:

- La entidad del País Q, junto con la propiedad intelectual que tenía, puede haber sido retirada del grupo.
- La entidad del País Q podría haber sido liquidada y la propiedad intelectual que poseía haberse transferido al País K.
- Una combinación de lo anterior (es decir, parte de la propiedad intelectual poseída por el País Q podría haber sido transferida al País K, seguido de la eliminación de la entidad del País Q y cualquier propiedad intelectual restante).

132. Las autoridades fiscales de los Países K y Q estarán interesadas en asegurar que cualquier transferencia intragrupo de propiedad intelectual se haya valorado correctamente. La autoridad fiscal del País Q querrá asegurarse de que todas las ganancias o pérdidas en la eliminación de la entidad del País Q y/o la venta o transferencia de propiedad intelectual se hayan gravado correctamente. Las autoridades fiscales del País K y en otras jurisdicciones en las que se utiliza la propiedad intelectual deberán asegurarse de que los derechos pagados al País K se hayan valorado correctamente en 2017 y en años futuros.

Diferencias sustanciales entre el aumento de los ingresos, los beneficios y el impuesto sobre la renta devengado en el País K entre 2016 y 2017

133. En el País K, entre 2016 y 2017 los ingresos totales aumentaron un 44%, el beneficio antes de impuestos aumentó un 106% y el impuesto sobre la renta devengado para el año en curso aumentó un 52%. Esto significa que el margen de beneficio del subgrupo del País K ha aumentado del 10% al 14%, mientras que el tipo impositivo efectivo ha bajado del 21% al 16%.

134. La autoridad fiscal del País K requeriría más información para entender los factores detrás de estos cambios. Una posible explicación para el aumento del margen de beneficio podría ser si se hubiese transferido una propiedad intelectual valiosa del País Q al País K. Como los márgenes de gestión y tenencia de propiedad intelectual suelen ser más altos que los de ventas y fabricación (las otras actividades en el País K), esto podría explicar por qué el beneficio antes de impuestos ha aumentado más rápidamente que los ingresos durante este período. Esto estaría respaldado por el hecho de que la mayor parte del aumento en los ingresos proviene de partes relacionadas.

135. La disminución del tipo impositivo efectivo también se puede explicar si los ingresos generados por los beneficios de la propiedad intelectual proceden de la caja de propiedad intelectual del País K (lo que reduce el tipo impositivo aplicado a los ingresos de determinados activos de propiedad intelectual). Si éste fuera el caso, dado que parece que la propiedad intelectual puede haber sido transferida desde fuera del País K, la autoridad podría hacer averiguaciones para confirmar que la propiedad intelectual califica para el tipo impositivo reducido.

Entidad del País H recientemente adquirida con un margen de beneficio muy bajo

136. La Tabla 2 para 2017 incluye una entidad residente en el País H que no se incluyó en la tabla en 2016. Esta podría ser una entidad recién incorporada o adquirida desde afuera del grupo. Para 2017, la entidad tiene unos ingresos totales de 47.842.000 euros y un beneficio antes de impuestos de 836.000 euros. Esto da a las operaciones

del País H un margen de beneficio del 2%, significativamente inferior al margen de beneficio medio de la región europea, que es de aproximadamente 11%.

137. La autoridad fiscal del País H puede requerir información adicional para entender este nivel muy bajo de margen comparado con el resto de la región. Puede estar relacionado con altos costos iniciales o con costos comerciales legítimos incurridos en la asimilación de una entidad adquirida en el grupo. Sin embargo, también se puede deber a una planificación fiscal, como por ejemplo un exceso de *push-down* de la deuda (más allá de lo necesario para alinear el gasto financiero neto con la actividad económica gravable) o un instrumento financiero híbrido intragrupo.

En el País I, los ingresos aumentan pero los márgenes de ganancia disminuyen significativamente

138. En la Tabla 1 se observa que la sociedad de cartera del País I aumentó sus ingresos en un 313% entre 2016 y 2017, mientras que su beneficio antes de impuestos aumentó un 44%. Esto significa que el margen de beneficio del grupo en el País I disminuyó del 11% al 4%. La razón de esto no es clara, y la autoridad fiscal del País I puede requerir información adicional para asegurar que los ingresos del grupo en la jurisdicción se estén gravando correctamente.

139. Las autoridades fiscales de otras jurisdicciones también podrán manifestar su inquietud si esto sugiere que el País I se está utilizando como conducto (es decir, si la sociedad de cartera es parte de un acuerdo por el cual recibe pagos de una parte relacionada y ya se ha comprometido a realizar los pagos correspondientes a otra parte relacionada). Por ejemplo, la autoridad fiscal del País H puede solicitar información sobre si la entidad del País H tiene beneficios más bajos como resultado de los pagos hechos al País I bajo un acuerdo de desajuste importado.

En el País T, los ingresos y los beneficios aumentan, pero el tipo impositivo efectivo disminuye

140. En el País T, el grupo comprende tres entidades: una sociedad de cartera, una sociedad financiera de grupo y una sociedad de servicios de grupo. En 2016, las actividades en el País T tuvieron un fuerte margen del 16% y tuvieron uno de los tipos impositivos efectivos más bajos del grupo, con un 13%. Sin embargo, en 2017, los márgenes de ganancia en la jurisdicción habían aumentado a 33%, mientras que el tipo impositivo efectivo había caído al 5%. Esto refleja el hecho de que ha habido un aumento significativo en los ingresos y los beneficios durante el año, pero sólo un aumento modesto en el importe del impuesto devengado.

141. La autoridad fiscal del País T debería considerar la posibilidad de solicitar información adicional para comprender por qué el aumento de los beneficios contables no parece haber dado lugar a un aumento de la carga impositiva. Las autoridades fiscales de otras jurisdicciones también pueden solicitar información adicional para entender si esto podría ser resultado de acuerdos que involucren a otra entidad en el grupo en su jurisdicción, en particular dado que los ingresos de partes relacionadas representan una proporción tan grande de los ingresos totales del País T. Por ejemplo, este patrón podría ser consistente con un instrumento financiero híbrido intragrupo que involucre al País H y al País I, a través del cual:

- La entidad del País H realiza un pago al País I, lo que reduce los ingresos sujetos a impuestos en el País H.

- La entidad del País I recibe ingresos del País H y realiza un pago correspondiente al País T, lo que da como resultado mayores ingresos pero tiene poco impacto en los beneficios o impuestos en el País I.
- La entidad del País T recibe un pago que no está sujeto a impuestos, lo que da como resultado mayores ingresos y ganancias, pero no una obligación tributaria adicional.

Altos beneficios generados por ingresos de partes relacionadas en jurisdicciones con tipos impositivos efectivos bajos

142. El grupo incluye operaciones en cinco jurisdicciones que suscitan posibles inquietudes por la falta de actividades sustanciales relativas a su desempeño económico. Las actividades del grupo en los Países C, N, T, U y Z:

- tienen los ingresos totales más altos por empleado y por activos tangibles;
- tienen el mayor beneficio antes de impuestos por empleado y por activos tangibles;
- tienen el mayor rendimiento sobre el capital antes de impuestos y después de impuestos (con excepción del País C);
- tienen los mayores márgenes de beneficio (con excepción del País K, que mantiene la propiedad intelectual del grupo en 2017);
- tienen los tipos impositivos efectivos más bajos (con excepción del País G);
- reciben la mayoría de sus ingresos de partes relacionadas.

143. Los Países C, N y T incluyen entidades que se dedican a la financiación de grupos, prestando servicios administrativos, de gestión o de apoyo y/o sociedades de cartera. El País N también incluye una entidad que presta servicios de seguros a otros miembros del grupo. Estas actividades implican, naturalmente, el trato con las partes relacionadas, y normalmente requieren un número reducido de empleados (en comparación con las actividades de fabricación y ventas en otras partes del grupo). Sin embargo, las autoridades fiscales de todas las jurisdicciones en las que el grupo tiene operaciones pueden solicitar información adicional para establecer si los miembros del grupo residentes hacen pagos a estas entidades. Cuando se efectúen pagos a estas entidades, se necesitará información adicional para comprender mejor el alcance de las actividades en estas tres jurisdicciones y la fijación de precios de los pagos intragrupo.

