

Plataforma de Colaboración en materia Tributaria

GUÍA PRÁCTICA PARA LA IMPLEMENTACIÓN DE OBLIGACIONES DOCUMENTALES EFICACES EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN PAÍSES EN DESARROLLO

Fondo Monetario Internacional (FMI)

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)

Organización de las Naciones Unidas (ONU)

Grupo Banco Mundial (GBM)

Este documento ha sido elaborado en el marco de la Plataforma de Colaboración en materia Tributaria (PCT), bajo la responsabilidad de las secretarías y el personal de las cuatro organizaciones de la plataforma. La labor de la Secretaría de la PCT cuenta con el generoso apoyo de los Gobiernos de Japón, Luxemburgo, Noruega, los Países Bajos, el Reino Unido y Suiza. Este borrador no representa la opinión oficial de dichas organizaciones, sus países miembros, ni de los donantes de la Secretaría de la PCT.

ÍNDICE

SIGLAS.....	1
RESUMEN	2
PARTE I. INTRODUCCIÓN.....	4
1.1 Introducción: ¿Por qué una guía práctica para la aplicación de las obligaciones documentales en materia de precios de transferencia?.....	4
1.2 Estructura de esta guía práctica	5
1.3 Alcance.....	5
1.4 Contexto y antecedentes de las obligaciones documentales sobre precios de transferencia.....	9
1.5 Objetivos de las obligaciones documentales en materia de precios de transferencia.....	10
1.6 Principios generales	11
Garantizar la coherencia internacional	11
PARTE II. OPCIONES PARA la implementación de DOCUMENTACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA por los países.....	13
2.1 Marco regulatorio.....	13
2.1.1 Consideraciones generales.....	13
2.1.2 Carga de la prueba	15
2.2 Confidencialidad.....	17
2.3 Cuestiones de plazo.....	18
2.4 Cumplimiento: Sanciones e incentivos.....	20
2.5 Acceso a documentación ubicada en otra jurisdicción.....	23
2.6 Simplificación y exenciones	25
PARTE III. ELEMENTOS ESPECÍFICOS DE LA DOCUMENTACIÓN	28
3.1 Introducción.....	28
3.2 Declaraciones de precios de transferencia.....	28
3.2.1 Funciones de las declaraciones de precios de transferencia.....	28
3.2.2 Formato y contenido.....	30
3.2.3 Mecanismo de presentación.....	31
3.2.4 Marco regulatorio	32
3.2.5 Cuestiones de plazo	34
3.2.6 Exigibilidad.....	35
3.2.7 Confidencialidad.....	37

3.2.8 Simplificación y exenciones.....	38
3.3 Estudios sobre precios de transferencia	39
3.3.1 Funciones de los estudios sobre precios de transferencia.....	39
3.3.2 Formato y contenido.....	41
3.3.3 Marco regulatorio	48
3.3.4 Cuestiones de plazo	48
3.3.5 Exigibilidad.....	52
3.3.6 Confidencialidad.....	56
3.3.7 Simplificación y exenciones.....	56
3.4 Informe PP	62
3.4.1 Introducción	62
3.4.2 Mecanismo de presentación.....	74
3.4.3 Formato y contenido.....	76
3.4.4 Marco legislativo y normativo.....	77
3.4.5 Exigibilidad.....	81
3.4.6 Puntos prácticos para la implementación de la presentación de informes PP	82
3.5 Otros mecanismos para recabar información (Cuestionarios sobre precios de transferencia y solicitudes de información <i>ad hoc</i>)	89
3.5.1 Funciones de los cuestionarios sobre precios de transferencia y las solicitudes de información <i>ad hoc</i>	89
3.5.2 Formato y contenido.....	90
3.5.3 Marco regulatorio	90
3.5.4 Cuestiones de plazo	90
3.5.5 Exigibilidad.....	90
3.5.6 Confidencialidad.....	91
PARTE IV. CONCLUSIONES.....	92
Anexo 1	94
Modelo de legislación primaria para la implementación de las obligaciones documentales en materia de precios de transferencia	94
Anexo 2	102
Ejemplos ilustrativos: Normas nacionales en materia de documentación sobre precios de transferencia.....	102
Anexo 3	106
Ejemplos ilustrativos: declaraciones anuales de precios de transferencia.....	106
Formulario de India No. 3ECB.....	108

Anexo 4	110
Contenido del archivo maestro (según se consigna en el anexo I del capítulo V de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia).....	110
Contenido del archivo local (según se consigna en el anexo II del capítulo V de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia)	112
Anexo 5	114
Bélgica: Paquete informativo de precios de transferencia.....	114
Anexo 6	116
Archivo maestro y archivo local: Obligación de presentación de información en países seleccionados	116
Anexo 7	120
Ejemplo – Regímenes de exenciones (estudios sobre precios de transferencia).....	120
Anexo 8	121
Plantilla del informe PP (del anexo III del capítulo V de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia).....	121
3.6 A. Plantilla modelo del informe país por país.....	121
Modelo para el informe PP: instrucciones generales.....	124
Bibliografía.....	129

SIGLAS

AAC	Acuerdo entre autoridades competentes
AEAC	Acuerdo elegible entre autoridades competentes
AIIT	Acuerdo de intercambio de información en materia tributaria
APV	Acuerdo previo sobre valoración
APV PAC	Acuerdo previo sobre valoración en el marco del procedimiento de acuerdo mutuo
BEPS	Erosión de la base imponible y el traslado de beneficios
CDI	Convenio para evitar la doble imposición
ECR	Estándar común de reporte o estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras en materia tributaria
CTS	Sistema de transmisión común
EMN	Empresa multinacional
FMI	Fondo Monetario Internacional
Foro Global	Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales
BM	Grupo Banco Mundial
GTD-G20	Grupo de Trabajo sobre Desarrollo del G20
IdI	intercambio de información
MCT	Modelo de Convenio Tributario para evitar la doble imposición
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
ONU	Organización de las Naciones Unidas
PA	Procedimiento amistoso o procedimiento de acuerdo mutuo
PCGA	Principios de contabilidad generalmente aceptados
PP	País por país o por país
Pyme	Pequeña y mediana empresa
SMR	Sociedad matriz representante
SMU	Sociedad matriz última
UE	Unión Europea

RESUMEN

Las normas sobre precios de transferencia se aplican a los contribuyentes que realizan operaciones con partes asociadas. En la mayoría de los países, esas normas disponen que el beneficio imponible de estos contribuyentes se calcule conforme al principio de plena competencia, es decir, partiendo del supuesto de que el precio y las demás condiciones de las operaciones son los mismos que los que cabría esperar si las operaciones se realizaran entre partes no vinculadas.

Al establecer los precios y demás condiciones para las operaciones entre empresas asociadas y evaluar si tales precios y condiciones son coherentes con el principio de plena competencia, es necesario que empresas y administraciones tributarias lleven a cabo lo que a menudo se denomina un “análisis de precios de transferencia”. Este análisis requiere que tanto contribuyentes como administraciones tributarias identifiquen y conozcan las características clave de una operación entre vinculados, y que analicen las funciones realizadas, los riesgos asumidos y los activos utilizados por esas partes con el fin de determinar y aplicar el método de precios de transferencia más adecuado. La aplicación del método de precios de transferencia se basa normalmente en información procedente de fuentes externas e internas para encontrar una o más operaciones no vinculadas comparables o, en la aplicación de un método de división de utilidades, para determinar el valor de la contribución de las respectivas partes.¹ En algunos casos, este análisis supone realizar un examen complejo de gran cantidad de información. Esta guía práctica se centra en las medidas que las administraciones tributarias utilizan para exigir a los contribuyentes que documenten todas las etapas de su análisis de precios de transferencia. Se hace en ella especial hincapié en los países en desarrollo.

Una documentación consistente sobre precios de transferencia es un requisito previo para la aplicación efectiva de las normas sobre precios de transferencia. La obligación de preparar, conservar o presentar información mejora el cumplimiento y permite a las administraciones tributarias acceder a información imprescindible para hacer cumplir su regulación en materia de precios de transferencia. El acceso a dicha información también permite a las administraciones tributarias centrar sus esfuerzos y desplegar sus limitados recursos en los contribuyentes y operaciones que plantean mayor riesgo de erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Además, debería favorecer una reducción de costos innecesarios de cumplimiento para los contribuyentes cuando estos se derivan de inspecciones con un enfoque u orientación incorrectos. Sin embargo, una documentación exhaustiva puede ser costosa para el contribuyente, y no siempre es tarea fácil encontrar el equilibrio adecuado entre las necesidades de las autoridades tributarias y la de evitar costos de cumplimiento excesivos e innecesarios.

El resultado de la Acción 13 de la iniciativa de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y el G20 sobre erosión de la base imponible y traslado de

¹ El proceso del análisis de comparabilidad se ha descrito en la “Guía práctica para afrontar las dificultades asociadas con la falta de comparables en los análisis de precios de transferencia”, <https://www.oecd.org/tax/guia-practica-comparables-precios-de-los-minerales.pdf>. Véase también la sección 3.5 del Manual Práctico de las Naciones Unidas sobre Precios de Transferencia para Países en Desarrollo 2017.

beneficios (BEPS) fue la definición de un enfoque estandarizado de documentación sobre precios de transferencia para equilibrar la necesidad imperativa del cumplimiento con sus costos asociados. El enfoque consta de tres niveles: un archivo maestro, con información sobre el conjunto del grupo de empresas multinacionales (EMN); un archivo local, con información específica sobre la empresa local, y un informe país por país (PP) en el que se describe la situación financiera y económica general del grupo de EMN. En esta guía práctica se considera que los tres elementos son potencialmente beneficiosos para los países en desarrollo, y se hace hincapié en las cuestiones relativas a la aplicación de cada uno de ellos. Cabe señalar que la presentación de informes PP es uno de los cuatro estándares mínimos de BEPS, y que los miembros del Marco Inclusivo de la OCDE² se han comprometido a aplicarlo y a participar en el proceso de evaluación paritaria del Marco Inclusivo.

En esta guía práctica también se describen enfoques adicionales a la obligación de documentación, entre ellos, la información que se requiere o se debe presentar junto con la declaración de impuestos (como anexos a la declaración en materia de precios de transferencia) y otras medidas (como cuestionarios).

² En respuesta a la convocatoria de los líderes del G20 en noviembre de 2015, los miembros del G20 y la OCDE establecieron un Marco Inclusivo que permite a los países y jurisdicciones interesados en trabajar en un plano de igualdad con ellos en la implementación del paquete BEPS de la OCDE y el G20.

La membresía del Marco Inclusivo se basa en actual Comité de Asuntos Fiscales de OCDE, con el fin de incluir a los países y las jurisdicciones interesados, que participan del paquete integral de BEPS y su implementación sistemática. Participan en el órgano plenario de decisión, así como de todos los grupos técnicos. Desde octubre de 2020, hay más de 135 miembros y 14 organizaciones observadoras. Véase la lista de miembros y observadores del Marco Inclusivo en <https://www.oecd.org/tax/beps/>

PARTE I. INTRODUCCIÓN

1.1 Introducción: ¿Por qué una guía práctica para la aplicación de las obligaciones documentales en materia de precios de transferencia?

En los últimos años han ocupado un lugar destacado en la agenda fiscal regional y mundial la pertinencia de los precios de transferencia para los países en desarrollo, además de los problemas que afrontan las administraciones tributarias de capacidad limitada o inexpertas. La iniciativa de la OCDE/G20 sobre BEPS puso la cuestión en primer plano y sirvió para resaltar su relevancia para los países en desarrollo y los desafíos a los que se enfrentan, los cuales se analizaron específicamente en un informe de dos partes para el Grupo de Trabajo sobre Desarrollo del G20 sobre el impacto de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios en países de ingreso bajo, en julio y agosto de 2014³. A este informe le han seguido guías prácticas desarrolladas por organizaciones internacionales⁴, que tienen por objeto contribuir a que los países en desarrollo implementen esas medidas anti BEPS de mayor relevancia para ellos.

