

# Spanish Tax Alert

---

## La información y documentación sobre entidades y operaciones vinculadas en el nuevo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades

**Pilar Álvarez Barbeito**

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña  
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo*

---

### 1. Introducción

En el BOE de 11 de julio del 2015 se ha publicado el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, norma en virtud de la cual se desarrolla la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades.

Pues bien, tal y como se desprende de la propia exposición de motivos de la norma, la principal novedad de este reglamento, recogida en el capítulo V de su título I, incorpora modificaciones sustanciales en relación con entidades y operaciones vinculadas, modificaciones necesarias para adaptar la normativa interna a las conclusiones del conocido como Plan «BEPS» (*Base Erosion and Profit Shifting*) y, en concreto, a su acción 13. Precisamente en ese marco la OCDE dio a conocer el pasado 8 de junio del 2015, el *Country-by-Country Reporting Implementation Package* (CbCR), un paquete de medidas para lograr que se proporcione la información necesaria que permita efectuar un adecuado análisis de riesgo de las operaciones vinculadas, extremo con el que aspira a facilitarse la labor de las Administraciones tributarias en su lucha contra la planificación fiscal agresiva de las multinacionales.

Se introduce así la obligación de suministrar «información país por país», documentación que vendrá a sumarse a la que ya debería

tenerse a disposición de las autoridades fiscales hasta ahora, relativa al grupo (*master file*) y al obligado tributario (*local file*), bloques de documentación que también experimentan modificaciones respecto a lo establecido en el reglamento anterior.

### 2. Información país por país

#### 2.1. ¿Dónde se regula?

El nuevo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades dedica su artículo 14 a regular la «información país por país», precepto que debe analizarse conjuntamente con el artículo 13 de la misma norma para delimitar el círculo de sujetos que estarán obligados a facilitar dicha información y que, como veremos, ha sido objeto de alguna modificación con respecto al texto del proyecto publicado el 18 de marzo del 2015, para adaptar su contenido al CbCR.

#### 2.2. ¿A quién resulta exigible la información país por país?

A tenor del mencionado artículo 13, la información país por país será exigible, siempre que el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de las personas o entidades del grupo sea igual o superior a 750 millones de euros en los doce

---

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

meses anteriores al comienzo del ejercicio impositivo, a las siguientes entidades:

- A las entidades residentes en territorio español que tengan la condición de dominantes del grupo y no sean dependientes de otra entidad.
- A las filiales españolas o establecimientos permanentes de grupos multinacionales cuando se produzca cualquiera de estas circunstancias:
  - que hayan sido designadas por su matriz no residente para elaborar la información (*novedad introducida siguiendo el CbCR*);
  - que no exista obligación de información análoga en el país o territorio de residencia fiscal de la matriz no residente;
  - que no exista acuerdo de intercambio automático de información país por país, con el país o territorio de residencia de la entidad no residente;
  - que aun existiendo dicho acuerdo, se haya incumplido sistemáticamente y la Administración tributaria española haya comunicado tal incumplimiento a las filiales o establecimientos permanentes residentes en España antes del término del periodo impositivo al que se refiera dicha información (*novedad introducida siguiendo el CbCR*).

### 2.3. *¿En qué plazo y de qué forma debe presentarse la información país por país?*

Sin perjuicio de que el deber de comunicar a la Administración tributaria la identificación del país o territorio de residencia de la entidad obligada a elaborar la información país por país haya de cumplirse antes de que concluya el ejercicio al que se refiera la información, ésta debe presentarse —en el modelo aprobado al efecto por orden ministerial— antes de que transcurran doce meses desde el final del periodo impositivo al que concierna la información.

Ha de destacarse que, aunque el nuevo reglamento entró en vigor el día 12 de julio del 2015 y es de aplicación a los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero del 2015, su artículo 14, en el que se regula la información país por país, será de aplicación a los periodos impositivos que den comienzo a partir del 1 de enero del 2016.