144. La entidad del País U presta servicios de adquisición y la entidad del País Z presta servicios de comercialización y/o distribución a entidades de la región de Asia-Pacífico. Los posibles riesgos fiscales que representan estas entidades se analizan en otra parte.

Próximos pasos

145. La información contenida en el informe país por país de un grupo se puede utilizar para la evaluación del riesgo de precios de transferencia de alto nivel y la evaluación de otros riesgos relacionados con BEPS. Cuando los riesgos fiscales potenciales planteados en esta evaluación inicial conciernan una jurisdicción particular, la autoridad fiscal de esa jurisdicción podrá hacer nuevas investigaciones para determinar si existe un riesgo significativo y, en caso afirmativo, determinar qué

medidas de cumplimiento adicionales serán necesarias. Los resultados de esta evaluación utilizando la información contenida en los informes país por país no se pueden tomar como evidencia concluyente de que la posición fiscal presentada es incorrecta y no se pueden utilizar como base para la fórmula global de reparto de beneficios. Por lo tanto, no se deben proponer ajustes fiscales sobre la base de este análisis inicial.

Grupo EMN SA – Informes y análisis país por país*Informe país por país para el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 2017***Tabla 1. Visión general del reparto de beneficios, impuestos y actividades económicas por jurisdicción fiscal**

Nombre del grupo multinacional: EMN SA										
Ejercicio fiscal correspondiente: 31 12 2017										
Moneda utilizada: EUR										
Jurisdicción fiscal	Ingresos			Beneficios / (pérdidas) antes del impuesto sobre sociedades	Impuesto sobre sociedades pagado (criterio de caja)	Impuesto sobre sociedades devengado – Año en curso	Capital declarado	Resultados no distribuidos	Número de trabajadores	Activos tangibles distintos de tesorería e instrumentos equivalentes a tesorería
	Entidad no vinculada	Entidad vinculada	Total							
A	610315000	515510000	1125825000	114565000	41300000	38870000	8750000	450000000	8965	874385000
B	29271000	412000	29683000	3678000	1344000	1231000	4000000	15629000	260	5973000
C	6313000	19053000	25366000	3293000	619000	508000	3500000	12111000	15	1023000
D	81851000	188351000	270202000	29040000	8510000	8266000	2200000	80380000	2074	273981000
E	15667000	1456000	17123000	1728000	486000	378000	2000000	8570000	150	2645000
F	65224000	52533000	117757000	13502000	3424000	3320000	1050000	46161000	949	109317000
G	14022000	1622000	15644000	1659000	231000	185000	1000000	7669000	96	2531000
H	1450000	46392000	47842000	836000	296000	248000	7000000	526000	520	82512000
I	89000	5527000	5616000	216000	56000	34000	500000	1536000	10	775000
J	14226000	1320000	15546000	1727000	318000	281000	2000000	10852000	131	3062000
K	57694000	111743000	169437000	23394000	4182000	3700000	1500000	64200000	987	129300000
L	23785000	512000	24297000	2351000	934000	850000	4000000	5016000	241	3725000
M	64962000	98833000	163795000	15951000	5898000	5543000	2000000	36199000	1520	129902000
N	7373000	39803000	47176000	22288000	0	0	1750000	3498000	13	544000
O	57292000	5823000	63115000	5629000	1583000	1421000	1200000	12851000	615	8163000
P	13981000	128000	14109000	1582000	389000	376000	2500000	2634000	134	2265000
Q	110896000	125595000	236491000	24415000	9142000	8466000	3000000	60414000	1840	279533000
R	34811000	247000	35058000	1841000	712000	502000	6000000	3084000	313	3645000
S	56989000	87390000	144379000	6943000	1970000	1741000	2000000	14794000	1296	11202000
T	1945000	17537000	19482000	6338000	475000	321000	4000000	2201000	28	1274000
U	379000	6812000	7191000	4189000	198000	165000	1000000	505000	7	812000
V	31299000	70120000	101419000	5343000	1720000	1530000	1400000	8641000	939	79505000
W	75998000	4012000	80010000	2598000	837000	799000	3000000	8099000	565	4593000
X	3871000	841000	4712000	212000	89000	49000	500000	461000	31	446000
Y	7562000	912000	8474000	327000	154000	107000	1200000	698000	63	806000
Z	814000	34379000	35193000	10274000	1295000	1217000	383000	5576000	16	3372000

Tabla 2: Lista de todas las entidades integrantes del grupo multinacional incluidas en cada agregación por jurisdicción fiscal

Nombre del grupo multinacional EMN SA Ejercicio fiscal correspondiente: 31 12 2017															
Jurisdicción fiscal	Entidades integrantes residentes en la jurisdicción fiscal	Jurisdicción fiscal de constitución u organización, si es distinta de la jurisdicción fiscal de residencia	Actividad(es) empresarial(es) principal(es)												
			Investigación y desarrollo	Titularidad o gestión de propiedad intelectual	Compras o suministros	Fabricación o producción	Ventas, comercialización o distribución	Servicios de administración, gestión o apoyo	Prestación de servicios a entidades no vinculadas	Finanzas internas del Grupo	Servicios financieros regulados	Seguros	Mantenimiento de acciones u otros instrumentos representativos de capital	Sin actividad	Otra
A	EMN Manufacturing (A) Co					X									
	EMN Sales (A) Co						X								
	EMN Services (A) Co							X							
	EMN Holdings (A) Co												X		
B	EMN Sales (B) Co							X							
	EMN Services (C) Co								X						
C	EMN Finance (C) Co										X				
	EMN Research & Development		X												
D	EMN Manufacturing (D) Co					X									
	EMN Sales (D) Co						X								
	EMN Sales (E) Co							X							
F	EMN Manufacturing (F) Co					X									
	EMN Sales (F) Co							X							
G	EMN Sales (G) Co							X							
	EMN Manufacturing (H) Co					X									
I	EMN Holdings (I) Co												X		
	EMN Sales (J) Co							X							
K	EMN IP Holdings (K) Co		X												
	EMN Manufacturing (K) Co					X									
	EMN Sales (K) Co							X							
L	EMN Sales (L) Co							X							
	EMN Sales (M) Co							X							
M	EMN Manufacturing (M) Co					X									
	EMN Finance (N) Co										X				
	EMN Insurance (N) Co											X			
N	EMN Holdings (N) Co											X			
	EMN Sales (O) Co							X							
O	EMN Sales (P) Co							X							
	EMN Manufacturing (Q) Co					X		X							
P	EMN Sales (Q) Co							X							
	EMN Sales (R) Co							X							
R	EMN Manufacturing (S) Co					X									
	EMN Sales (S) Co							X							
S	EMN Services (T) Co								X						
	EMN Finance (T) Co														
	EMN Holdings (T) Co										X				
T	EMN Procurement (U) Co					X							X		
	EMN Manufacturing (V) Co					X									
U	EMN Sales (V) Co							X							
	EMN Sales (W) Co							X							
V	EMN Sales (X) Co							X							
	EMN Sales (Y) Co							X							
W	EMN Sales (Z) Co							X							
	EMN Sales (Z) Co							X							

*Informe país por país para el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 2016***Tabla 1. Visión general del reparto de beneficios, impuestos y actividades económicas por jurisdicción fiscal**