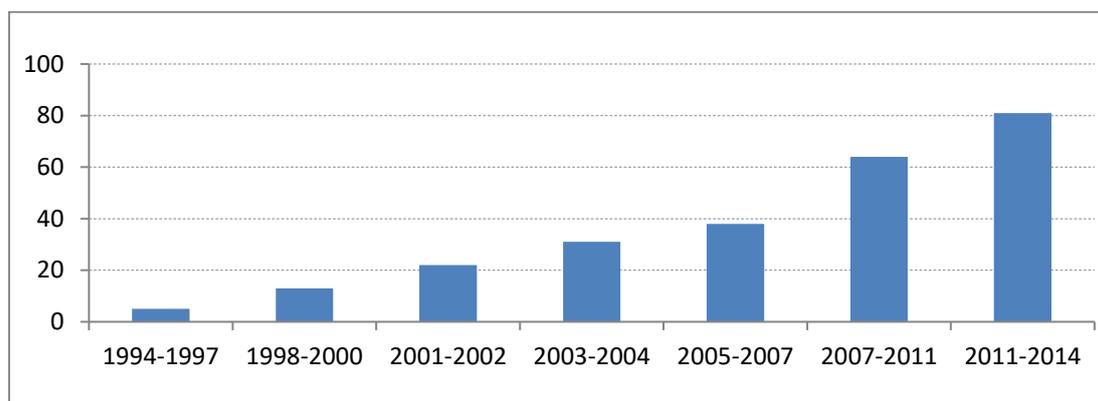
Trabajos de investigación en los que se ha empleado información a nivel de empresas y experiencias de algunos países sugieren que la introducción de obligaciones documentales efectivas es un componente fundamental de las estrategias de gestión del cumplimiento para hacer frente a precios de transferencia indebidos. Desde 1994, el número de países con requisitos de documentación en materia de precios de transferencia se ha multiplicado por más de diez (véase infra el gráfico 1) —lo que se ha relacionado con una reducción de los indicadores observables de traslado de beneficios⁵—, algo que posiblemente guarda relación con actividades de cumplimiento mejor orientadas y con el autocumplimiento inducido por la obligación de tener que examinar las operaciones vinculadas de forma más sistemática.

³ OCDE (2014), Two-part report to G20 Development Working Group on the impact of BEPS in Low Income Countries 2014 (Informe de dos partes al Grupo de Trabajo sobre el Desarrollo del G20 sobre el impacto de la BEPS en los países de ingreso bajo 2014), OECD Publishing, París. [//www.oecd.org/tax/tax-global/report-to-g20-dwg-on-the-impact-of-beps-in-low-income-countries.pdf](http://www.oecd.org/tax/tax-global/report-to-g20-dwg-on-the-impact-of-beps-in-low-income-countries.pdf)

⁴ Fondo Monetario Internacional (FMI), Grupo Banco Mundial (BM), OCDE, Organización de las Naciones Unidas (ONU).

⁵ Cooper, Joel, Randall Fox, Jan Loeprick y Komal Mohindra. 2016. Transfer Pricing and Developing Economies: A Handbook for Policy Makers and Practitioners (Precios de transferencia y economías en desarrollo: Un manual para encargados de la formulación de políticas y profesionales). Directions in Development. Ciudad de Washington, Banco Mundial. doi:10.1596/978-1-4648-0969-9. Licencia: Reconocimiento de Creative Commons CC BY 3.0 IGO p. 7; y Beer y Loeprick (2015). 'Profit Shifting Drivers of Transfer (Mis)Pricing and the Potential of Countermeasures (Factores de traslado de beneficio de los precios (indebidos) de transferencia y la posibilidad de contramedidas)'. International Tax and Public Finance 22 (3): 426-51

Gráfico 1: Cronología de las normas de documentación efectiva sobre precios de transferencia por número de países 1994–2014



Fuente: Banco Mundial (2016), basado en Oosterhoff (2008) y PwC (2014).

1.2 Estructura de esta guía práctica

Esta guía práctica tiene como objetivo brindar un análisis de las opciones normativas y un “libro de fuentes” que ofrezca orientación y ejemplos para asistir a los países con escasa capacidad a implementar regímenes eficientes y eficaces de documentación sobre precios de transferencia. Los puntos clave de estas fuentes se reproducen para facilitar la consulta.

En esta primera parte de la guía práctica, se brinda información sobre los antecedentes, el contexto y los objetivos de los regímenes de documentación sobre precios de transferencia. Luego, en la parte II, se analiza una serie de opciones normativas generales y enfoques legislativos pertinentes a todos los tipos de requisitos de documentación.

La parte III se centra más específicamente en cada tipo de documentación, y en ella se examinan las opciones normativas específicas que son pertinentes para cada una y se proporcionan ejemplos de prácticas nacionales. Este formato inevitablemente supone cierto grado de repetición; no obstante, un lector interesado en implementar algún tipo de requisito de documentación particular puede encontrar toda la información pertinente en una única sección.

En la última parte, se expone una serie de conclusiones.

1.3 Alcance

A los efectos de la presente guía práctica, el término “documentación sobre precios de transferencia” comprende lo siguiente:

1. Documentación a nivel de grupo. Esta categoría la conforman documentos como el archivo maestro y el informe PP descrito en la Acción 13 de la iniciativa de la OCDE/G20 sobre BEPS (en adelante, “Informe de la Acción 13 sobre BEPS”). Nótese que, si bien el grado de estandarización del informe PP es muy elevado, dado su ámbito mundial, en lo que respecta al archivo maestro los países han adoptado una variedad de enfoques sobre su implementación.

2. Documentación a nivel de sociedad. Consta, en general, de uno o varios de los elementos siguientes:

- El archivo local o similar (por ejemplo, un estudio sobre precios de transferencia), en el que se aportan detalles de las operaciones intragrupo de un contribuyente local, y una descripción de los análisis de precios de transferencia que dieron lugar al método seleccionado y elementos comparables.
- Una declaración específica o anexo sobre precios de transferencia, independiente de la declaración del impuesto sobre la renta, cuya presentación periódica puede requerirse por la administración tributaria.
- Un anexo a la declaración de impuestos, es decir, una o más preguntas específicas sobre precios de transferencia contenidas en una declaración de impuestos o en un anexo a ella.
- Cuestionarios emitidos por la autoridad tributaria con regularidad o *ad hoc*.

Cabe señalar que el término “documentación sobre precios de transferencia” no incluye documentos o registros tales como facturas, contratos, comunicaciones, etc., que puedan ser utilizados para apoyar o justificar montos de ingresos imposables o gastos deducibles. Sin embargo, por lo general, las administraciones tributarias exigen a los contribuyentes que conserven este tipo de información y que presenten los documentos especificados durante una inspección. Adicionalmente, la legislación puede estipular los registros que los contribuyentes están obligados a conservar, así como el período durante el cual deben hacerlo. Para fines de integridad y comparación, este tipo de requisito de mantenimiento de registros se analiza brevemente en varias partes de esta guía práctica.

Cuadro 1: Tipo y alcance de la documentación sobre precios de transferencia

Tipo de documentación	Documentación a nivel de grupo o sociedad local	Sociedad que presenta el documento	Requerido por la legislación, y aplicado por medio de sanciones	Estándar mínimo BEPS
Declaraciones o anexos sobre precios de transferencia	Local	Contribuyente local	Sí (cuando corresponda)	No
Archivo local	Local	Contribuyente local	Generalmente sí	No
Archivo maestro	Grupo	Contribuyente local	Generalmente sí	No
Informe PP	Grupo	Depende de las obligaciones de la legislación nacional. El estándar de la Acción 13 requiere generalmente que el informe sea presentado por la sociedad matriz	Sí	Sí

		última, o entidad representante especificada, a la jurisdicción fiscal de dicha sociedad. En circunstancias excepcionales, podrá exigirse su presentación al contribuyente local.		
Cuestionarios	Local	Sociedad local	Generalmente no, pero depende de cómo esté legislado	No
Información, datos y documentos adicionales	Local	Sociedad local	Generalmente sí	No

El cuadro siguiente resume las diferentes prácticas de varios países.

Cuadro 2: Prácticas de los países en materia de obligaciones documentales sobre precios de transferencia

	Archivo local o estudio similar sobre precios de transferencia	Archivo maestro	Informe PP	Declaraciones de precios de transferencia	Preguntas en declaraciones de impuestos	Cuestionarios o solicitudes <i>ad hoc</i>
Argentina						
Australia ^{1/}						
Austria						
Canadá ^{2/}						
Colombia						
España						
Estados Unidos ^{4/}						
Finlandia						
Georgia						
Letonia						
Liberia						
Lituania						
México						
Nigeria						
Países Bajos						
Perú ^{3/}						
República Checa						

República Dominicana						
República Eslovaca						
Turquía						
Uruguay						
Vietnam						

^{1/} La preparación de la documentación sobre precios de transferencia no es obligatoria, pero se recomienda a los contribuyentes que lo hagan (con detalles de elementos comparables y políticas de precios de transferencia) para defender su posición y mitigar cualquier sanción administrativa que pudiera aplicarse en caso de que la autoridad tributaria modifique una tasación. Australia dispone de un anexo sobre operaciones internacionales en el que figuran preguntas sobre precios de transferencia. No se trata exclusivamente de una declaración sobre precios de transferencia, sino de un formulario de divulgación obligatorio que debe presentarse junto con la declaración de impuestos. Durante el transcurso de una inspección se puede requerir la cumplimentación de cuestionarios u otras solicitudes de información ad hoc.

^{2/} Canadá dispone de legislación para algo similar al archivo local, conocida como “documentación contemporánea”, en vigor desde 1999 (véase el Anexo 2). Con respecto al archivo maestro, Canadá puede solicitarlo a un contribuyente canadiense sobre la base de ciertas disposiciones de su legislación.

^{3/} El archivo maestro y el archivo local constituyen declaraciones juradas, que se deben presentar anualmente por vía electrónica.

^{4/} Los requisitos generales de documentación no son jurídicamente obligatorios según la legislación de Estados Unidos, pero como una cuestión práctica, en la mayoría de los casos los contribuyentes los cumplen, ya que el cumplimiento voluntario es un requisito previo para la protección contra sanciones.

Puede observarse que, en lo que respecta a las obligaciones documentales sobre precios de transferencia, no existe un enfoque único, o una combinación de ellos, adoptados universalmente. Además, aparte de la presentación de informes PP (que es un estándar mínimo de la iniciativa sobre BEPS), no existe un formato ni formulario de documentación acordados internacionalmente. Las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia⁶, el Manual práctico de las Naciones Unidas sobre precios de transferencia para países en desarrollo⁷ (Manual de precios de transferencia de la ONU) y el Manual sobre precios de transferencia para encargados de la formulación de políticas y profesionales del Banco Mundial⁸ proporcionan orientación sobre principios generales, como la especificación de los tipos de información que debe contener la documentación, pero no intentan prescribir obligaciones documentales en detalle. En lugar de reproducir esas directrices, esta guía práctica tiene por objeto ayudar a traducir esos principios en regímenes de documentación sobre precios de transferencia que puedan administrarse en la práctica. Véase la [parte III](#).

⁶ Véase OCDE (2017), “Documentation” (Documentación), capítulo V en *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2017*, Ediciones de la OCDE, París, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/directrices-de-la-ocde-aplicables-en-materia-de-precios-de-transferencia-a-empresas-multinacionales-y-administraciones-tributarias-2017_9788480083980-es.

⁷ Véase ONU (2017), “Documentación”, sección C.2 en *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries 2017* (Manual práctico sobre precios de transferencia para países en desarrollo 2017), UN Publishing, Nueva York, <http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/04/Manual-TP-2017.pdf>.

⁸ Cooper, Joel, Randall Fox, Jan Loeprick y Komal Mohindra. 2016

1.4 Contexto y antecedentes de las obligaciones documentales sobre precios de transferencia

En 1995 se incluyeron por primera vez en las Directrices de la OCDE orientaciones sobre la documentación relativa a los precios de transferencia, tras la introducción de obligaciones documentales en los Estados Unidos un año antes. Desde entonces, un número cada vez mayor de países ha adoptado obligaciones documentales (véase *supra* el gráfico 1).

La proliferación de regímenes de documentación de cada país dio lugar a una amplia gama de obligaciones diferentes en todo el mundo, lo que contribuyó a aumentar la carga de cumplimiento para las empresas multinacionales. Como respuesta a esta situación, se han emprendido una serie de iniciativas para coordinar las obligaciones documentales sobre precios de transferencia de los países; por ejemplo, por parte de la Asociación de Administraciones Tributarias del Pacífico⁹ en 2003, de la Unión Europea¹⁰ en 2006 y, por último, como parte del proyecto BEPS de la OCDE/G20 en 2015.

