

The Country-by-Country reporting obligation of multinational groups in favor of Tax Administrations

Rebeca J. Ibáñez García

Universidad Pública de Navarra

Agradecimientos – U. Santiago de Chile – MINECO (Proyectos I+D)

CONTENIDO

- INTRODUCCIÓN
- ESTÁNDAR NORMATIVO Y NORMATIVA VIGENTE
- FINALIDAD
- APLICACIÓN Y ANÁLISIS DE RIESGOS FISCALES
- GARANTÍAS DE LOS PARTICULARES

Introducción a CBC

- QUÉ ES
- CÓMO NACE
- POR QUÉ

Estándar normativo CBC OCDE

- Obligación (documental) CBC
- Intercambio automático de CBC
- (Infracciones y sanciones → normativa interna)

PAPEL DEL CAPÍTULO V TPG 2017

*“The model legislation contained in the Country-by-Country Reporting Implementation Package takes into account neither the constitutional law and legal system, nor the structure and wording of the tax legislation of any particular jurisdiction. Jurisdictions will be able to **adapt** this model legislation to their own legal systems, where changes to current legislation are required.”*

Obligación CBC en los ordenamientos jurídicos

- CBC en España
 - Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (2015) → artículos 13.1 (elemento subjetivo) y 14 (contenido informativo)
 - Directiva(UE) 881/2016 o DAC4
 - MCAA CBC y CAA (en negociación con EEUU)
- CBC en otras jurisdicciones

Finalidad de la normativa CBC

- Inmediato
 - Identificar riesgos derivados de la política de precios de transferencia del grupo
 - Identificar riesgos derivados de otras políticas fiscales
 - Si procede: análisis económico y estadístico
- Mediato
 - Correcta aplicación del IS frente a conductas elusivas para mejorar la recaudación de la Administración tributaria
 - Optimización de recursos en manos de la Administración tributaria (personales y materiales)
- Efecto: traslado de costes (de cumplimiento) a los contribuyentes afectados

Aplicación: elemento subjetivo

- **Ámbito de aplicación subjetiva:**
 - Perímetro de vinculación del grupo → ¿diferencias entre jurisdicciones?
 - Entidades constitutivas
 - Sociedades
 - EP - ¿concepto? (IRNR; CDI del Estado de residencia de casa central; normativa UE;...)
 - Otro tipo de entidades: *partnerships*, vehículos de inversión, determinados tipos de *trust* (ej. *grantor trusts* de titularidad parcial de entidades vinculadas)
- **Límite material:** 750 millones de euros (o equivalente) como importe neto de la cifra de negocios consolidada durante el ejercicio previo al que se refiere la información

Aplicación: elementos de información

- Elementos de información
 - T1, Formato agregado
 - T2, Enumeración
 - T3, Información adicional: aclaraciones pertinentes sobre el contenido anterior (ej. fuentes de información, etc.)
- Fuentes de información → flexibilidad
 - Estados financieros consolidados
 - Estados financieros individuales – incl. cuentas EP (habitualmente exigidas por las distintas jurisdicciones)
 - Información financiera elaborada a efectos internos (ej. sociedades u otras entidades situadas en paraísos fiscales y sin obligaciones documentales)

ANÁLISIS DE RIESGOS FISCALES

- ELEMENTOS DE CONTEXTUALIZACIÓN DEL RIESGO
- ELEMENTOS DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y FISCAL

ANÁLISIS DE RIESGOS FISCALES

- CBC utilizado aisladamente para identificar riesgos: RATIOS FINANCIERAS
- CBC utilizado junto con otra información relevante para identificar y analizar riesgos (MASTER FILE y LOCAL FILES; otros)
- NO: FORMULARY APPORTIONMENT

Garantías de los particulares

- Perspectiva interna
- Perspectiva UE
- Perspectiva convencional

Garantías de los particulares

- Normativa interna:
 - Garantías formales
 - Garantías materiales
 - Limitación de uso de la información CBC (exclusión de ajustes y F.A.) –certeza jurídica
 - Proporcionalidad como principio constitucional (ref. a CEDH)
 - Adecuación, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto
 - Confidencialidad
 - *CONSEIL CONSTITUTIONNEL 2016*
 - Protección frente a revelaciones a terceros
 - INCUMPLIMIENTO DEL RECEPTOR → IMPOSIBILIDAD DE DENEGAR EL AEOI (NO OPERA RECIPROCIDAD)
 - Discriminación → grupos nacionales v grupos multinacionales; límite de 750M € → no lo considero problemático

- *Décision n°2016-741 DC du 8 décembre 2016 del Conseil Constitutionnel*

Toutefois, l'obligation faite à certaines sociétés de rendre publics des indicateurs économiques et fiscaux correspondant à leur activité pays par pays, est de nature à permettre à l'ensemble des opérateurs qui interviennent sur les marchés où s'exercent ces activités, et en particulier à leurs concurrents, d'identifier des éléments essentiels de leur stratégie industrielle et commerciale. Une telle obligation porte dès lors à la liberté d'entreprendre une atteinte manifestement disproportionnée au regard de l'objectif poursuivi. Par conséquent, sans qu'il soit besoin d'examiner l'autre grief, le paragraphe I de l'article 137 de la loi déférée est contraire à la Constitution. Il en va de même du reste de cet article, qui en est inséparable

Garantías de los particulares

- Normativa UE → 2 análisis:
 - Compatibilidad de CBC español con el Derecho UE
 - Garantías de los contribuyentes – contexto AEOI CBC
 - Derecho primario: Carta de Derechos Fundamentales
 - Derecho derivado:
 - limitación de uso – ART.16,6 DAC1 (DAC4)
 - no revelación a terceros – ART.16,1 DAC1

Garantías de los particulares

- MCAA
 - Limitaciones de uso (al país receptor)
 - Revelación a terceros
- CAA
 - Limitaciones de uso (al país receptor)
 - Revelación a terceros

**DEPENDE DE LA NORMATIVA INTERNA DEL
RECEPTOR**