Nombre del Grupo Multinacional: EMNSA Ejercicio fiscal correspondiente: 31 12 2016 Moneda utilizada: EUR										
Jurisdicción fiscal	Ingresos			Beneficios / (pérdidas) antes del impuesto sobre sociedades	Impuesto sobre sociedades pagado (criterio de caja)	Impuesto sobre sociedades devengado – Año en curso	Capital declarado	Resultados no distribuidos	Número de trabajadores	Activos tangibles distintos de tesorería e instrumentos equivalentes a tesorería
	Entidad no vinculada	Entidad vinculada	Total							
A	601745000	509460000	1111205000	111920000	41995000	36920000	87500000	405660000	8260	822825000
B	28955000	465000	29420000	3678000	1276000	1189000	4000000	14337000	241	5738000
C	5866000	19258000	25124000	3166000	537000	472000	3500000	11162000	14	998000
D	80782000	186283000	267065000	30390000	8336000	8135000	22000000	72787000	1940	253666000
E	16411000	1250000	17661000	1893000	475000	420000	2000000	7872000	140	2896000
F	64051000	53053000	117104000	11983000	3275000	3029000	10500000	41893000	879	99670000
G	13909000	1522000	15431000	1429000	192000	172000	1000000	7588000	91	2387000
I	96000	1265000	1361000	150000	57000	34000	500000	1394000	8	721000
J	13772000	1550000	15322000	1850000	288000	275000	2000000	9884000	120	2859000
K	56374000	61101000	117475000	11352000	2651000	2429000	8000000	52730000	905	121536000
L	21760000	540000	22300000	1964000	721000	700000	4000000	4572000	228	3535000
M	58886000	89944000	148830000	13404000	5283000	4784000	20000000	34031000	1420	126110000
N	5956000	34958000	40914000	18452000	0	0	1750000	2989000	12	512000
O	52809000	5411000	58220000	5045000	1543000	1322000	12000000	11748000	576	7633000
P	11502000	150000	11652000	1025000	299000	280000	2500000	2359000	126	1643000
Q	101071000	162955000	264026000	29271000	10736000	10136000	34000000	58839000	1717	259366000
R	28750000	260000	29010000	1802000	498000	469000	6000000	2710000	295	3164000
S	46137000	79344000	125481000	6752000	1779000	1574000	20000000	13480000	1217	10421000
T	2155000	11859000	14014000	2253000	421000	304000	4000000	1994000	30	1217000
U	340000	5500000	5840000	3250000	190000	160000	1000000	462000	6	738000
V	26071000	61140000	87211000	5024000	1767000	1622000	14000000	7865000	869	72071000
W	66581000	4301000	70882000	2389000	845000	765000	3000000	7330000	521	4275000
X	3420000	752000	4172000	205000	76000	56000	500000	421000	27	412000
Y	4599000	875000	5474000	310000	102000	94000	1200000	631000	59	645000
Z	982000	31165000	32147000	8963000	1847000	1000000	383000	5043000	16	3169000

Tabla 2: Lista de todas las entidades integrantes del grupo multinacional incluidas en cada agregación por jurisdicción fiscal

Nombre del grupo multinacional EMN SA																
Ejercicio fiscal correspondiente: 31 12 2016																
Jurisdicción fiscal	Entidades integrantes residentes en la jurisdicción fiscal	Jurisdicción fiscal de constitución u organización, si es distinta de la jurisdicción fiscal de residencia	Actividad(es) empresarial(es) principal(es)													
			Investigación y desarrollo	Tiularidad o gestión de propiedad intelectual	Compras o suministros	Fabricación o producción	Ventas, comercialización o distribución	Servicios de administración, gestión o apoyo	Prestación de servicios a entidades no vinculadas	Finanzas internas del Grupo	Servicios financieros regulados	Seguros	Tiularidad de acciones u otros instrumentos representativos de capital	Sin actividad	Otra	
A	EMN Manufacturing (A) Co					X										
	EMN Sales (A) Co							X								
	EMN Services (A) Co								X							
	EMN Holdings (A) Co														X	
B	EMN Sales (B) Co							X								
	EMN Services (C) Co								X							
C	EMN Finance (C) Co										X					
	EMN Research & Development (D) Co		X													
D	EMN Manufacturing (D) Co						X									
	EMN Sales (D) Co							X								
	EMN Sales (E) Co							X								
E	EMN Manufacturing (F) Co					X										
	EMN Sales (F) Co							X								
F	EMN Sales (G) Co							X								
	EMN Holdings (I) Co														X	
G	EMN Sales (J) Co							X								
	EMN IP Holdings (K) Co		X													
H	EMN Manufacturing (K) Co					X										
	EMN Sales (K) Co							X								
	EMN Sales (L) Co							X								
I	EMN Sales (M) Co							X								
	EMN Manufacturing (M) Co					X										
J	EMN Finance (N) Co										X					
	EMN Insurance (N) Co											X				
	EMN Holdings (N) Co												X			
K	EMN Sales (O) Co							X								
	EMN Sales (P) Co							X								
L	EMN Manufacturing (Q) Co					X										
	EMN Sales (Q) Co							X								
	EMN IP Holdings (Q) Co		X													
M	EMN Sales (R) Co							X								
	EMN Manufacturing (S) Co					X										
N	EMN Sales (S) Co							X								
	EMN Services (T) Co								X							
	EMN Finance (T) Co										X					
O	EMN Holdings (T) Co													X		
	EMN Procurement (U) Co					X										
P	EMN Manufacturing (V) Co					X										
	EMN Sales (V) Co							X								
Q	EMN Sales (W) Co							X								
	EMN Sales (X) Co							X								
R	EMN Sales (Y) Co							X								
	EMN Sales (Z) Co							X								

Proporciones clave para el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 2017**Proporciones clave por jurisdicción fiscal**

Nombre del Grupo Multinacional: EMN SA										
Ejercicio fiscal correspondiente: 31 12 2017										
Moneda utilizada: EUR										
Jurisdicción fiscal	Proporción de ingresos de entidades no vinculadas	Proporción de ingresos de entidades vinculadas	Ingresos generados por trabajador	Beneficio antes de impuestos generado por trabajador	Ingresos generados por euro de activos tangibles	Beneficio antes de impuestos generado por euro de activos tangibles	Rendimiento sobre el capital antes de impuestos	Rendimiento sobre el capital después de impuestos	Margen de beneficio	Tipo impositivo efectivo
	<i>Ingresos de entidades no vinculadas / Ingresos totales</i>	<i>Ingresos de entidades vinculadas / Ingresos totales</i>	<i>Ingresos totales / Número de trabajadores '000</i>	<i>Beneficio antes de impuestos / Número de trabajadores '000</i>	<i>Ingresos totales / Activos tangibles '000</i>	<i>Beneficio antes de impuestos / Activos tangibles '000</i>	<i>Beneficio antes de impuestos / (capital declarado + ganancias</i>	<i>(Beneficio antes de impuestos – impuesto sobre sociedades acumulado) / (capital declarado</i>	<i>Beneficio antes de impuestos / ingresos totales</i>	<i>Impuesto sobre la renta devengado / Beneficio antes de impuestos</i>
A	54%	46%	126	13	1,29	0,13	21%	14%	10%	34%
B	99%	1%	114	14	4,97	0,62	19%	12%	12%	33%
C	25%	75%	1 691	220	24,80	3,22	21%	18%	13%	15%
D	30%	70%	130	14	0,99	0,11	28%	20%	11%	28%
E	91%	9%	114	12	6,47	0,65	16%	13%	10%	22%
F	55%	45%	124	14	1,08	0,12	24%	18%	11%	25%
G	90%	10%	163	17	6,18	0,66	19%	17%	11%	11%
H	3%	97%	92	2	0,58	0,01	11%	8%	2%	30%
I	2%	98%	562	22	7,25	0,28	11%	9%	4%	16%
J	92%	8%	119	13	5,08	0,56	13%	11%	11%	16%
K	34%	66%	172	24	1,31	0,18	30%	25%	14%	16%
L	98%	2%	101	10	6,52	0,63	26%	17%	10%	36%
M	40%	60%	108	10	1,26	0,12	28%	19%	10%	35%
N	16%	84%	3 629	1 714	86,72	40,97	425%	425%	47%	0%
O	91%	9%	103	9	7,73	0,69	23%	17%	9%	25%
P	99%	1%	105	12	6,23	0,70	31%	23%	11%	24%
Q	47%	53%	129	13	0,85	0,09	27%	18%	10%	35%
R	99%	1%	112	6	9,62	0,51	20%	15%	5%	27%
S	39%	61%	111	5	12,89	0,62	20%	15%	5%	25%
T	10%	90%	696	226	15,29	4,97	102%	97%	33%	5%
U	5%	95%	1 027	598	,86	5,16	278%	267%	58%	4%
V	31%	69%	108	6	28	0,07	24%	17%	5%	29%
W	95%	5%	142	5	17,42	0,57	23%	16%	3%	31%
X	82%	18%	152	7	10,57	0,48	22%	17%	4%	23%
Y	89%	11%	135	5	10,51	0,41	17%	12%	4%	33%
Z	2%	98%	2 200	642	10,44	3,05	172%	152%	29%	12%