En la Acción 13 del plan de acción BEPS se dispuso el desarrollo de normas relativas a la documentación sobre precios de transferencia para aumentar la transparencia hacia la administración tributaria, teniendo en cuenta al mismo tiempo los costos de cumplimiento para las empresas.¹¹ Resultado de ello fue la elaboración de un enfoque estandarizado en tres niveles que consta de un archivo local, un archivo maestro y, para las grandes empresas multinacionales con un volumen de negocio mundial del grupo igual o superior a los EUR 750 millones, el informe PP, que posteriormente se incorporó a las Directrices de la OCDE. El Manual de precios de transferencia de la ONU adopta un enfoque similar.

Como se ha señalado anteriormente, solo el informe PP es un estándar mínimo BEPS. El Informe de la Acción 13 sobre BEPS reconoce que el contenido específico de la plantilla modelo del informe PP fue un resultado del compromiso que alcanzaron los países participantes y que su aplicación se revisará a más tardar a finales de 2020¹². Los aspectos relacionados con el alcance y el contenido

⁹ La Asociación de Administraciones Tributarias del Pacífico (PATA), integrada por Australia, Canadá, los Estados Unidos y Japón, publicó principios de documentación para ayudar a los contribuyentes a crear un conjunto de documentación que satisfaga las obligaciones de cada uno de los países miembros. Si bien la aplicación de las obligaciones de la PATA era voluntaria para los contribuyentes, el paquete incluía una lista exhaustiva de documentos que era más completa que las obligaciones de cualquiera de los países miembros.

¹⁰ El Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida de las empresas asociadas en la Unión Europea (DPT UE), acordado por el Consejo de la Unión Europea en junio de 2006, consistía en un conjunto de documentos con información común armonizada (archivo maestro) pertinente para todos los miembros del grupo de una EMN establecidos en la UE (que debía facilitarse a todos los Estados miembros pertinentes de la UE), así como documentación armonizada específica de cada país. La aplicación del Código de Conducta era facultativa para los contribuyentes.

¹¹ Véase OCDE (2013), *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, "Acción 13", Ediciones de la OCDE, París, pág. 23, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios_9789264207813-es

¹² OCDE (2015), *Documentación sobre precios de transferencia e informe PP, Acción 13 - Informe final 2015*, Proyecto de la OCDE y del G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Ediciones de la OCDE, París, p.10, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>

del informe PP pueden experimentar modificaciones en el marco de esta revisión¹³. Se prevé que los resultados de la revisión de 2020 se publiquen en 2021.

1.5 Objetivos de las obligaciones documentales en materia de precios de transferencia

Fundamentalmente, la documentación sobre precios de transferencia permite a los contribuyentes demostrar que cumplen (o que intentan cumplir) las normas sobre precios de transferencia.

El Informe de la Acción 13 sobre BEPS identifica tres objetivos principales de las obligaciones documentales en materia de precios de transferencia:

- Velar por que los contribuyentes tengan debidamente en cuenta las obligaciones derivadas de las normas de precios de transferencia al fijar los precios y las condiciones de las operaciones entre empresas asociadas, y a la hora de consignar en sus declaraciones tributarias los rendimientos de dichas operaciones.
- Proporcionar a las administraciones tributarias la información necesaria para efectuar una evaluación fundamentada del riesgo de precios de transferencia y selección de casos para inspección.
- Facilitar a las administraciones tributarias información necesaria para realizar una auditoría sobre precios de transferencia de los obligados tributarios ubicados en su jurisdicción.

Como parte del proceso de cumplimiento de las obligaciones de presentación de informes, también se puede incentivar a los contribuyentes a que centren su atención en sus acuerdos sobre precios de transferencia y en el cumplimiento de las normas sobre precios de transferencia. Mediante la preparación de la documentación sobre precios de transferencia, los contribuyentes pueden estar en mejores condiciones de defender sus políticas de precios de transferencia en caso de inspección por parte de las autoridades tributarias.

En el caso de las administraciones tributarias, las obligaciones documentales contemporáneas sobre precios de transferencia contribuirán a garantizar la integridad de la posición del contribuyente¹⁴.

En resumen, cabe esperar que la exigencia a las empresas de que documenten sus posiciones en materia de precios de transferencia mejore el cumplimiento.

Si bien diversos tipos de documentación pueden servir para distintos tipos de propósitos, generalmente proporcionan diferentes tipos de información, que puede ser especialmente útil para diferentes fines, por ejemplo:

¹³ En febrero de 2020, el Marco Inclusivo lanzó un documento de consulta pública: Revisión de los informes PP. En el documento se requerían comentarios sobre todos los aspectos del Informe de la Acción 13 sobre BEPS, pero, específicamente, en dicho documento se invitaba a pronunciarse sobre una serie de cuestiones relacionadas con el alcance y el contenido de los informes PP. Véase en <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-review-country-by-country-reporting-beps-action-13-march-2020.pdf>

¹⁴ OCDE (2017), *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2017*, párrafo 5.7, Ediciones de la OCDE, París.

- **A efectos de evaluación de riesgos:** Los anexos a la declaración sobre precios de transferencia, los informes PP y los cuestionarios son principalmente pertinentes a efectos de la evaluación de riesgos¹⁵. Estos instrumentos pueden utilizarse para la identificación de los contribuyentes o las operaciones que se van a inspeccionar, o que pueden justificar una investigación adicional. También proporcionan a los inspectores indicaciones preliminares sobre posibles problemas en la inspección.
- **A efectos de inspección:** La información contenida en los archivos locales y maestros es una fuente esencial de información para los inspectores tributarios durante su trabajo. Estos archivos contienen información detallada que las administraciones tributarias necesitan para verificar eficazmente si se está cumpliendo la legislación en materia de precios de transferencia del país, y en particular el principio de plena competencia.
- **Para fomentar el cumplimiento voluntario:** Como se mencionó anteriormente, también cabe esperar que todos los tipos de documentación sobre precios de transferencia que se analizan en esta guía práctica centren la atención de los contribuyentes en sus responsabilidades de cumplimiento y, por lo tanto, inciten a un mayor cumplimiento voluntario.

1.6 Principios generales

Las obligaciones que establezcan los países en materia de preparación y mantenimiento de la documentación sobre precios de transferencia deben cumplir los siguientes objetivos:

- Ser suficientemente claras, para proporcionar cierta seguridad al contribuyente sobre cómo demostrar a la administración tributaria que sus precios de transferencia son coherentes con las reglas de precios de transferencia.
- Proporcionar a la administración tributaria la información necesaria mediante la que realizar evaluaciones de riesgos, planificar y realizar inspecciones y comprobar la validez y confiabilidad de los precios de transferencia establecidos por los contribuyentes¹⁶.
- Ser equilibradas, de modo que las obligaciones de información satisfagan la necesidad de las administraciones tributarias de disponer de datos para poder hacer cumplir las normas sobre precios de transferencia y, al mismo tiempo, evitar la imposición de obligaciones documentales excesivas a los contribuyentes. Es importante que los costos que supone para el contribuyente el cumplimiento de estas obligaciones no sean desproporcionadamente altos en relación con el tamaño y la complejidad de las operaciones vinculadas en cuestión y el impuesto en riesgo. Por esta razón, los países suelen establecer exenciones u obligaciones documentales simplificadas para los contribuyentes u operaciones más pequeños y de menor riesgo.

Garantizar la coherencia internacional

Tanto las Directrices de la OCDE como el manual de la ONU sobre precios de transferencia reconocen las ventajas de unas normas de documentación coherentes para reducir al mínimo las cargas de cumplimiento en materia de precios de transferencia a los contribuyentes. La coherencia internacional y la armonización del contenido y del formato de la documentación requerida, por ejemplo, reducen los costos de cumplimiento de las empresas multinacionales. Esto

¹⁵ Con arreglo al estándar mínimo del Informe de la Acción 13 sobre BEPS, el informe PP solo se puede utilizar para la evaluación de riesgos y para la recogida de datos con fines de análisis estadístico.

¹⁶ La documentación formal sobre precios de transferencia puede ser complementada con solicitudes de información adicional realizadas durante el curso de una inspección.

es particularmente relevante para la documentación a nivel de grupo a la que se ha hecho referencia anteriormente. Un marco normalizado también facilita el intercambio de experiencias y buenas prácticas, además de que podría ayudar a facilitar las negociaciones entre países de acuerdos previos sobre valoración y procedimientos amistosos.

Como se señala en el Manual de precios de transferencia de la ONU, al considerar la aplicación del enfoque de documentación de la Acción 13 sobre BEPS en las economías en desarrollo, es probable casi todos los grupos de empresas multinacionales sean requeridos por al menos una administración tributaria a que preparen un archivo maestro, y que los grupos de empresas multinacionales que superen el umbral de ingresos mundial de EUR 750 millones anuales también tengan que preparar un informe PP. Por consiguiente, si se exige que estos documentos se entreguen en un formato estándar a la administración tributaria local de un país en desarrollo, la carga de cumplimiento que pueda suponer a un grupo de empresas multinacionales no debería ser desproporcionada¹⁷.

¹⁷ ONU (2017), "Implementation of Global Documentation Standards in Developing Countries" (Aplicación de las normas mundiales de documentación en los países en desarrollo), apartado C.2.2.2.2 en *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries 2017* (Manual práctico sobre precios de transferencia para países en desarrollo 2017), UN Publishing, Nueva York.

PARTE II. OPCIONES PARA LA IMPLEMENTACIÓN DE DOCUMENTACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA POR LOS PAÍSES

En esta sección se examinan diversas consideraciones y opciones normativas que resultan pertinentes para la elaboración de un régimen de documentación sobre precios de transferencia. Entre ellos figuran:

1. Marco regulatorio, a través de una combinación de legislación primaria, legislación derivada y directrices.
2. Confidencialidad de la documentación y la información sobre los contribuyentes.
3. Cuestiones de plazo, en cuanto al momento de elaboración de la documentación y de presentación a la administración tributaria.
4. Implementación, incluidas las sanciones y las medidas para facilitar y promover el cumplimiento voluntario.
5. Cómo abordar el acceso a la información ubicada en otra jurisdicción.
6. Simplificación y exenciones.

Cada una de estas cuestiones se analiza con mayor detalle a continuación.

2.1 Marco regulatorio

2.1.1 Consideraciones generales

La elaboración de un régimen de documentación sobre precios de transferencia plantea una serie de cuestiones, que se refieren no solo al tipo y combinación de los requisitos de obligaciones documentales que deben establecerse, sino también al tipo y nivel de instrumentos jurídicos que incorporan tales obligaciones. El equilibrio entre la legislación primaria y derivada varía de un país a otro. Por ejemplo, algunos países incorporan en su legislación primaria especificaciones detalladas sobre el formato y el contenido de la documentación. Otros incluyen únicamente una disposición general en la legislación primaria y especificaciones detalladas en la derivada o en las directrices complementarias.

La elección del enfoque regulador remite a los diferentes niveles legislativos que se aplicarán en la práctica para instituir una obligación legal. Estos son los siguientes:

- Legislación primaria, que consta de estatutos o leyes.
- Legislación derivada, que consta de reglamentos y procedimientos, órdenes ejecutivas y decretos presidenciales, derecho consuetudinario y jurisprudencia, códigos de conducta y políticas.
- Directrices complementarias o documentos normativos, entre ellos procedimientos administrativos tales como notas prácticas emitidas por la administración tributaria o por el Ministerio de Hacienda.