### 2.4. *¿Cuál es el contenido de la información país por país?*

Según lo dispuesto por el artículo 14 del reglamento, que no ha experimentado variaciones con respecto al texto del proyecto, la información país por país deberá contener, respecto del periodo impositivo de la dominante, de forma agregada y por cada país o jurisdicción, los datos relativos a los siguientes extremos: ingresos brutos del grupo, distinguiendo entre los obtenidos con entidades vinculadas o con terceros; resultados antes del impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al él; impuestos sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga satisfechos, incluidas las retenciones soportadas; impuestos sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga a aquél devengados, incluidas las retenciones; importe de la cifra de capital y otros fondos propios existentes en la fecha de conclusión del periodo impositivo; plantilla media; activos materiales e inversiones inmobiliarias distintos de tesorería y derechos de crédito; lista de las entidades residentes, incluidos los establecimientos permanentes y las actividades principales realizadas por cada una de ellas; otra información que se considere relevante y una explicación, en su caso, de los datos incluidos en la información.

Toda esa información, respecto de cuya confidencialidad no se prevé referencia alguna, pero en la que sí hace hincapié el CbCR, deberá presentarse en euros, extremo que constituye una *novedad* respecto del texto del proyecto en el que se decía que la información debería presentarse en la moneda local de la jurisdicción correspondiente. De todos modos, no se hace referencia alguna al tipo de cambio que se debe aplicar.

### 3. Documentación del grupo al que pertenece el obligado tributario (*master file*)

El nuevo reglamento introduce también, como se ha adelantado, modificaciones en relación con la documentación del grupo al que pertenece el contribuyente, documentación que deberá estar a disposición de la Administración salvo en lo que respecta a los grupos cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros, ya que éstos estarán excluidos del ámbito de aplicación del artículo 15 del reglamento, el cual se refiere precisamente a la documentación específica del grupo al que pertenezca el contribuyente.

A partir de dicha cantidad, los grupos deberán incluir la documentación relativa a la estructura y organización del grupo, a sus actividades, a los activos intangibles del grupo, a la actividad financiera, y a la situación financiera y fiscal del grupo.

De los anteriores extremos, destacaremos sobre todo aquellos que suponen alguna novedad respecto de la regulación anterior, advirtiendo también de los cambios que se han podido producir en el tenor literal de dicho precepto respecto del que se incluía en el Proyecto del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades:

- En relación con la *información relativa a las actividades del grupo*, debe incluirse, además de otros aspectos, la descripción de los principales mercados geográficos en los que opera, sus principales fuentes de beneficios y la cadena de suministro de los bienes y servicios que representen al menos el 10 % del importe de la cifra de negocios del grupo correspondiente al periodo impositivo.

Por otra parte, y en relación con la necesidad de incluir una descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia que incluya el método o métodos de fijación de los precios adoptados por el grupo, se elimina el inciso que incorporaba el proyecto en el que se hacía referencia a la necesidad de que dichos métodos debían justificarse por su adecuación al principio de libre competencia.

- Respecto de la *información relativa a los activos intangibles del grupo*, deberá incluirse la descripción general de la estrategia

global del grupo en relación con el desarrollo, la propiedad y la explotación de los intangibles, incluida la localización de las principales instalaciones en las que se realicen actividades de I+D, así como su dirección.

Asimismo, deberá incorporarse una relación de los intangibles del grupo *que sean relevantes a efectos de precios de transferencia*, referencia esta última incorporada en el texto definitivo del reglamento; el importe de las contraprestaciones correspondientes a las operaciones vinculadas del grupo derivadas de la utilización de intangibles; la relación de los acuerdos entre entidades del grupo relativos a intangibles, así como la descripción de cualquier transferencia relevante sobre intangibles llevada a cabo en el periodo impositivo.