Proporciones clave para el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 2016**Proporciones clave por jurisdicción fiscal**

Nombre del grupo multinacional: EMN SA Ejercicio fiscal correspondiente: 21 12 2016 Moneda utilizada: EUR										
Jurisdicción fiscal	Proporción de ingresos de entidades no vinculadas	Proporción de ingresos de entidades vinculadas	Ingresos generados por trabajador	Beneficio antes de impuestos generado por trabajador	Ingresos generados por euro de activos tangibles	Beneficio antes de impuestos generado por euro de activos tangibles	Rendimiento sobre el capital antes de impuestos	Rendimiento sobre el capital después de impuestos	Margen de beneficio	Tipo impositivo efectivo
	<i>Ingresos de entidades no vinculadas / Ingresos totales</i>	<i>Ingresos de entidades vinculadas / Ingresos totales</i>	<i>Ingresos totales / Número de trabajadores '000</i>	<i>Beneficio antes de impuestos / Número de trabajadores '000</i>	<i>Ingresos totales / Activos tangibles '000</i>	<i>Beneficio antes de impuestos / Activos tangibles '000</i>	<i>Beneficio antes de impuestos / (capital declarado + ganancias retenidas)</i>	<i>(Beneficio antes de impuestos – impuesto sobre sociedades acumulado) / (capital declarado + ganancias)</i>	<i>Beneficio antes de impuestos / ingresos totales</i>	<i>Impuesto sobre la renta devengado / Beneficio antes de impuestos</i>
A	54%	46%	135	14	1,35	0,14	23%	15%	10%	33%
B	98%	2%	122	15	5,13	0,64	20%	14%	13%	32%
C	23%	77%	1 795	226	25,17	3,17	22%	18%	13%	15%
D	30%	70%	138	16	1,05	0,12	32%	23%	11%	27%
E	93%	7%	126	14	6,10	0,65	19%	15%	11%	22%
F	55%	45%	133	14	1,17	0,12	23%	17%	10%	25%
G	90%	10%	170	16	6,46	0,60	17%	15%	9%	12%
I	7%	93%	170	19	1,89	0,21	8%	6%	11%	23%
J	90%	10%	128	15	5,36	0,65	16%	13%	12%	15%
K	48%	52%	130	13	0,97	0,09	19%	15%	10%	21%
L	98%	2%	98	9	6,31	0,56	23%	15%	9%	36%
M	40%	60%	105	9	1,18	0,11	25%	16%	9%	36%
N	15%	85%	3 410	1 538	79,91	36,04	389%	389%	45%	0%
O	91%	9%	101	9	7,63	0,66	21%	16%	9%	26%
P	99%	1%	92	8	7,09	0,62	21%	15%	9%	27%
Q	38%	62%	154	17	1,02	0,11	32%	21%	11%	35%
R	99%	1%	98	6	9,17	0,57	21%	15%	6%	26%
S	37%	63%	103	6	12,04	0,65	20%	15%	5%	23%
T	15%	85%	467	75	11,52	1,85	38%	33%	16%	13%
U	6%	94%	973	542	7,91	4,40	222%	211%	56%	5%
V	30%	70%	100	6	1,21	0,07	23%	16%	6%	32%
W	94%	6%	136	5	16,58	0,56	23%	16%	3%	32%
X	82%	18%	155	8	10,13	0,50	22%	16%	5%	27%
Y	84%	16%	93	5	8,49	0,48	17%	12%	6%	30%
Z	3%	97%	2 009	560	10,14	2,83	165%	147%	28%	11%

Cambios entre 2016 y 2017**Cambios en el reparto de beneficios, impuestos y actividades económicas por jurisdicción fiscal (nominal)**

Nombre del grupo multinacional: EMN SA										
Ejercicio fiscal correspondiente: Comparación entre 31 12 2016 y 31 12 2017										
Moneda utilizada: EUR										
Jurisdicción fiscal	Ingresos			Beneficios / (pérdidas) antes del impuesto sobre sociedades	Impuesto sobre sociedades pagado (criterio de caja)	Impuesto sobre sociedades devengado – Año en curso	Capital declarado	Resultados no distribuidos	Número de trabajadores Entidad no vinculada	Activos tangibles distintos de tesorería e instrumentos equivalentes a tesorería Entidad vinculada
	Entidad no vinculada	Entidad vinculada	Total							
A	8 570 000	6 050 000	14 620 000	2 645 000	-695 000	1 950 000	0	44 340 000	705	51 560 000
B	316 000	-53 000	263 000	0	68 000	42 000	0	1 292 000	19	235 000
C	447 000	-205 000	242 000	127 000	82 000	36 000	0	949 000	1	25 000
D	1 069 000	2 068 000	3 137 000	-1 350 000	174 000	131 000	0	7 593 000	134	20 315 000
E	-744 000	206 000	-538 000	-165 000	11 000	-42 000	0	698 000	10	-251 000
F	1 173 000	-520 000	653 000	1 519 000	149 000	291 000	0	4 268 000	70	9 647 000
G	113 000	100 000	213 000	230 000	39 000	13 000	0	81 000	5	144 000
H	1 450 000	46 392 000	47 842 000	836 000	296 000	248 000	7 000 000	526 000	520	82 512 000
I	-7 000	4 262 000	4 255 000	66 000	-1 000	0	0	142 000	2	54 000
J	454 000	-230 000	224 000	-123 000	30 000	6 000	0	968 000	11	203 000
K	1 320 000	50 642 000	51 962 000	12 042 000	1 531 000	1 271 000	7 000 000	11 470 000	82	7 764 000
L	2 025 000	-28 000	1 997 000	387 000	213 000	150 000	0	444 000	13	190 000
M	6 076 000	8 889 000	14 965 000	2 547 000	615 000	759 000	0	2 168 000	100	3 792 000
N	1 417 000	4 845 000	6 262 000	3 836 000	0	0	0	509 000	1	32 000
O	4 483 000	412 000	4 895 000	584 000	40 000	99 000	0	1 103 000	39	530 000
P	2 479 000	-22 000	2 457 000	557 000	90 000	96 000	0	275 000	8	622 000
Q	9 825 000	-37 360 000	-27 535 000	-4 856 000	-1 594 000	-1 670 000	-4 000 000	1 575 000	123	20 167 000
R	6 061 000	-13 000	6 048 000	39 000	214 000	33 000	0	374 000	18	481 000
S	10 852 000	8 046 000	18 898 000	191 000	191 000	167 000	0	1 314 000	79	781 000
T	-210 000	5 678 000	5 468 000	4 085 000	54 000	17 000	0	207 000	-2	57 000
U	39 000	1 312 000	1 351 000	939 000	8 000	5 000	0	43 000	1	74 000
V	5 228 000	8 980 000	14 208 000	319 000	-47 000	-92 000	0	776 000	70	7 434 000
W	9 417 000	-289 000	9 128 000	209 000	-8 000	34 000	0	769 000	44	318 000
X	451 000	89 000	540 000	7 000	13 000	-7 000	0	40 000	4	34 000
Y	2 963 000	37 000	3 000 000	17 000	52 000	13 000	0	67 000	4	161 000
Z	-168 000	3 214 000	3 046 000	1 311 000	-552 000	217 000	0	533 000	0	203 000