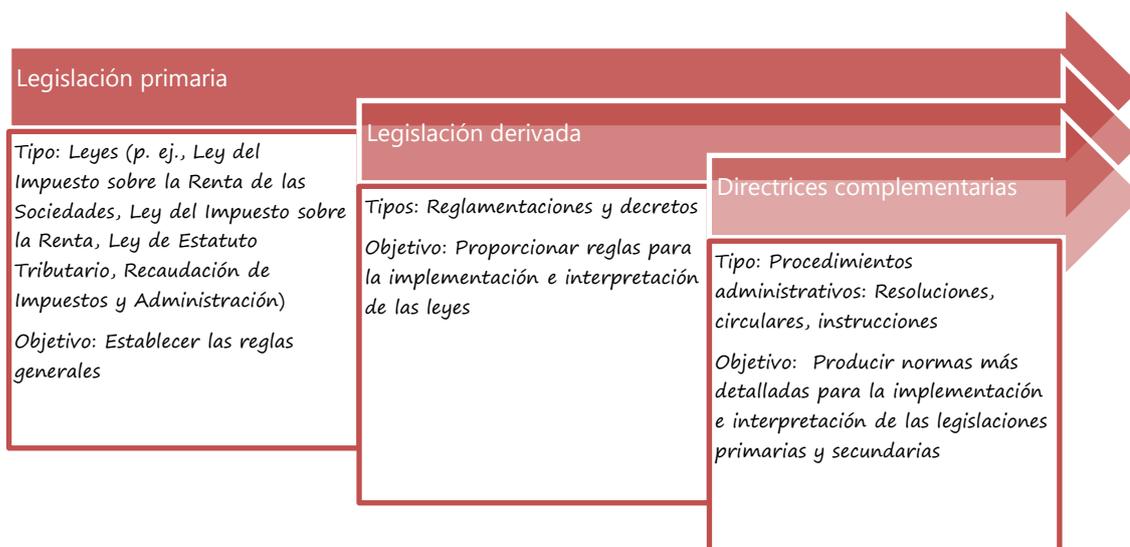
Cada uno de estos elementos encaja o interactúa con el sistema jurídico nacional de diferentes maneras, dependiendo del país.

El punto de partida de todas las formas de documentación sobre precios de transferencia es que estén previstas en la legislación primaria (por ejemplo, código tributario, estatuto tributario o legislación tributaria), que pueden o no ser específicas para los precios de transferencia y que suelen complementarse en reglamentos secundarios.

Además, los países a menudo las complementan con directrices administrativas. Si bien estas directrices no suelen ser vinculantes para los contribuyentes, en la práctica sí se las considera generalmente como tales para la administración tributaria. Esto significa que es preciso asegurarse de que las directrices se ajusten tanto a la legislación primaria como a la derivada, así como a la política del Gobierno.

Los países siguen diferentes enfoques a la hora de redactar la legislación relativa a las obligaciones documentales en materia de precios de transferencia. Algunos países adoptan enunciados breves en sus legislaciones primarias los que se establecen los principios básicos, y subsecuentemente detallan esos principios en la legislación derivada o en directrices complementarias. En tales casos, la legislación primaria suele tener por objeto legislar sobre las obligaciones básicas de los contribuyentes y sobre las competencias de la administración tributaria, y, a partir de ahí, la derivada desarrolla normas más completas y detalladas. Otros países poseen fórmulas amplias en la legislación primaria, y dejan a la legislación derivada únicamente unos pocos aspectos específicos. En todos los casos, la legislación primaria normalmente dispondrá de una cláusula que permita al Gobierno, ministerio o administración tributaria introducir y modificar la legislación derivada pertinente.

Una de las ventajas de establecer principios generales en la legislación primaria y normas específicas más detalladas en a través de la legislación derivada o subrogada es la flexibilidad a la hora de realizar actualizaciones en el futuro. La legislación primaria suele ser menos flexible que la derivada, y el proceso para su modificación requiere más tiempo y distintos niveles de aprobación acordes con las diferentes ramas del Gobierno. Por el contrario, las enmiendas a la legislación derivada suelen aprobarse principalmente a nivel de Gobierno, ministerio o administración tributaria, lo que ofrece una flexibilidad mayor.



Se debe tener en cuenta que la capacidad de recibir informes PP junto con otras jurisdicciones tributarias requiere de instrumentos de intercambio de información (p. ej., tratados o membresía de un acuerdo multilateral), junto con acuerdos de autoridad competente adecuados. (Esto se analiza en mayor detalle en la sección [3.4](#) a continuación).

2.1.2 Carga de la prueba

Una consideración importante para los países en desarrollo a la hora de elaborar regímenes de precios de transferencia es definir quién asume la carga de la prueba. Es decir, quién tiene que demostrar (el contribuyente o la administración tributaria) que el precio se ajusta al principio de plena competencia.

No siempre es fácil determinar cómo funciona la carga de la prueba en las distintas jurisdicciones y sistemas jurídicos. A menudo ocurre que cuando existe un sistema de autoevaluación u otro sistema similar que exija a los contribuyentes cumplir con el principio de plena competencia, la carga de la prueba recae en el contribuyente. En tales casos, debiera existir una disposición general por la que se exija al contribuyente que conserve la documentación justificativa a tal efecto para la declaración de impuestos. Uno de los objetivos de esta documentación es facilitar al contribuyente los medios para demostrar que, según su opinión, ha hecho una declaración de impuestos correcta y cumplió con esa carga. Si la administración tributaria elige auditar la declaración de impuestos, en muchos casos, la carga de la prueba en relación con cualquier ajuste en los beneficios se traslada a la administración tributaria. No obstante, si la documentación sobre precios de transferencia no cumple los requisitos jurídicos, la administración tributaria puede aducir que la carga inicial de la prueba permanece en el contribuyente. En el modelo de legislación que figura en el anexo 1, se muestra un ejemplo de una opción para legislar este enfoque.

En algunos países, sin embargo, las normas sobre precios de transferencia solo pueden interpretarse en el sentido de que otorgan a la administración tributaria el derecho a realizar ajustes a los beneficios imposables si ello es necesario para hacer cumplir el principio de plena competencia, pero no para exigir al contribuyente que declare el valor de los beneficios

imponibles conforme a ese principio¹⁸. En tales casos, la carga de la prueba recae en la administración tributaria y las obligaciones generales de documentación pueden no aplicarse a los precios de transferencia.

Cuando la carga de la prueba recae sobre la administración tributaria y no existen obligaciones para que los contribuyentes proporcionen documentación sobre precios de transferencia —o son muy limitadas—, puede crearse un incentivo perverso, conforme al cual se anima a los contribuyentes a no proporcionar la información que la administración tributaria necesitaría para facilitar y llevar a cabo un análisis de los precios de transferencia que pudiera dar lugar a modificaciones en las declaraciones de los contribuyentes. En tales casos, es esencial que se disponga de las atribuciones adecuadas de requerimiento de información respaldadas por sanciones para permitir a la administración tributaria que realice una auditoría integral y eficaz.

Según las prácticas de los países, la carga de la prueba:

- Podría estar directamente prevista en la ley: en tales casos, esta disposición por lo general se establece en la legislación primaria y, habitualmente, es aplicable en el curso ordinario del proceso de examen e investigación de la administración tributaria, es decir, la disposición no es necesariamente exclusiva de los precios de transferencia. La carga de la prueba estipulada podría recaer sobre el contribuyente, la administración tributaria o dividirse entre ambos (véase el ejemplo sobre España a continuación).
- Podría trasladarse a los contribuyentes, a través de obligaciones específicas de documentación. A este respecto, suele ocurrir que cuando la legislación nacional exige a los contribuyentes que preparen, conserven o presenten documentación sobre precios de transferencia, la carga de la prueba recae en el contribuyente (por ejemplo, en Argentina y México) o se traslada a este.

Cuando la carga de la prueba recae en el contribuyente, es útil que los países proporcionen directrices sobre la forma en que los contribuyentes deben cumplir esta obligación.

¹⁸ Es decir, es posible que la ley no se directamente aplicable y, si bien puede otorgar a la administración tributaria el poder de realizar un ajuste, quizá no exija nada al contribuyente desde el punto de vista técnico.

Recuadro 1: Ejemplo de disposiciones de los países sobre la carga de la prueba

En España¹⁹, la ley general tributaria dispone:

1. En los procedimientos de aplicación de los tributos, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.
2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria.

Más precisamente, en las disposiciones específicas sobre precios de transferencia de la ley tributaria de España se estipula²⁰ que, para justificar que las operaciones vinculadas se valoran conforme al principio de plena competencia, las entidades asociadas deben mantener a disposición de la administración tributaria la documentación de los precios de transferencia. Por lo tanto, la carga de la prueba en relación con las operaciones de precios de transferencia recae principalmente en los contribuyentes. Sin embargo, si la administración tributaria no acepta la valoración derivada de la documentación incluida en la declaración de impuestos, la administración tributaria debe demostrar su posición.

2.2 Confidencialidad

En la mayoría de los países, la información específica del contribuyente proporcionada a la administración tributaria debe, por ley, mantenerse confidencial, excepto cuando así se disponga específicamente (por ejemplo, divulgaciones específicas, divulgaciones a un tribunal de justicia).

La confidencialidad de la información del contribuyente es un principio fundamental de la mayoría de los sistemas tributarios. Es probable que la confidencialidad sea un asunto particularmente importante en relación con la documentación de precios de transferencia que pueden contener material comercialmente sensible. Para confiar en su sistema tributario y cumplir con sus obligaciones en el marco de la ley, los contribuyentes deben tener la seguridad de que esa información comercialmente sensible no se divulgará de manera inapropiada. Garantizar la confiabilidad de la información sensible del contribuyente requiere de un marco jurídico además de sistemas y procedimientos para asegurarse de que en la práctica este marco se respeta y que no existe divulgación no autorizada de la información²¹.

¹⁹“Ley 58/2003 General Tributaria”, artículo 105. En: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

²⁰ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades”, artículo 18.3. En: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>

²¹ OCDE (2012), Keeping It Safe: The OECD Guide on the Protection of Confidentiality of Information Exchanged for Tax Purposes (Garantizando la confidencialidad: Guía de la OCDE sobre la protección de la información objeto de intercambio con fines fiscales, OCDE, París. <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/keeping-it-safe.htm>

Los requisitos de confidencialidad se deberían aplicar a la documentación sobre precios de transferencia de la misma manera que a otra información facilitada por un contribuyente a la administración tributaria, y que los contribuyentes tuvieran la seguridad de que la información presentada en la documentación sobre precios de transferencia seguirá siendo confidencial, excepto lo que pueda estipular la ley. Asimismo, los requisitos de confidencialidad que se especifican en el Informe de la Acción 13 sobre BEPS en relación con los informes PP conforman uno de los elementos de los estándares mínimos sobre BEPS, que están sujetos a revisión por pares conforme al proceso del Marco Inclusivo de BEPS. (Esto se analiza en mayor detalle en la sección 3.4 a continuación).

La sección D.8 del capítulo V, “Documentación”, del Informe de la Acción 13 sobre BEPS anima a las administraciones tributarias a tomar todas las medidas razonables para evitar la divulgación pública de la información confidencial (secretos comerciales o científicos, etc.) y otra información comercial sensible contenida en la documentación sobre precios de transferencia. Un número relativamente pequeño de países, entre ellos Australia²², Finlandia, Noruega y Suecia, prevén la divulgación pública de determinados datos de declaraciones fiscales en relación con las (grandes) empresas. En la mayoría de los casos, solo se facilitan datos fiscales generales de alto nivel, por ejemplo, los ingresos imponibles totales y los impuestos pagados, en lugar de información detallada o desgloses de los ingresos y gastos.

Muchas organizaciones de la sociedad civil (OSC) y observadores políticos han exigido la divulgación pública de los informes PP. En el último Informe de la Acción 13 del Plan BEPS se abordó y se rechazó ampliamente la cuestión de la divulgación pública.

La propuesta actual de la Unión Europea respecto de una directiva sobre la transparencia de los impuestos a las sociedades, en caso de aceptarse, requeriría que los grupos multinacionales publicaran un informe anual sobre los beneficios y los impuestos pagados en cada país en el que estén activos en un registro de empresas²³.

2.3 Cuestiones de plazo

En el contexto de los regímenes de documentación sobre precios de transferencia se plantean una serie de problemas de plazo:

- Cuándo se requiere que el contribuyente tenga lista información específica.
- Cuándo está obligado el contribuyente a presentar información específica a la administración tributaria.

²² Australia exige la divulgación del ingreso total, el ingreso imponible y los montos pagaderos del impuesto sobre la renta a las grandes entidades corporativas que cumplen los criterios de elegibilidad. Este requisito está consagrado en la legislación.