- En relación con la *información relativa a la actividad financiera*, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades alude a la descripción general de la forma de financiación del grupo, incluidos los principales acuerdos de financiación suscritos con personas o entidades ajenas al grupo, y a la identificación de las entidades del grupo que realicen las principales funciones de financiación del grupo.
- Por su parte, en el apartado relativo a la *situación financiera y fiscal del grupo* se alude, en primer lugar, a los estados financieros anuales consolidados del grupo, añadiendo al texto definitivo del proyecto un inciso relevante al apuntar que dicha documentación procederá siempre que dichos estados financieros resulten obligatorios para el grupo o se elaboren de forma voluntaria.

Además, es relevante destacar la necesidad de incluir una relación y una breve descripción de los acuerdos previos de valoración vigentes y cualquier otra decisión con alguna autoridad fiscal que afecte a la distribución de los beneficios del grupo entre países, extremo que apunta a la superación de la territorialidad de la información relevante.

Por último señalaremos que la información y la documentación establecidas tanto

en el artículo 15 del reglamento —que acabamos de comentar— como la referida en el artículo 16 —que abordaremos seguidamente— habrán de estar disponibles en los periodos impositivos comenzados a partir del 1 de enero del 2016, aplicándose en el 2015 las obligaciones establecidas en los artículos 18, 19 y 20 del reglamento anterior.

#### 4. Documentación específica del contribuyente (*local file*)

En el artículo 16 del reglamento se regula de forma detallada la documentación que se ha de incluir en este apartado y que deberá estar a disposición de la Administración. A partir de ella se pretende conocer dónde se adoptan las decisiones importantes en relación con la actividad del grupo, la información de las operaciones vinculadas, así como la información económico-financiera del contribuyente.

En ese sentido, las principales novedades se introducen en relación con *la información del contribuyente*, en la que debe constar: «estructura de dirección, organigrama y personas o entidades destinatarias de los informes sobre la evolución de las actividades del contribuyente, indicando los países o territorios en que dichas personas o entidades tienen su residencia fiscal», el tenor literal modificado sobre lo dispuesto en el proyecto, la descripción de las actividades del contribuyente, de su estrategia de negocio y, en su caso, de su participación en operaciones de reestructuración o de cesión o transmisión de activos intangibles en el periodo impositivo y los principales competidores.

Por otra parte, es destacable también en relación con *la información económico-financiera del contribuyente* la referencia a la conciliación entre los datos utilizados para aplicar los métodos de precios de transferencia y los estados financieros anuales (extremo que procederá —apunta el texto definitivo del reglamento— «cuando corresponda y resulte relevante»), así como a los datos financieros de «los comparables» utilizados y la fuente de la que proceden.

El segundo apartado del artículo 16 establece, en línea con lo dispuesto en el artículo 18.4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la posibilidad de utilizar, para determinar el valor de mercado, métodos y técnicas de valoración «generalmente aceptados» que sean diferentes a los reseñados en dicho precepto. A modo de ejemplo, se alude al método de descuento de flujos de efectivo futuro y se establece la obligación de describir detalladamente el método o técnica elegido.

Pese al mayor detalle con el que se regula la documentación específica del contribuyente, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades simplifica su contenido respecto de las personas o entidades vinculadas cuyo importe neto de cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros, en cuyo caso incluirá la descripción de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas; nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que se realice la operación; la identificación del método de valoración utilizado; «comparables obtenidos y el valor o intervalos de valores derivados del método de valoración utilizado».

Por otra parte, respecto de las personas o entidades vinculadas cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 10 millones de euros, la documentación específica se podrá entender cumplimentada mediante el documento normalizado elaborado al efecto por orden ministerial sin que sea necesario aportar información sobre «los comparables mencionados» en el párrafo anterior.

Sin embargo, la norma excluye de forma expresa algunas operaciones a las que no va a resultar de aplicación dicho contenido simplificado. Así, entre otras, se hace referencia a las operaciones de transmisión de negocios, de inmuebles, de determinadas transmisiones de participaciones o valores representativos de la participación en fondos propios y las realizadas con intangibles.