Cambios en el reparto de beneficios, impuestos y actividades económicas por jurisdicción fiscal (relativos)

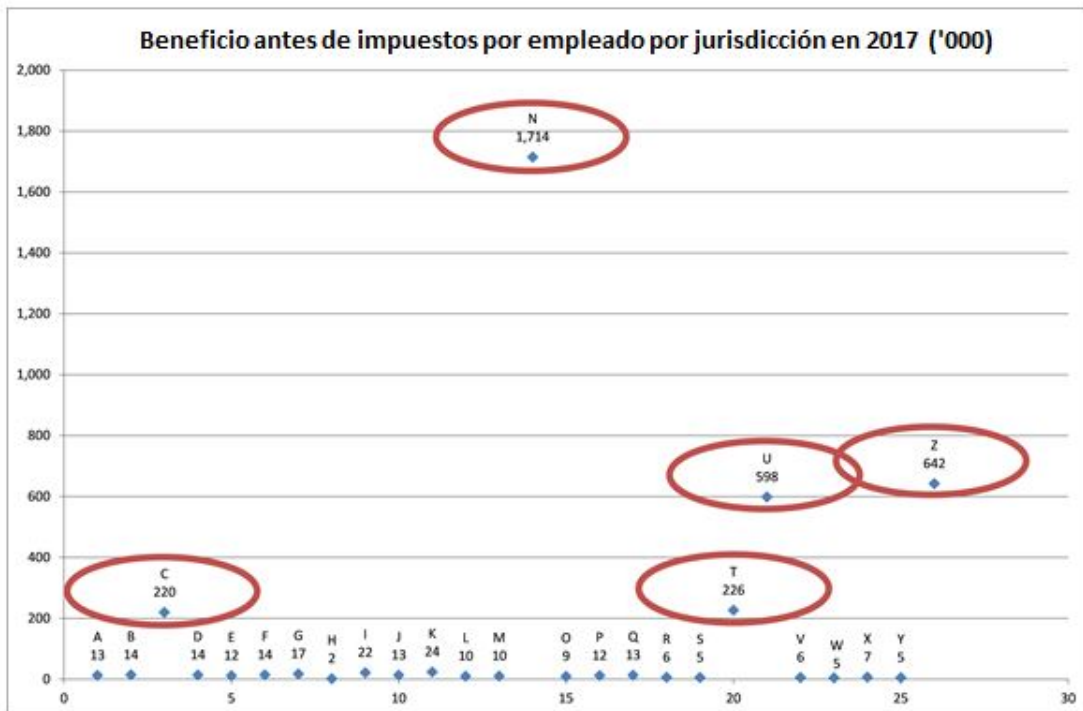
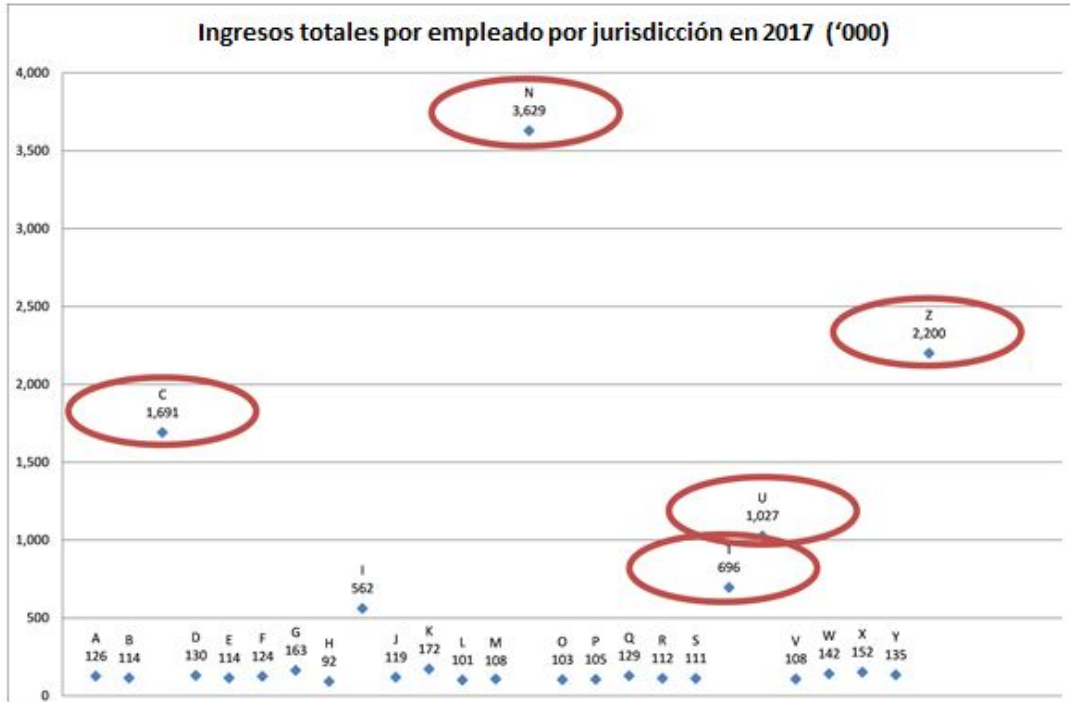
Nombre del Grupo Multinacional: EMN SA										
Ejercicio fiscal correspondiente: Comparación entre 31 12 2016 y 31 12 2017										
Moneda utilizada: EUR										
Jurisdicción fiscal	Ingresos			Beneficios / (pérdidas) antes del impuesto sobre sociedades	Impuesto sobre sociedades pagado (criterio de caja)	Impuesto sobre sociedades devengado – Año en curso	Capital declarado	Resultados no distribuidos	Número de trabajadores Entidad no vinculada	Activos tangibles distintos de tesorería e instrumentos equivalentes a tesorería Entidad vinculada
	Entidad no vinculada	Entidad vinculada	Total							
A	1%	1%	1%	2%	-2%	5%	0%	11%	9%	6%
B	1%	-11%	1%	0%	5%	4%	0%	9%	8%	4%
C	8%	-1%	1%	4%	15%	8%	0%	9%	7%	3%
D	1%	1%	1%	-4%	2%	2%	0%	10%	7%	8%
E	-5%	16%	-3%	-9%	0%	0%	0%	9%	7%	-9%
F	2%	-1%	1%	13%	5%	10%	0%	10%	8%	10%
G	1%	7%	1%	16%	20%	8%	0%	1%	5%	6%
H	Entidad recién adquirida o incorporada, por lo que no es posible una comparación relativa									
I	-7%	337%	313%	44%	-2%	0%	0%	10%	25%	7%
J	3%	-15%	1%	-7%	10%	2%	0%	10%	9%	7%
K	2%	83%	44%	106%	58%	52%	88%	22%	9%	6%
L	9%	-5%	9%	20%	30%	21%	0%	10%	6%	5%
M	10%	10%	10%	19%	12%	16%	0%	6%	7%	3%
N	24%	14%	15%	21%	0%	0%	0%	17%	8%	6%
O	8%	8%	8%	12%	3%	7%	0%	9%	7%	7%
P	22%	-15%	21%	54%	30%	34%	0%	12%	6%	38%
Q	10%	-23%	-10%	-17%	-15%	-16%	-12%	3%	7%	8%
R	21%	-5%	21%	2%	43%	7%	0%	14%	6%	15%
S	24%	10%	15%	3%	11%	11%	0%	10%	6%	7%
T	-10%	48%	39%	181%	13%	6%	0%	10%	-7%	5%
U	11%	24%	23%	29%	4%	3%	0%	9%	17%	10%
V	20%	15%	16%	6%	-3%	-6%	0%	10%	8%	10%
W	14%	-7%	13%	9%	-1%	4%	0%	10%	8%	7%
X	13%	12%	13%	3%	17%	-13%	0%	10%	15%	8%
Y	64%	4%	55%	5%	51%	14%	0%	11%	7%	25%
Z	-17%	10%	9%	15%	-30%	22%	0%	11%	0%	6%