²³ Esta propuesta (habitualmente conocida como presentación de informes públicos PP), debe diferenciarse de la actual directiva del Consejo (UE) 2016/881 adoptada, que exige que las empresas multinacionales cuyos ingresos consolidados totales asciendan a más de EUR 750 millones por año fiscal y que estén establecidas o tengan un establecimiento permanente en cualquiera de los Estados miembros de la UE presenten un informe PP a las autoridades tributarias de un Estado miembro determinado.

- Cuánto tiempo deben conservarse los registros.

Los requisitos de información de los países (y las disposiciones en materia de sanciones) se deben adaptar a las normas locales en lo que respecta a los plazos para, por ejemplo, realizar una auditoría. Algunos países pueden tener menos tiempo para revisar la documentación de precios de transferencia, realizar evaluaciones de riesgo y completar una auditoría y, por lo tanto, necesitarán proporcionar información en un plazo más limitado.

Los requisitos de plazo y presentación pueden variar en función del tipo de documentación, lo que refleja sus diferentes propósitos. Por ejemplo, la utilidad de la información general para la evaluación de riesgos sería mayor si se presenta de forma periódica; es preferible que el contribuyente conserve otra información más detallada y que la presente cuando se le solicite. A continuación, se resumen las situaciones más habituales. En la siguiente sección se analizan con más detalle estas opciones para cada tipo de documentación de precios de transferencia, es decir, el archivo maestro, el archivo local, el informe PP, las declaraciones de precios de transferencia y los cuestionarios de precios de transferencia.

Cuadro 3: Plazos y presentación de la documentación sobre precios de transferencia

Tipo de documentación	Cuándo se requiere que el contribuyente tenga lista la información	Cuándo puede solicitar la información la administración tributaria	Cuándo está obligado el contribuyente a presentar información a la administración tributaria
Declaraciones o anexos anuales sobre precios de transferencia	Normalmente en el momento de presentar la declaración anual de impuestos.	No corresponde: normalmente requerido por fecha de presentación especificada.	Normalmente se requiere que se presente junto con, o como parte de, la declaración anual de impuestos.
Archivo local	Contemporánea a la operación o al momento de la presentación de la declaración o una combinación de ambas.	En cualquier momento después de presentar la declaración de impuestos, normalmente durante una inspección. En algunos casos, el archivo local debe presentarse anualmente a la administración tributaria.	En un plazo especificado después de la solicitud, o en algunos casos, presentado con, o como parte de, la declaración anual de impuestos.
Archivo maestro	Contemporánea a la operación o al momento de la presentación de la declaración, o una combinación de ambas ^{1/} .	En cualquier momento después de presentar la declaración de impuestos, normalmente durante una inspección. En algunos casos, el	En un plazo especificado después de la solicitud, o en algunos casos, presentado con, o como parte de, la declaración anual de impuestos.

		archivo maestro debe presentarse anualmente a la administración tributaria.	
Informes PP	Por fecha de presentación.	No corresponde: normalmente requerido por fecha de presentación especificada.	Normalmente en la fecha de presentación especificada.
Cuestionarios	No corresponde	En cualquier momento después de presentar la declaración de impuestos, normalmente durante una inspección.	Según lo solicitado por la administración tributaria o en un plazo acordado con el contribuyente. (Estos requisitos son a menudo informales).
Información, datos y documentos adicionales	Depende de la legislación relativa a las facultades de información.	Normalmente, en cualquier momento durante el curso de una inspección.	En un plazo especificado después de la solicitud.

^{1/} Algunos países permiten a las entidades filiales locales presentar el archivo maestro de acuerdo con el ejercicio fiscal de su sociedad matriz extranjera/entidad de presentación del grupo. Véase un análisis detallado en la sección 3.3.

2.4 Cumplimiento: Sanciones e incentivos

Debido a la importancia vital que reviste la documentación sobre precios de transferencia para el cumplimiento y la aplicación de las normas en materia de precios de transferencia, las sanciones efectivas resultan fundamentales. Algunas sanciones pueden aplicarse por incumplimiento de las obligaciones documentales; otras pueden estar vinculadas a ajustes de los precios de transferencia; y, en otros casos, el hecho de no cumplir esas obligaciones puede dar lugar a una sanción más elevada en relación con un ajuste de los precios de transferencia. Por lo general, las omisiones y la falta de información deben estar sujetas a sanciones, y la sanción debe ser suficiente para disuadir a los contribuyentes de no cumplir con sus obligaciones.

Una sanción debe ser proporcional a la gravedad de la infracción, por ejemplo, se debe tener en cuenta el nivel de responsabilidad del contribuyente y el grado de perjuicio causado, incluida la pérdida de impuestos, provocado por el incumplimiento. Las sanciones deben permitir mitigar estas circunstancias.

En el **Cuadro 4** se muestra un resumen de los enfoques de las sanciones relacionadas con la documentación sobre precios de transferencia²⁴. Esta cuestión se analiza en detalle en la [parte III](#).

Las sanciones relativas a la documentación sobre precios de transferencia pueden basarse en un régimen específico o en reglamentos generales sobre documentación o mantenimiento de registros que no son específicos para los precios de transferencia. En este último caso, lo más probable es que las normas generales se encuentren en la legislación primaria y que se desarrollen luego a efectos de los precios de transferencia en reglamentos o directrices.

Cuadro 4: Enfoques de sanciones e incentivos por cumplimiento

Tipo de documentación	Condiciones para la sanción	Posibles enfoques de sanción	Basado en disposiciones específicas o generales de sanción
Declaraciones o anexos anuales sobre precios de transferencia	a) No presentar una declaración en la fecha requerida. b) Presentar una declaración incompleta. c) Realizar una declaración incorrecta.	Para a) y b) se puede estipular una sanción en función de la demora en la presentación de una declaración completa, calculada por referencia a un monto por día entre i) la fecha de vencimiento y ii) la presentación de una declaración completa. Para c) la sanción se puede basar en un monto fijo y/o en el importe de cualquier ajuste subsiguiente de la renta imponible o del impuesto a pagar.	En los casos en los que la declaración de precios de transferencia forme parte de la declaración anual de impuestos, la sanción puede estar vinculada a la existente por no presentar una declaración o por presentar una declaración incorrecta o incompleta. En otros casos, podrá exigirse una sanción específica.

²⁴ Para obtener un análisis más profundo del diseño de las políticas de sanciones, véase Waerzeggers, Christophe, Cory Hillier e Irving Aw, 2019, "Designing Interest and Tax Penalty Regimes", nota técnica del FMI sobre ley tributaria, 1/2019, Departamento Jurídico del FMI

<p>Estudios sobre precios de transferencia (archivo maestro o archivo local)</p>	<p>a) No contar con la documentación adecuada en una fecha específica. b) No presentar la documentación adecuada cuando se solicite o antes de una fecha específica. c) Presentar documentación incorrecta.</p>	<p>Las sanciones pueden consistir en lo siguiente: i) un monto fijo, ii) un monto calculado a partir de ajustes posteriores de los ingresos imposables, iii) un monto calculado a partir de ajustes posteriores de los impuestos pagaderos. De forma alternativa, para b) se puede estipular una sanción en función de la demora en realizar una presentación completa, calculada por referencia a un monto por día entre i) la fecha de vencimiento de la presentación y ii) la presentación de un estudio completo de precios de transferencia.</p>	<p>La sanción podrá basarse en un régimen general de sanciones o en disposiciones sancionadoras específicas contenidas en las normas sobre precios de transferencia.</p>
<p>Informes PP</p>	<p>a) No presentar un informe PP completo en una fecha determinada. b) Realizar un informe PP incorrecto.</p>	<p>Para a) se puede estipular una sanción en función de la demora en realizar una presentación completa, calculada por referencia a un monto por día entre i) la fecha de vencimiento de la presentación y ii) la presentación de un informe PP completo. Para b) una sanción se puede basar en un monto fijo, en el valor de los ingresos consolidados de la multinacional, o ambos.</p>	<p>En ambos supuestos, la sanción podrá basarse en un régimen general de sanciones o en disposiciones sancionadoras específicas contenidas en las normas sobre precios de transferencia.</p>
<p>Cuestionarios</p>	<p>En la mayoría de los casos, un cuestionario no será reglamentario y, por lo tanto, puede no estar sujeto a sanciones. Algunos cuestionarios serán puramente de carácter consultivo o se utilizarán para la evaluación de riesgos. Sin embargo, el incumplimiento de las solicitudes de información válidas durante una inspección puede repercutir en las sanciones que se aplican a los ajustes de los precios de transferencia, que pueden tener en cuenta; por ejemplo, si se considera que el contribuyente ha cooperado con</p>		

	la administración tributaria o ha obstaculizado su tarea, o si la posición del contribuyente se considera "razonablemente discutible".		
Información, datos y documentos adicionales solicitados durante una inspección	a) No presentar información completa en la fecha debida. b) Suministrar información incorrecta.	Para a) se puede estipular una sanción en función de la demora en realizar una presentación completa, calculada por referencia a un monto por día entre i) la fecha de vencimiento de la presentación y ii) la presentación de la información completa, conforme a lo solicitado. Para b) una sanción se puede basar en un monto fijo, en el importe de cualquier ajuste subsiguiente de la renta imponible o del impuesto a pagar, o ambos.	En ambos supuestos, lo más probable es que la sanción se base en un régimen general de sanciones o en disposiciones sancionadoras específicas contenidas en las normas sobre precios de transferencia.

Relación con la carga de la prueba

Otra forma de alentar a los contribuyentes a cumplir las obligaciones documentales en materia de precios de transferencia es diseñar incentivos de cumplimiento en forma de flexibilización en la carga de la prueba. En este caso, donde la carga de la prueba inicial recae sobre el contribuyente, esta puede pasar a la administración tributaria si el contribuyente cumple con las obligaciones documentales sobre precios de transferencia. Este enfoque, que se ilustra en el párrafo 3 del modelo de la legislación de documentación de los precios de transferencia del anexo 1, resulta más apropiado con respecto a los estudios contemporáneos sobre precios de transferencia tales como archivos locales y maestros.

Asimismo, cuando la carga de la prueba inicial puede recaer en las autoridades tributarias, la falta de cumplimiento de los requisitos de presentación de documentación sobre precios de transferencia puede causar que la carga de la prueba pase al contribuyente.

2.5 Acceso a documentación ubicada en otra jurisdicción

Algunos países suelen comunicar que las filiales de los grupos de empresas multinacionales o los establecimientos permanentes situados en su jurisdicción a veces alegan que no tienen acceso a la información de la que dispone el grupo que se encuentra fuera de su jurisdicción.

En consecuencia, aducen que no pueden poner determinada información a disposición de la administración tributaria. Esta cuestión afectará a la información que obre en poder de empresas matrices extranjeras, la sede central o asociadas extranjeras. No debería afectar a la información

en poder de las filiales extranjeras de una empresa con sede local; en tales casos, la empresa local normalmente estará facultada para requerir a las filiales o sucursales que le presenten información y datos.

Este problema afecta potencialmente a las distintas categorías de documentación en diferente grado.

1. Los estudios²⁵ sobre precios de transferencia y los anexos a la declaración de precios de transferencia deben presentarse de conformidad con las normas nacionales, y, por lo general, se aplicarán las sanciones correspondientes en caso de que no se presenten. A pesar de ello, los países en desarrollo suelen comunicar que las empresas multinacionales alegan excepcionalmente que no tienen acceso a información suficiente para poder presentar anexos o estudios completos sobre precios de transferencia. En el caso de los países que adoptan el enfoque de la Acción 13 sobre BEPS para la documentación sobre precios de transferencia, es probable que la cuestión afecte al archivo maestro (que proporciona un análisis de las operaciones global y que normalmente será preparado por la sociedad matriz última) y no al archivo local (que proporciona un análisis de las operaciones intragrupo que afectan al contribuyente local).

Hay que oponerse a tales alegaciones:

- La información requerida en este tipo de documentación es necesaria para acreditar que el precio y otras condiciones de las operaciones comprendidas en el ámbito de aplicación de las normas sobre precios de transferencia se han determinado de conformidad con el principio de plena competencia. Si la entidad local no tiene acceso a esta información, se deduce que esa entidad no ha podido acreditar el carácter de plena competencia de los precios aplicados y, por ende, que ha hecho una declaración de impuestos correcta de conformidad con las normas nacionales.
- Los grupos de empresas multinacionales son organizaciones cada vez más integradas, con estructuras de gestión y cadenas de suministro regionales o mundiales. Esto significa que es cada vez menos probable que a las entidades locales se les niegue el acceso a la información relativa a las operaciones generales.