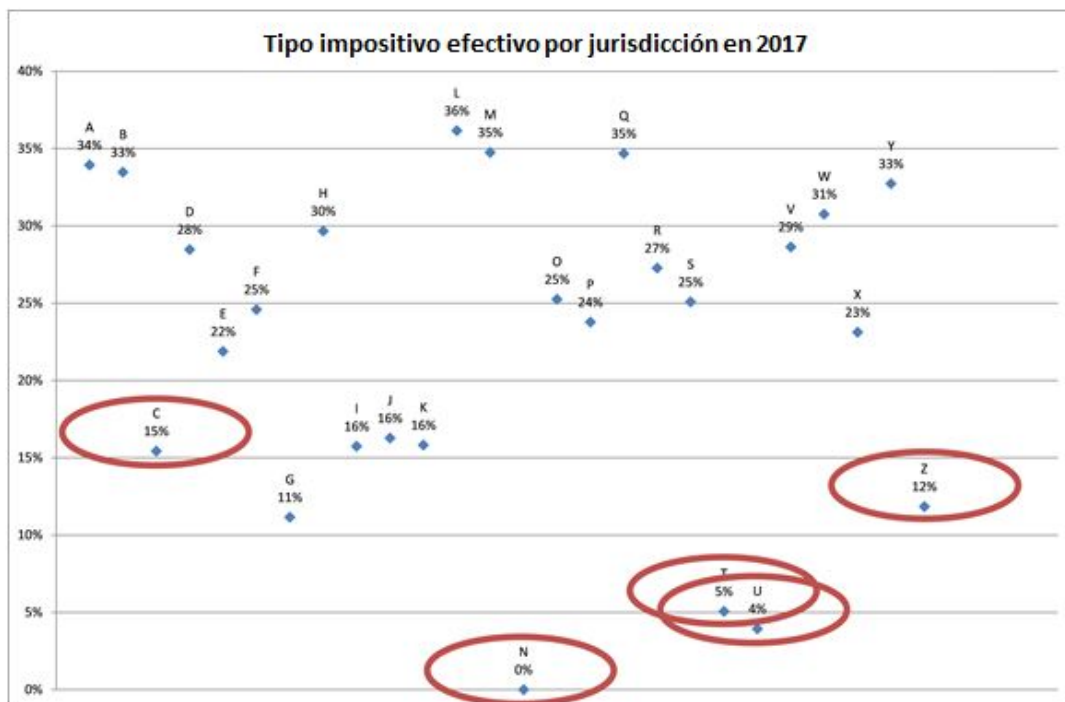
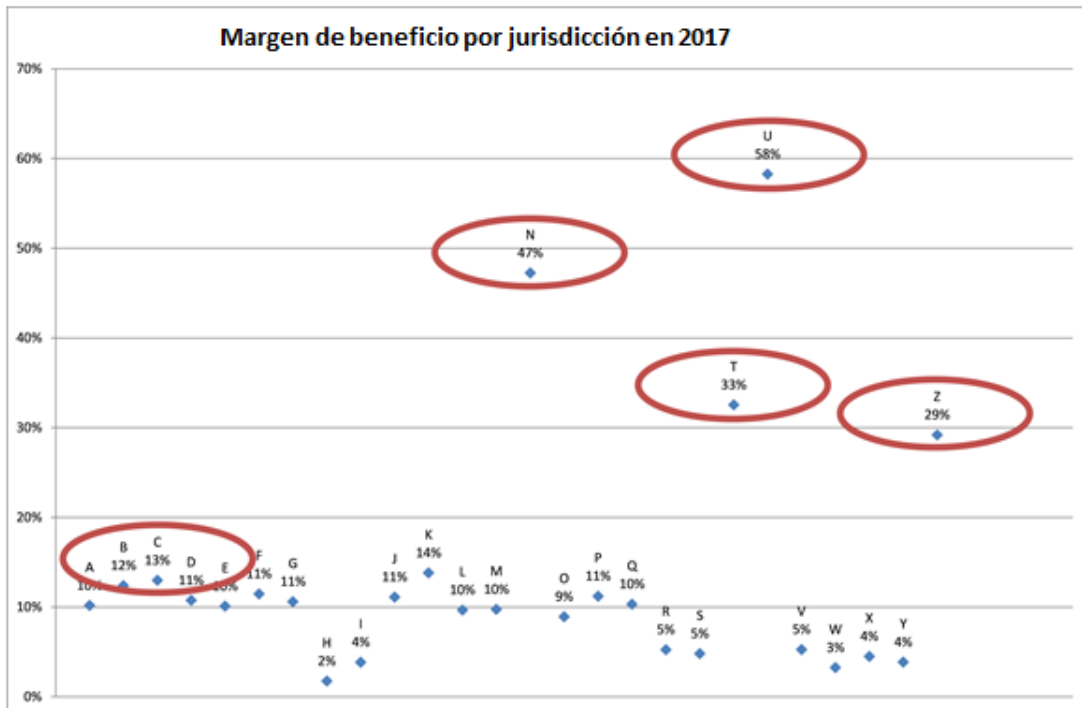
Cambios en las proporciones clave por jurisdicción fiscal (nominal)