Es importante que las sanciones por no proporcionar esta información sean lo suficientemente rigurosas y se apliquen con eficacia para garantizar que dicha información se presente a nivel local. Una opción adicional puede consistir en aplicar medidas tales como las descritas en la [sección 3.3.5](#) (1), que implica pasar la carga de la prueba al contribuyente.

2. En los casos en que se requiere que los informes PP se presenten localmente, como se describe en la [sección 3.4.2](#), la entidad local podría alegar que no tiene acceso al informe. Por consiguiente, será importante que las sanciones por no proporcionar el informe sean lo suficientemente rigurosas y se apliquen con eficacia para garantizar que se presente a nivel local.

3. A menudo, las solicitudes a las filiales extranjeras del contribuyente local para que devuelvan cuestionarios son de carácter informal e inexigibles por ley. En tales casos, habrá

²⁵ El término "estudio sobre precios de transferencia" engloba el "archivo local" y el "archivo maestro" descritos en el Informe de la Acción 13 sobre BEPS.

poco margen para que la administración tributaria haga cumplir la solicitud de presentación. En algunos países, es posible que la ley estipule que en los casos en que un contribuyente no haya proporcionado esta información cuando se solicitó, no pueden basarse posteriormente en esta información en un tribunal de justicia. Cuando la administración tributaria no pueda obligar a un contribuyente a facilitar dicha información, cabe la posibilidad de realizar una solicitud al amparo de las disposiciones sobre intercambio de información. Esto dependerá, sin embargo, de si la información solicitada entra en el ámbito de aplicación de las disposiciones sobre intercambio de información²⁶.

4. La información requerida por los inspectores durante el curso de una inspección puede abarcar información que la administración tributaria puede legítimamente alegar que debe obrar en poder de la entidad local o que se le puede proporcionar. Sin embargo, también puede haber información de la que una entidad local realmente puede no disponer, como, por ejemplo, las presentaciones realizadas por una entidad vinculada extranjera a su administración tributaria. En tales casos pueden ser apropiados los procesos de intercambio de información²⁷.

Se debe tener en cuenta además que las autoridades tributarias solo deben requerir información que sea relevante y razonable.

2.6 Simplificación y exenciones

Los costos del cumplimiento de las normas sobre precios de transferencia pueden ser muy importantes para los contribuyentes. Es importante que, a la hora de diseñar un régimen de documentación sobre precios de transferencia, se adopten medidas para evitar costos de cumplimiento innecesarios o desproporcionadamente altos. Así se reconoce en el Manual de precios de transferencia de la ONU, en particular en relación con las pequeñas y medianas empresas (pymes) que realizan operaciones transfronterizas relacionadas²⁸. Muchos países abordan esta cuestión simplificando las normas relativas a la documentación sobre precios de transferencia para los contribuyentes más pequeños o de menor riesgo (por ejemplo, las entidades que solo realizan operaciones limitadas entre partes relacionadas). Como alternativa, los países pueden eximir a estos contribuyentes de las normas de documentación (pero no las normas sobre precios de transferencia). En estos casos, la exención no cubriría el requisito, en virtud de las

²⁶ El artículo 26.1 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE, así como el artículo 26.1 del Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo, permiten el intercambio de información “previsiblemente pertinente para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o para administrar y exigir lo dispuesto en la legislación nacional de los Estados contratantes relativa a los impuestos de toda clase”.

Véase también la sección I del capítulo III sobre Intercambio de Información en OCDE/Consejo de Europa (2011), *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol (Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal: Enmendada por el Protocolo 2010)*, Ediciones de la OCDE, París, <https://doi.org/10.1787/9789264115606-en>.

²⁷ Una vez más, la solicitud debe estar dentro del ámbito del instrumento de intercambio de información. Véase supra la nota a pie de página 15.

²⁸ Véase ONU (2017), “Documentación”, sección C.2.4.4.1 en Manual Práctico de las Naciones Unidas sobre Precios de Transferencia para Países en Desarrollo 2017, UN Publishing, Nueva York, <http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/04/Manual-TP-2017.pdf>.

facultades de información general, de presentar información sobre operaciones transfronterizas durante el curso de una inspección. En el cuadro que figura a continuación se resumen los enfoques al respecto. Esta cuestión se analiza en detalle en la [parte III](#).

Cuadro 5: Simplificación y exenciones

Tipo de documentación	Posibles medidas de simplificación o exención
Declaraciones o anexos anuales sobre precios de transferencia	<ol style="list-style-type: none"> 1. Exención para los contribuyentes más pequeños o de bajo riesgo. 2. Declaración simplificada para los pequeños contribuyentes. 3. Exenciones a la divulgación de operaciones por debajo de un determinado valor.
Archivo local	<ol style="list-style-type: none"> 1. Exención para los contribuyentes más pequeños o de bajo riesgo. 2. Exenciones para los contribuyentes pertenecientes a un grupo cuyo volumen de negocios consolidado sea inferior a un determinado importe. 3. Exención para los contribuyentes en el marco de un régimen de protección (safe harbours) o para las operaciones cubiertas por acuerdos previos sobre valoración (APV). 4. Simplificación de las obligaciones documentales para los pequeños contribuyentes.
Archivo maestro	Exenciones o simplificación para los contribuyentes pertenecientes a un grupo cuyos ingresos consolidados sea inferior a un determinado importe.
Informes PP	Exención para los grupos de empresas multinacionales con unos ingresos consolidados globales inferiores a EUR 750 millones ²⁹ .
Cuestionarios	Dado que, por lo general, son de índole no reglamentaria, las administraciones tributarias pueden optar por emitirlos únicamente para los contribuyentes de mayor tamaño o riesgo.
Información, datos y documentos adicionales	La administración tributaria solicita dicha información en el curso de una inspección, por lo que las exenciones reglamentarias no son pertinentes.

Estas medidas requieren que se definan los términos “pequeños contribuyentes” o “contribuyentes de bajo riesgo”. Existen varias posibilidades:

- Por definiciones existentes de lo que son las pymes. Cuando se utiliza esta definición, las exenciones pueden denegarse a los contribuyentes que realizan operaciones de mayor riesgo, por ejemplo, un contribuyente que realiza una o más operaciones con una entidad que se encuentra en una jurisdicción de baja tributación.

²⁹ Este criterio se especifica en la Acción 13 sobre BEPS y forma parte de sus estándares mínimos.

- Por referencia al valor de las operaciones con partes relacionadas. Esto puede ser problemático si el contribuyente subestima las operaciones con partes relacionadas.
- Por referencia a la proporción del valor de operaciones con vinculados con respecto a operaciones con terceros no relacionados. Esto puede ser problemático si el contribuyente subestima las operaciones con partes relacionadas.
- Por exención para las operaciones puramente nacionales entre entidades locales conexas, en las que ambas partes estén sujetas al mismo régimen tributario y tipo impositivo.

Los países deben adaptar las definiciones de "contribuyente más pequeño" o "contribuyente de bajo riesgo" al contexto de sus mercados específicos.

Cuando sea factible, se debería considerar la armonización regional de las simplificaciones y excepciones. Esta coherencia ayudaría a evitar la competencia tributaria perjudicial entre países.

PARTE III. ELEMENTOS ESPECÍFICOS DE LA DOCUMENTACIÓN

3.1 Introducción

En esta parte se examinará con más detalle cada una de las categorías de documentación sobre precios de transferencia examinadas en la parte II, es decir, las declaraciones de precios de transferencia, los estudios sobre precios de transferencia (incluido el archivo local y el archivo maestro descritos en el Informe de la Acción 13 sobre BEPS), los informes PP y los cuestionarios. Se ofrecen también algunos ejemplos de enfoques nacionales.

3.2 Declaraciones de precios de transferencia

Una “declaración de precios de transferencia” es el conjunto específico de información relativa a los precios de transferencia que los contribuyentes afectados deben presentar periódicamente a la administración tributaria, normalmente todos los años. Esta información se puede presentar junto con la declaración anual de impuestos sobre la renta, o en un anexo por lo general presentado al mismo tiempo que la declaración. El contribuyente deberá revelar, en un formato normalizado, la información relativa a sus operaciones con partes relacionadas. Esto se añade a otras obligaciones documentales sobre precios de transferencia.

Una declaración de precios de transferencia contiene información sobre operaciones entre partes relacionadas. Por lo general, esta información incluye, como mínimo, una lista de las operaciones entre partes relacionadas y los países en los que residen las contrapartes.

3.2.1 Funciones de las declaraciones de precios de transferencia

La declaración de precios de transferencia sirve varios propósitos, entre los que se incluyen los siguientes:

- 1. Evaluación de riesgos y la selección de casos.** La información que proporciona se puede utilizar para lo siguiente:
 - Identificar y analizar los riesgos en gran escala. Por ejemplo, los riesgos derivados de una categoría de operaciones o por sector.
 - Identificar a los contribuyentes que representan un riesgo elevado para las rentas públicas, incluso como parte de un proceso de selección de casos para inspección.
 - Identificar las operaciones específicas que deben ser objeto de seguimiento en el contexto de una inspección.

Es muy poco probable que una declaración de precios de transferencia proporcione información suficiente para llevar a cabo una inspección y decidir sobre el carácter de plena competencia de las operaciones. Normalmente se considera una herramienta que se utiliza en la primera etapa de un proceso de inspección: la selección de casos para inspección y la identificación de cuestiones específicas que deben ser objeto de seguimiento durante la misma.

La información proporcionada en las declaraciones de precios de transferencia suele presentarse en un formato tabular que consiste sobre todo en información cuantitativa, con lo cual puede ser apta para ser presentada en formato electrónico. Cuando una administración tributaria dispone de los recursos, la presentación electrónica mediante el uso de procesos automatizados permite analizar información masiva utilizando técnicas como la minería y el cruce de datos³⁰.

2. Las declaraciones de precios de transferencia pueden promover cambios positivos en el comportamiento de las empresas multinacionales y contribuir a la creación de una cultura de cumplimiento. La obligación de presentar datos como parte de una declaración de impuestos sobre la renta, o como complemento de esta, puede aumentar la sensibilización sobre la necesidad de tener en cuenta los precios de transferencia y centrar la atención en la responsabilidad de cumplir con las normas aplicables.

En el diseño de este tipo de formulario debe procurarse no solicitar información que sería excesivamente gravosa para los contribuyentes al exigir más información de la que se necesita para la evaluación del riesgo, o información que ya está en posesión de la administración tributaria por otros medios. La simplificación, la no duplicación y la estandarización podrían ser útiles como principios rectores de los formularios de divulgación y de las declaraciones específicas de precios de transferencia.

Si se van a utilizar declaraciones informativas, las autoridades tributarias pueden considerar en qué medida estos pueden seguir un formato regional coherente. Un enfoque regional puede ser beneficioso tanto para los contribuyentes como para las administraciones tributarias. Entre ellos figuran:

- a **La capacidad de mejorar el clima de inversión.** Los costos de cumplimiento de los contribuyentes se reducirán si los países aplican formatos similares en sus requisitos de documentación.
- b **La prevención de la “competencia tributaria”.** Una aplicación no armonizada de las normas sobre precios de transferencia puede generar competencia tributaria entre países. Por ejemplo, la no aplicación de las normas de documentación, o su aplicación preferencial, podría crear incentivos, deseados o no, a la inversión hacia el interior.
- c **La armonización y cooperación entre países pueden contribuir a la generación de enfoques basados en las “mejores prácticas”** y crear oportunidades para la colaboración y el apoyo mutuo en el desarrollo de políticas, la legislación, la administración y la creación de capacidades.

³⁰ Por ejemplo, los programas de inspección de precios de transferencia en Colombia se han diseñado utilizando procedimientos estadísticos, logarítmicos y de puntaje de riesgo con el fin de seleccionar los mejores casos de inspección posibles, en función de las variables de evaluación de riesgo y de las hipótesis de evasión de impuestos. Los datos de la declaración de precios de transferencia se introducen en la base de datos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y, combinados con la información de la declaración de impuestos sobre la renta, se utilizan para seleccionar a los contribuyentes para las inspecciones de operaciones internacionales.