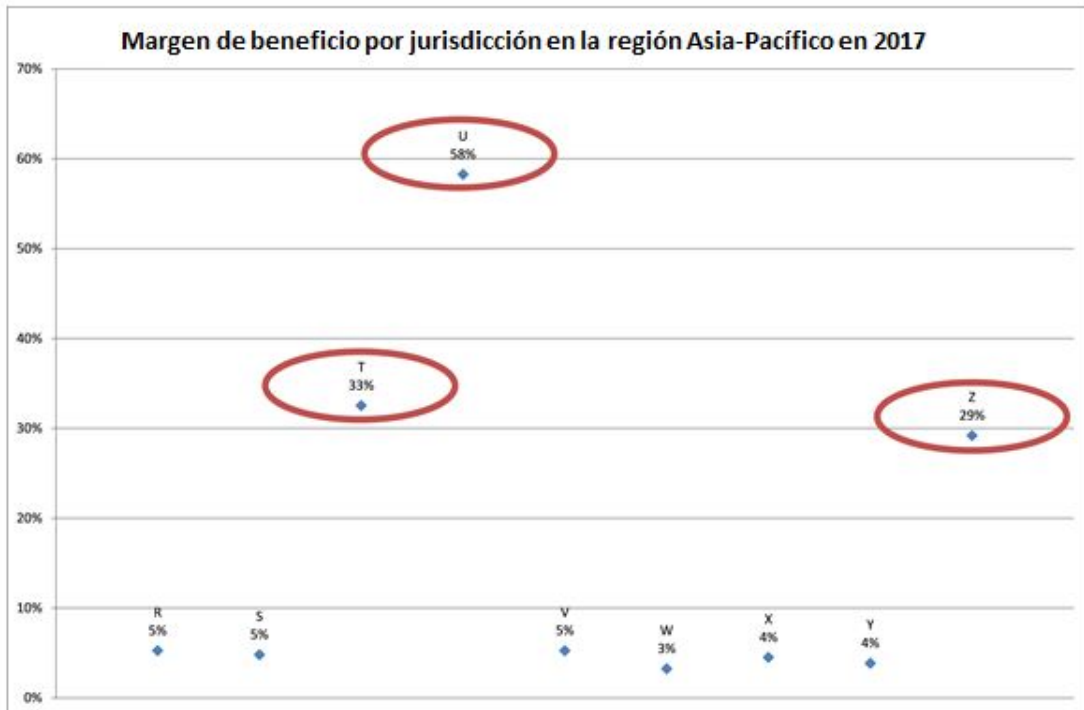
Nombre del Grupo Multinacional: EMN SA										
Ejercicio fiscal correspondiente: Comparación entre 31 12 2016 y 31 12 2017										
Moneda utilizada: EUR										
Jurisdicción fiscal	Proporción de ingresos de entidades no vinculadas	Proporción de ingresos de entidades vinculadas	Ingresos generados por trabajador	Beneficio antes de impuestos generado por trabajador	Ingresos generados por euro de activos tangibles	Beneficio antes de impuestos generado por euro de activos tangibles	Rendimiento sobre el capital antes de impuestos	Rendimiento sobre el capital después de impuestos	Margen de beneficio	Tipo impositivo efectivo
	<i>Ingresos de entidades no vinculadas / Ingresos totales</i>	<i>Ingresos de entidades vinculadas / Ingresos totales</i>	<i>Ingresos totales / Número de trabajadores '000</i>	<i>Beneficio antes de impuestos / Número de trabajadores '000</i>	<i>Ingresos totales / Activos tangibles '000</i>	<i>Beneficio antes de impuestos / Activos tangibles '000</i>	<i>Beneficio antes de impuestos / (capital declarado + ganancias retenidas)</i>	<i>(Beneficio antes de impuestos – impuesto sobre sociedades acumulado) / (capital declarado + ganancias acumuladas)</i>	<i>Beneficio antes de impuestos / ingresos totales</i>	<i>Impuesto sobre la renta devengado / Beneficio antes de impuestos</i>
A	0,06%	-0,06%	-8,95	-0,77	-0,06	0,00	-1,38%	-1,13%	0,10%	0,94%
B	0,19%	-0,19%	-7,91	-1,12	-0,16	-0,03	-1,32%	-1,11%	-0,11%	1,14%
C	1,54%	-1,54%	-103,50	-6,61	-0,38	0,05	-0,50%	-0,53%	0,38%	0,52%
D	0,04%	-0,04%	-7,38	-1,66	-0,07	-0,01	-3,70%	-3,19%	-0,63%	1,70%
E	-1,43%	1,43%	-12,00	-2,00	0,38	0,00	-2,83%	-2,15%	-0,63%	-0,31%
F	0,69%	-0,69%	-9,14	0,60	-0,10	0,00	0,96%	0,88%	1,23%	-0,69%
G	-0,50%	0,50%	-6,61	1,58	-0,28	0,06	2,50%	2,37%	1,34%	-0,89%
H	3,03%	96,97%	92,00	1,61	0,58	0,01	11,11%	7,81%	1,75%	29,67%
I	-5,47%	5,47%	391,48	2,85	5,36	0,07	2,69%	2,81%	-7,18%	-6,93%
J	1,63%	-1,63%	-9,01	-2,23	-0,28	-0,08	-2,13%	-2,00%	-0,97%	1,41%
K	-13,94%	13,94%	41,86	11,16	0,34	0,09	10,85%	10,17%	4,14%	-5,58%
L	0,31%	-0,31%	3,01	1,14	0,21	0,08	3,16%	1,90%	0,87%	0,51%
M	0,09%	-0,09%	2,95	1,05	0,08	0,02	3,58%	2,57%	0,73%	-0,94%
N	1,07%	-1,07%	219,42	176,79	6,81	4,93	35,33%	35,33%	2,14%	0,00%
O	0,07%	-0,07%	1,55	0,39	0,10	0,03	1,41%	1,26%	0,25%	-0,96%
P	0,38%	-0,38%	12,81	3,67	-0,86	0,07	9,72%	8,16%	2,42%	-3,55%
Q	8,61%	-8,61%	-25,24	-3,78	-0,17	-0,03	-4,53%	-2,97%	-0,76%	0,05%
R	0,19%	-0,19%	13,67	-0,23	0,45	-0,06	-0,42%	-0,56%	-0,96%	1,24%
S	2,70%	-2,70%	8,30	-0,19	0,85	-0,03	-0,21%	-0,52%	-0,57%	1,76%
T	-5,39%	5,39%	228,65	151,26	3,78	3,12	64,62%	64,52%	16,46%	-8,43%
U	-0,55%	0,55%	53,95	56,76	0,94	0,76	56,04%	56,02%	2,60%	-0,98%
V	0,97%	-0,97%	7,65	-0,09	0,07	0,00	0,62%	1,28%	-0,49%	-3,65%
W	1,05%	-1,05%	5,56	0,01	0,84	0,01	0,28%	0,49%	-0,12%	-1,27%
X	0,18%	-0,18%	-2,52	-0,75	0,44	-0,02	-0,20%	0,78%	-0,41%	-4,20%
Y	5,22%	-5,22%	41,73	-0,06	2,03	-0,07	0,30%	-0,21%	-1,80%	2,40%
Z	-0,74%	0,74%	190,38	81,94	0,29	0,22	7,23%	5,23%	1,31%	0,69%

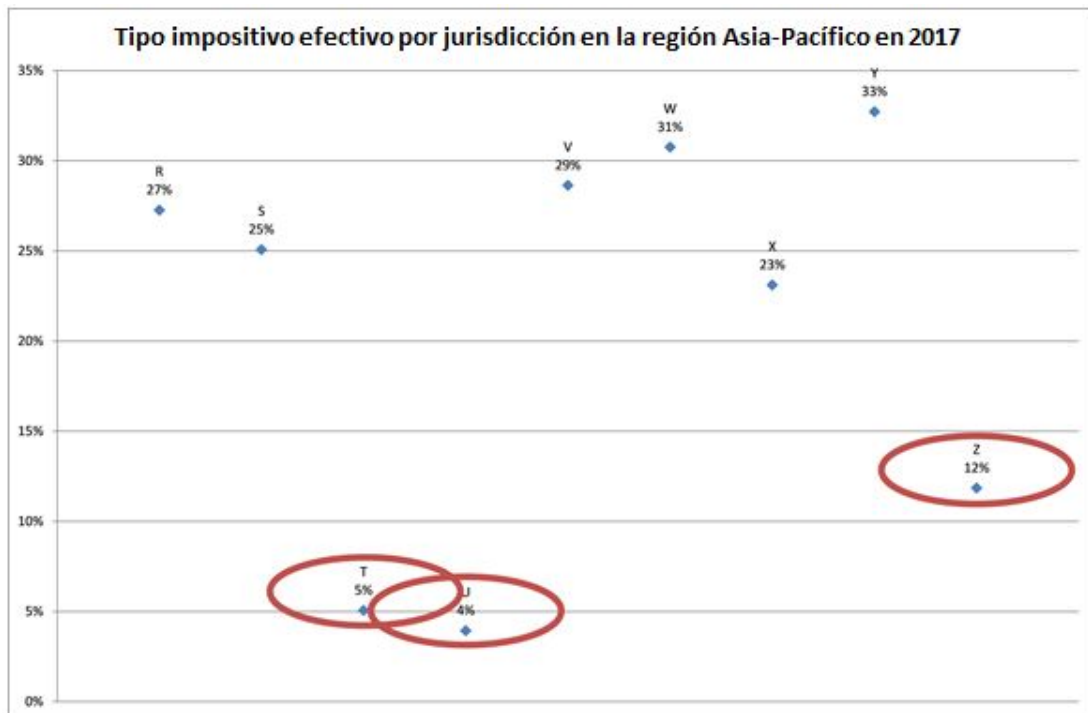
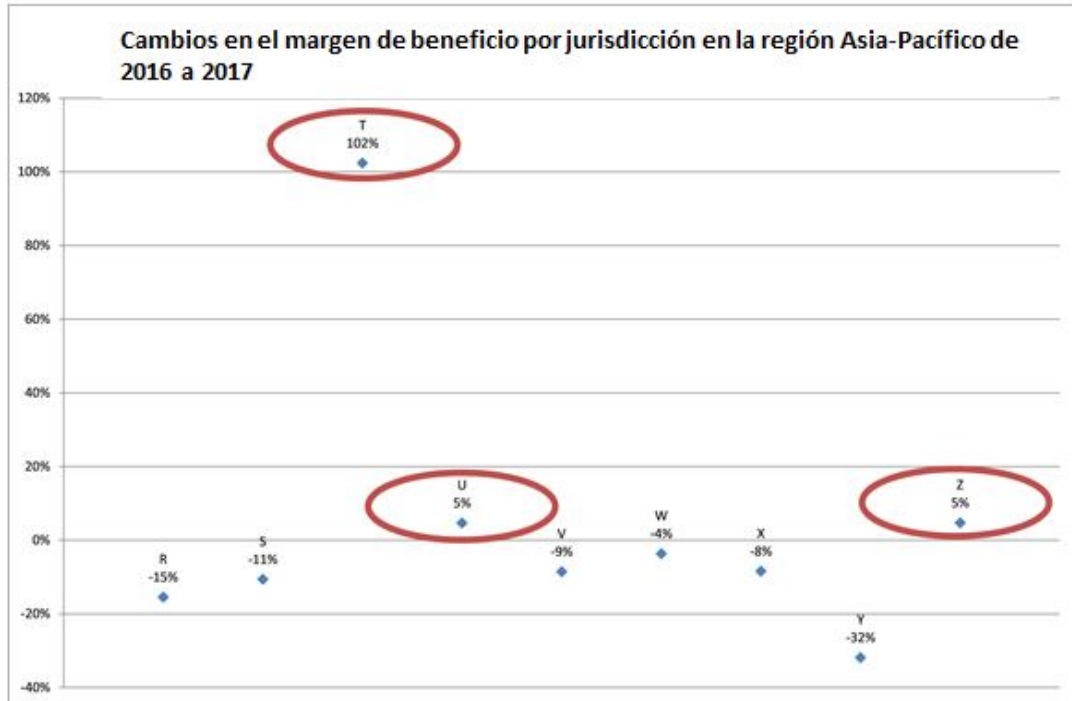
Cambios en las proporciones clave por jurisdicción fiscal (relativos)

Nombre del grupo multinacional: EMN SA										
Ejercicio fiscal correspondiente: Comparación entre 31 12 2016 y 31 12 2017										
Moneda utilizada: EUR										
Jurisdicción fiscal	Proporción de ingresos de entidades no vinculadas	Proporción de ingresos de entidades vinculadas	Ingresos generados por trabajador	Beneficio antes de impuestos generado por trabajador	Ingresos generados por euro de activos tangibles	Beneficio antes de impuestos generado por euro de activos tangibles	Rendimiento sobre el capital antes de impuestos	Rendimiento sobre el capital después de impuestos	Margen de beneficio	Tipo impositivo o efectivo
	<i>Ingresos de entidades no vinculadas / Ingresos totales</i>	<i>Ingresos de entidades vinculadas / Ingresos totales</i>	<i>Ingresos totales / Número de trabajadores '000</i>	<i>Beneficio antes de impuestos / Número de trabajadores '000</i>	<i>Ingresos totales / Activos tangibles '000</i>	<i>Beneficio antes de impuestos / Activos tangibles '000</i>	<i>Beneficio antes de impuestos / (capital declarado + ganancias retenidas)</i>	<i>(Beneficio antes de impuestos - impuesto sobre sociedades acumulado) / (capital declarado + ganancias acumuladas)</i>	<i>Beneficio antes de impuestos / ingresos totales</i>	<i>Impuesto sobre la renta devengado / Beneficio antes de impuestos</i>
A	0%	0%	-7%	-6%	-5%	-4%	-6%	-7%	1%	3%
B	0%	-12%	-6%	-7%	-3%	-4%	-7%	-8%	-1%	4%
C	7%	-2%	-6%	-3%	-2%	1%	-2%	-3%	3%	3%
D	0%	0%	-5%	-11%	-6%	-12%	-12%	-14%	-6%	6%
E	-2%	20%	-10%	-15%	6%	0%	-15%	-14%	-6%	0%
F	1%	-2%	-7%	4%	-8%	3%	4%	5%	12%	-3%
G	-1%	5%	-4%	10%	-4%	9%	15%	16%	15%	-7%
H	Entidad recién adquirida o incorporada, por lo que no es posible una comparación relativa									
I	-78%	6%	230%	15%	284%	34%	34%	46%	-65%	-31%
J	2%	-16%	-7%	-14%	-5%	-13%	-14%	-15%	-8%	9%
K	-29%	27%	32%	89%	36%	94%	58%	69%	43%	-26%
L	0%	-13%	3%	13%	3%	14%	14%	13%	10%	1%
M	0%	0%	3%	11%	7%	16%	14%	16%	8%	-3%
N	7%	-1%	6%	11%	9%	14%	9%	9%	5%	0%
O	0%	-1%	2%	5%	1%	4%	7%	8%	3%	-4%
P	0%	-30%	14%	45%	-12%	12%	46%	53%	27%	-13%
Q	22%	-14%	-16%	-22%	-17%	-23%	-14%	-14%	-7%	0%
R	0%	-21%	14%	-4%	5%	-11%	-2%	-4%	-15%	5%
S	7%	-4%	8%	-3%	7%	-4%	-1%	-3%	-11%	8%
T	-35%	6%	49%	201%	33%	169%	172%	198%	102%	-62%
U	-9%	1%	6%	10%	12%	17%	25%	27%	5%	-20%
V	3%	-1%	8%	-2%	5%	-4%	3%	8%	-9%	-11%
W	1%	-17%	4%	0%	5%	1%	1%	3%	-4%	-4%
X	0%	-1%	-2%	-10%	4%	-4%	-1%	5%	-8%	-15%
Y	6%	-33%	45%	-1%	24%	-16%	2%	-2%	-32%	8%
Z	-24%	1%	9%	15%	3%	8%	4%	4%	5%	6%









BEPS Acción 13

Informes país por país

MANUAL SOBRE EL USO EFECTIVO PARA LA EVALUACIÓN DEL RIESGO FISCAL

La Acción 13 es una de las cuatro normas mínimas del proyecto de la OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS) en la cual más de 100 países se han comprometido, cubriendo las jurisdicciones de residencia fiscal de prácticamente todos los grandes grupos multinacionales. Gracias a una implementación eficaz y conforme a las condiciones establecidas por el informe de BEPS sobre la acción 13 a propósito de la presentación de informes país por país, las autoridades fiscales podrán acceder a las informaciones relativas a la asignación global de los ingresos e impuestos del grupo, y tendrán atributos para llevar a cabo una evaluación general de los riesgos asociados a los precios de transferencia y otros riesgos de erosión de la base imponible y transferencia de beneficios.

El manual Informes país por país: Manual de evaluación efectiva del riesgo fiscal ayuda a las jurisdicciones a incorporar los informes país por país al marco de evaluación de riesgos de una autoridad fiscal e incluye:

- una descripción del rol de la evaluación del riesgo fiscal en la administración tributaria, las características esenciales de un sistema eficaz de evaluación de riesgos, y ejemplos de los enfoques utilizados en varios países;
- un resumen de la información contenida en los informes país por país, y las ventajas que estos informes tienen sobre los datos de otras fuentes;
- la consideración de las formas en que los informes país por país se pueden incorporar al marco de evaluación de riesgos de una autoridad fiscal, teniendo en cuenta las diferencias en la manera en que se realiza la evaluación del riesgo en diferentes países, y una descripción de algunos de los principales indicadores de posible riesgo fiscal que se pueden identificar utilizando los informes país por país;
- una descripción de algunos de los desafíos que puede afrontar una autoridad fiscal al utilizar los informes país por país para la evaluación del riesgo fiscal y cómo se pueden abordar algunos de ellos;
- una reseña de algunas de las otras fuentes de datos que puede utilizar una autoridad fiscal junto con los informes país por país; y
- una descripción general de cómo deben utilizarse los resultados de una evaluación del riesgo fiscal usando informes país por país y los próximos pasos que se pueden seguir.