3.2.2 Formato y contenido

El formato y contenido de la declaración de precios de transferencia varía de un país a otro.

En aras de la simplicidad, estas pueden clasificarse en dos tipos principales:

Divulgación mediante un formulario específico normalizado que no forma parte de la declaración anual de impuestos. Entre los ejemplos de países que siguen este enfoque figuran los siguientes: Argentina, Canadá, Colombia, la República Dominicana, Finlandia, Liberia, México, Nigeria y los Estados Unidos.

Divulgaciones que forman parte de la declaración anual de impuestos. En tales casos, en la declaración de impuestos, o en el anexo a esta, se incluyen preguntas específicas sobre los precios de transferencia. Por ejemplo, Australia, Lituania, República Checa, los Países Bajos, la República Eslovaca y España exigen en la declaración de impuestos la divulgación de las operaciones de precios de transferencia.

Recuadro 2: Ejemplo: exigir a los contribuyentes que respondan una o más preguntas específicas sobre precios de transferencia contenidas en una declaración de impuestos.

Países Bajos: Las preguntas que se hacen en una declaración de impuestos pueden cambiar de un año a otro. Entre las preguntas modelo de las declaraciones de 2016 figuraron si se había llevado a cabo una reestructuración empresarial y si la entidad entraba en el ámbito de aplicación del requisito de elaborar un archivo local (que en los Países Bajos solo se exige a los grupos de empresas multinacionales con unos ingresos consolidados del grupo de al menos EUR 50 millones). También hay otras cuestiones cuya relación con los precios de transferencia es de afinidad, más que tratarse de cuestiones específicas de los precios de transferencia (por ejemplo, si la entidad participa en las actividades de financiamiento del grupo).

Los países suelen exigir a los contribuyentes, como mínimo, que comuniquen si han realizado operaciones transfronterizas vinculadas; que proporcionen información sobre la identidad y el país de residencia de las partes extranjeras relacionadas, los importes monetarios de las operaciones y la metodología de fijación de precios aplicada. Sin embargo, algunos países solicitan información mucho más detallada (por ejemplo, México y la República Dominicana).

La información que se solicita habitualmente en dichas declaraciones incluye la siguiente:

- Datos de identidad del contribuyente.
- Identificación de partes relacionadas extranjeras con las que el contribuyente residente realiza operaciones.
- País de residencia de las partes relacionadas.
- Naturaleza de la operación (por ejemplo, prestación de servicios, venta de bienes, operaciones financieras [tales como préstamos, garantías financieras, cobertura, etc.]).
- Importe monetario de la operación.
- Valor de plena competencia de la operación realizada.
- Cantidad de unidades cubiertas por la operación.

- Método utilizado para la determinación de los precios de transferencia.
- Tipo de comparable utilizado (externo o interno).
- Si la aplicación del método da lugar a algún ajuste en los ingresos imposables (p. ej., ajuste de cierre del ejercicio).

Habitualmente, también se exige la divulgación de las operaciones sujetas a un régimen de protección o a APV.

En el anexo 3 se incluyen ejemplos de declaración de países.

3.2.3 Mecanismo de presentación

Muchas administraciones tributarias han realizado importantes esfuerzos e inversiones para automatizar la presentación y gestión de las declaraciones de impuestos y otra información sobre los contribuyentes, por ejemplo, a través de plataformas de presentación de declaraciones en línea. La ventaja de la presentación en línea de declaraciones de impuestos y otra información tributaria es que permite a las administraciones tributarias un fácil acceso a la documentación con fines de evaluación de riesgos e inspección, y reduce el número de documentos que se deben almacenar, conservar y resguardar. Además, se puede acceder y realizar búsquedas en la información digitalizada de forma más eficaz. Asimismo, mediante el uso de plataformas de presentación en línea, los contribuyentes también se benefician de una mayor facilidad en la presentación y conservación de documentos tributarios.

Algunos de los formatos electrónicos que se pueden utilizar son los siguientes:

- **Formato de transmisión electrónica (por ejemplo, esquemas en lenguaje de marcas extensible [XML], servicios web).** La administración tributaria desarrolla y pone a disposición de los contribuyentes los parámetros y especificaciones para la creación del archivo. A continuación, el archivo en cuestión deberá presentarse electrónicamente a través de una transferencia de archivos por Internet. En el formulario se proporciona un validador previo (es decir, un control de validación automatizado) que contribuye a verificar la información antes de su presentación. Las transmisiones electrónicas son especialmente recomendables para archivos grandes. Algunos países que permiten la transmisión electrónica de las declaraciones de precios de transferencia son Australia, Colombia y la República Dominicana.
- **Formularios web.** Los formularios web (o formularios HTML) alojados en la página web de la administración tributaria permiten a los contribuyentes introducir datos que se envían a un servidor para su tratamiento. El aspecto de los formularios puede ser similar a los de papel o a los de bases de datos, y los usuarios de la web los rellenan ya sea marcando casillas de verificación o campos de texto. Estos formularios no son recomendables para grandes volúmenes de datos, ya que podría resultar oneroso para los contribuyentes ingresar, por ejemplo, información detallada sobre un número significativo de operaciones. Los formularios web pueden incluir controles de validación para comprobar la exactitud de la información.
- **Formularios rellenables/guardables en PDF.** Una vez completado el archivo en formato de documento portátil (PDF), el archivo se puede enviar electrónicamente a la administración tributaria. En particular, los formularios rellenables en PDF pueden ser adecuados para archivos pequeños. Este tipo de formato es fácil de diseñar y utilizar, pero tiene menos mecanismos incorporados para

detectar errores. Un ejemplo de un país que permite la presentación electrónica de declaraciones de precios de transferencia en formularios rellenables en formato PDF es Canadá³¹.

Para brindar asistencia a los contribuyentes y para asegurar la coherencia y la exactitud de la información prevista, las administraciones tributarias suelen ofrecer orientación para completar los formularios.

3.2.4 Marco regulatorio

La presentación de una declaración de precios de transferencia suele ser obligatoria para los contribuyentes afectados. El alcance, el formato y el contenido de las regulaciones varían de un país a otro. La práctica más habitual es establecer la obligación general en la legislación primaria, y formular después normas más detalladas y específicas a través de legislación derivada o de directrices complementarias.³²

La legislación derivada y las directrices complementarias pueden ser muy detalladas. Las normas de algunos países contienen especificaciones detalladas sobre, por ejemplo, el proceso de presentación de documentación, los formularios que deben rellenarse y los sistemas y formatos de tecnología de la información requeridos. En el recuadro que figura a continuación se dan ejemplos de esas normas.

³¹ A través del siguiente enlace pueden consultarse las instrucciones de Canadá sobre cómo preparar las declaraciones de precios de transferencia: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/about-forms-publications.html#h1>.

³² Véase la Sección 2.1.1.

Recuadro 3: Ejemplos de normas sobre declaraciones de precios de transferencia

1. Colombia

Extracto de legislación primaria

Artículo 260-9. Obligación de presentar declaración informativa.

Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, obligados a la aplicación de las normas que regulan el régimen de precios de transferencia, cuyo patrimonio bruto en el último día del año o período gravable sea igual o superior al equivalente a cien mil (100 000) unidades de valor tributario (UVT)³³ o cuyos ingresos brutos del respectivo año sean iguales o superiores al equivalente a sesenta y un mil (61 000) UVT, que celebren operaciones con vinculados conforme a lo establecido en los artículos 2601 y 2602 de este Estatuto, deberán presentar anualmente una declaración informativa de las operaciones realizadas con dichos vinculados.

Extracto de la RESOLUCIÓN NÚMERO 000065, de 18 de junio de 2020

ARTÍCULO 3. Información a suministrar por parte de los obligados a la presentación de la Declaración Informativa de Precios de Transferencia - Formulario 120.

De conformidad con el artículo 1 de la Resolución 000019 del martes, 10 de marzo de 2020 la información a presentar por el año gravable 2019 o la fracción de año gravable 2020 a que se refiere la Hoja 2 del Formulario 120 "Declaración Informativa Precios de Transferencia", que debe presentarse en el Formato 1125, es la siguiente:

Formato 1125. Operaciones con vinculados del exterior, ubicados en zonas francas o con personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en paraísos fiscales - Declaración de Precios de Transferencia - Hoja 2.

- Tipo de documento
- Número de identificación fiscal
- Primer apellido
- Segundo apellido
- Primer nombre
- Otros nombres
- Razón social
- Tipo de vinculación
- Tipo de operación
- Código país
- Ciudad
- Naturaleza de la operación
- Monto de la operación
- Dedución de impuestos (de la declaración de impuestos)
- Monto del principal
- Saldo del principal
- Método utilizado
- Indicador de rentabilidad de la operación
- Margen o precio sin ajustar - (Positivo o negativo)

- Margen o precio ajustado - (Positivo o negativo)
- Valor del comparable
- Global o Segmentado
- Tipo de ajuste
- Tipo de rango
- Valor mínimo o límite inferior positivo o negativo
- Mediana positiva o negativa
- Valor máximo o límite superior positivo o negativo
- Parte analizada
- Monto de ajuste de renta
- Reestructuración
- Acuerdos de costos compartidos

2. India

En la sección 92E de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1961, se exige que toda persona que haya realizado una operación internacional con una empresa asociada debe obtener un informe elaborado por un contador, que se debe presentar a las autoridades tributarias antes de una fecha específica.

En este informe, que se debe elaborar en el formulario 3CEB, se exige la divulgación de la información de las operaciones internacionales que el contribuyente haya realizado con sus empresas asociadas. En el formulario 3CEB se requiere información integral que se superpone en parte con los requisitos del archivo local. Se exigen detalles, por ejemplo, de la naturaleza de la operación internacional, el nombre y la ubicación de la parte relacionada, el monto involucrado y el método de precios de transferencia adoptado para justificar el precio de transferencia. Los detalles adicionales se pueden presentar en forma de anexos.

El informe debe estar firmado y verificado por el contador.

El **Anexo 3** incluye una descripción del requisito de la sección 92E y una copia del formulario 3CEB.

3.2.5 Cuestiones de plazo

Las declaraciones de precios de transferencia suelen consistir en un formulario estándar que debe presentarse a la administración tributaria en un plazo definido. Cuando la declaración de precios de transferencia forme parte de una declaración de impuestos, el plazo de presentación corresponderá al de la propia declaración de impuestos. En los casos en que la declaración de precios de transferencia no forme parte de la declaración de impuestos, el plazo podría ser diferente.

³³ En el ejercicio 2017, 1 UVT = COP 31,859 (aproximadamente EUR 11,20)

Cuadro 6: Prácticas de los países

País	Fecha de presentación
Argentina	A más tardar seis meses después del cierre del ejercicio (la declaración del impuesto sobre la renta vence cinco meses después del cierre del ejercicio).
Canadá	A la fecha de presentación de la declaración anual de impuestos.
Colombia	Las fechas de presentación se establecen anualmente por normativas. Estas fechas se sitúan tres o cuatro meses después de la fecha de presentación de la declaración del impuesto sobre la renta.
Finlandia	A la fecha de presentación de la declaración anual de impuestos.
Liberia	A la fecha de presentación de la declaración anual de impuestos.
Lituania	A la fecha de presentación de la declaración anual de impuestos.
México	A la fecha de presentación de la declaración anual de impuestos.
Nigeria	A la fecha de la presentación de las declaraciones anuales de la empresa, es decir, dentro de los 6 meses de finalizado el cierre del ejercicio contable de la empresa
República Dominicana	A más tardar 180 días después de la finalización del año fiscal.
Uruguay	A más tardar, nueve meses después del cierre del ejercicio (la declaración del impuesto sobre la renta vence cuatro meses después del cierre del ejercicio fiscal).

3.2.6 Exigibilidad

Las sanciones pueden derivarse del incumplimiento de la presentación de declaraciones, de una presentación fuera de plazo (después de la fecha de vencimiento), de proporcionar información falsa o de la omisión de información relevante. Estas sanciones podrían ser específicas de la obligación documental o podrían estar vinculadas a una obligación más general de la ley (por ejemplo, la no presentación de declaraciones de impuestos cuando la declaración de precios de transferencia se incluye o anexa a la declaración de impuestos). En el cuadro que figura a continuación se detallan las prácticas de algunos países en materia de sanciones por incumplimiento de la obligación de preparar declaraciones específicas sobre precios de transferencia.

A diferencia de la obligación de contar con documentación contemporánea sobre precios de transferencia o de presentar un estudio sobre precios de transferencia, la presentación de las declaraciones de precios de transferencia, por lo general, no protege contra las multas en la esfera de los precios de transferencia, como tampoco suele alterar la carga de la prueba que recae sobre la parte interesada.

Cuadro 7: Prácticas de los países en materia de sanciones relacionadas con la no presentación o presentación fuera de plazo de las declaraciones de precios de transferencia

País	Sanciones ³⁴
Argentina	<p>Por falta de presentación o por presentación fuera de plazo de las declaraciones de precios de transferencia, el contribuyente puede ser multado con una suma que va desde los ARS 10 000 (aproximadamente EUR 210) hasta los ARS 20 000 (aproximadamente EUR 210).</p> <p>Además de las sanciones mencionadas anteriormente, cuando la Autoridad Tributaria Fiscal haya cursado una solicitud de presentación de declaración de precios de transferencia, se impondrá una sanción de ARS 45 000 (aproximadamente EUR 460), por cada incumplimiento. En el caso de los contribuyentes cuyos ingresos brutos sean superiores a los ARS 10 millones (aproximadamente EUR 10 244), se puede imponer una sanción adicional de ARS 450 000 (aproximadamente EUR 4600) después de la tercera solicitud de presentación.</p> <p>Además, si se detecta una omisión, el contribuyente podrá ser pasible del encuadramiento en una categoría de riesgo con mayor probabilidad de ser fiscalizado³⁵.</p>
Canadá³⁶	<p>Presentación fuera de plazo: Según la subsección 162 7) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se puede imponer una multa por presentación fuera de plazo, o múltiples multas por tal motivo, para más de un formulario T106 cuando la documentación requerida para este se presente después de la fecha de vencimiento. La sanción será igual a la mayor de las siguientes: CAD 100 y CAD 25 por día (aproximadamente EUR 65 y EUR 16, respectivamente), siempre que se mantenga el incumplimiento de presentación de la solicitud, hasta un máximo de 100 días.</p> <p>Incumplimiento de presentación: Con arreglo a la subsección 162 10) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se puede sancionar por incumplimiento de la obligación de presentación a las personas o sociedades obligadas a ello que —a sabiendas, o en circunstancias que constituyan negligencia grave— no lo hagan o no cumplan con las solicitudes cursadas por la Agencia Tributaria de Canadá (CRA) de presentar la documentación requerida para el formulario T106. La sanción mínima será de CAD 500 (aproximadamente EUR 320) al mes, hasta un máximo de CAD 12 000 (aproximadamente EUR 7750) por cada incumplimiento. Cuando la CRA haya cursado una solicitud de documentación para el formulario T106, la</p>

³⁴ Tipo de cambio de referencia al 30 de noviembre de 2020.

³⁵ Resolución general 4717 y 3985 disponible en el siguiente enlace:
http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/REAG01004717_2020_05_14 and
http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/REAG01003985_2017_01_12

³⁶T106 E (10/2017). <https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/formspubs/pbg/t106/t106-10-17e.pdf>

sanción mínima será de CAD 1000 (aproximadamente EUR 645) al mes, hasta un máximo de CAD 24 000 (aproximadamente EUR 15 000) por cada incumplimiento.

Declaración falsa u omisión: Se pueden imponer sanciones por declaración falsa u omisión bajo la subsección 163 2.4) de la Ley del Impuesto sobre la Renta cuando se omite o proporcione información incorrecta en el formulario T106. La sanción es de CAD 24 000 (aproximadamente EUR 15 500).

Colombia Presentación fuera de plazo: Dentro de los cinco días siguientes a la terminación del plazo, el 0,02 % del valor total de las operaciones realizadas con partes relacionadas, con un máximo de 313 UVT (aproximadamente EUR 3 030).

Después de cinco días, el 0,1 % del valor total de las operaciones realizadas con partes relacionadas, por cada mes o parte del mes civil de retraso en la presentación de la declaración informativa, con un máximo de 1250 UVT (aproximadamente EUR 12 100) por cada mes, o de 15 000 UVT (aproximadamente EUR 145 200) en total.

Información incorrecta: El 0,6 % del valor total de las operaciones realizadas con partes relacionadas, con un máximo de 2280 UVT (aproximadamente EUR 22 070).

Información omitida (operaciones): El 1,3 % del valor total de las operaciones realizadas con partes relacionadas, con un máximo de 3000 UVT (aproximadamente EUR 29 040); adicionalmente, podrá aplicarse la denegación de deducciones de costos y gastos relacionados con las operaciones omitidas.

Información omitida (partes relacionadas ubicadas en paraísos tributarios): El 2,6 % del valor total de las operaciones realizadas con partes relacionadas, con un máximo de 6 000 UVT (aproximadamente EUR 58 080); adicionalmente, podrá aplicarse la denegación de deducciones de costos y gastos relacionados con operaciones omitidas.

No presentación de la declaración de precios de transferencia: El 4 % del valor total de las operaciones realizadas con partes relacionadas, con un máximo de 20 000 UVT (aproximadamente EUR 193 060).

México Sanción por no presentación, presentación fuera de plazo o incompleta: Entre MXN 77 230 y MXN 154 460 (aproximadamente entre EUR 3 210 y EUR 6 420)³⁷.

Uruguay Sanciones por no presentación o presentación incompleta o fuera de plazo: Las sanciones se gradúan en función de la gravedad de la infracción. Las sanciones varían desde EUR 184 hasta aproximadamente EUR 184 200.

3.2.7 Confidencialidad

Al igual que con otras obligaciones en materia de documentación, hay que tratar la información contenida en una declaración de precios de transferencia como confidencial, de la misma manera que la proporcionada en una declaración de impuestos.

³⁷ Estas cifras se actualizan anualmente.

3.2.8 Simplificación y exenciones

En primera instancia, por lo general se exigirá la declaración de precios de transferencia a todo contribuyente que realice una operación con una parte relacionada que esté comprendida en el ámbito de aplicación de las normas sobre precios de transferencia. Esto significa que los contribuyentes que estén fuera del ámbito de aplicación de las normas generales sobre precios de transferencia quedarán exentos de la responsabilidad de presentar una declaración de precios de transferencia.

Sin embargo, como se señala en la parte II, el requisito de elaborar el anexo puede generar costos de cumplimiento innecesarios o desproporcionadamente altos para algunos contribuyentes. Por esta razón, algunos países han introducido exenciones o simplificaciones específicas para los contribuyentes de menor cuantía o las operaciones de menos material.

Las prácticas sobre exención de la obligación de presentación de documentos varían de un país a otro. En algunos países se acostumbra a limitar la obligación de preparar y presentar la declaración de precios de transferencia sobre la base de criterios tales como que el valor de las operaciones con partes relacionadas no exceda de cierto monto; o sobre la base del tamaño del contribuyente. En cambio, en otros países, no existen exenciones de presentación de estas declaraciones. Cuando existan tales exenciones, estas podrían no aplicarse a los contribuyentes hayan realizado operaciones con partes relacionadas en jurisdicciones consideradas como paraísos tributarios o en otras jurisdicciones de baja o nula tributación, o cuando las partes relacionadas se beneficien de un régimen preferencial.

Cuadro 8: Prácticas de los países en materia de simplificación y exención de las declaraciones de precios de transferencia

País	Exención de las declaraciones de precios de transferencia ³⁸
Canadá	El importe total de las operaciones vinculadas no excede de CAD 1 000 000 (aproximadamente EUR 646 000).
Colombia	Contribuyentes cuyo patrimonio neto en el último día del ejercicio es inferior a 100 000 UVT, o cuyos ingresos brutos son inferiores a 61 000 UVT (aproximadamente EUR 590 048).
Liberia	Declaración simplificada para los contribuyentes más pequeños, definidos como personas físicas o jurídicas que ejercen una actividad comercial con ingresos inferiores a LRD 3 000 000 (aproximadamente EUR 16 000) anuales ³⁹ .
Lituania	El importe de cada operación entre partes relacionadas o la suma de todas las operaciones similares es inferior a EUR 90 000.
República Dominicana	No corresponde exención
Uruguay	El importe total de las operaciones vinculadas durante el año fiscal no exceden los 50 millones de unidades indexadas (aproximadamente EUR 4,5 millones)

³⁸ Tipo de cambio de referencia al 30 de noviembre de 2020.

³⁹ Artículo 6.1.a del Reglamento de Precios de Transferencia de Liberia (2016) y sección 200 c) del Código de la Renta de Liberia.

3.3 Estudios sobre precios de transferencia

En este contexto, por “estudios sobre precios de transferencia” se entiende el conjunto de documentos e información que los contribuyentes afectados están obligados a preparar, conservar y presentar a la administración tributaria cuando sea necesario. Aunque esta categoría de documentación se suele denominar “documentación sobre precios de transferencia”, a los efectos de la presente guía práctica se denomina “estudio sobre precios de transferencia” a fin de distinguirla de otras categorías de documentación. El término “estudio sobre precios de transferencia” engloba el “archivo local” y el “archivo maestro” descritos en el Informe de la Acción 13 sobre BEPS.

A continuación, se describen las principales características de los estudios sobre precios de transferencia.

1. Normalmente, a las empresas multinacionales se les exige que elaboren un estudio separado para cada una de las entidades comprendidas en el ámbito de aplicación de las normas sobre precios de transferencia en las jurisdicciones en las que opera el grupo de empresas multinacionales. Sin embargo, puede haber elementos de los estudios que sean comunes a más de una entidad del grupo, o incluso a todas ellas.
2. Por lo general, se elaboran específicamente a efectos de cumplimiento en materia de los precios de transferencia.
3. Habitualmente (aunque no siempre), se exige a las empresas multinacionales que tengan la documentación en regla antes de presentar la declaración de impuestos, y que la presenten a la administración tributaria cuando esta lo solicite.
4. En el caso de grupos de empresas multinacionales más grandes con acuerdos intragrupo múltiples o multidimensionales, los estudios sobre precios de transferencia pueden ser complejos y muy laboriosos. También puede resultar muy costoso producirlos: los asesores pueden cobrar a una empresa multinacional grande honorarios de cientos de miles de euros —o incluso millones de euros en los casos de mayor envergadura— por la elaboración y redacción de estudios sobre precios de transferencia.

3.3.1 Funciones de los estudios sobre precios de transferencia

Desde la perspectiva del contribuyente, la función principal de un estudio sobre precios de transferencia consiste demostrar el cumplimiento de las normas en la materia de la jurisdicción o jurisdicciones pertinentes. Como mínimo, el estudio debe: identificar y describir las operaciones pertinentes, mostrar cómo se seleccionó el método de precios de transferencia más apropiado y describir cómo se aplicó ese método.

Por consiguiente, los estudios sobre precios de transferencia pueden brindar:

- Pruebas de que el contribuyente ha buscado cumplir con las normas sobre precios de transferencia. En muchas jurisdicciones, esto es importante, ya que también puede proporcionar pruebas para contrarrestar los argumentos de que se debería aplicar una sanción en caso de que una inspección de precios de transferencia diera lugar a un ajuste

(por ejemplo, debido a que las autoridades tributarias busquen aplicar un método diferente de precios de transferencia o cuestionar la validez de los elementos comparables);

- A la administración tributaria información para considerar si debe iniciar o continuar una inspección sobre precios de transferencia y, en tal caso, en qué operaciones debe centrarse.
- A la administración tributaria información y datos pertinentes para una inspección. Sin embargo, la información proporcionada en los estudios sobre precios de transferencia rara vez es suficiente para llevar a cabo una inspección integral, y casi siempre tendrá que ser complementada con información adicional.

La documentación sobre precios de transferencia también puede alentar activamente a los contribuyentes a considerar la forma en que determinan y fundamentan los precios de transferencia en condiciones de plena competencia que se utilizan para efectos tributarios.

Recuadro 4: ¿Cómo se puede utilizar un estudio sobre precios de transferencia en el proceso de inspección?

Como se mencionó anteriormente, los estudios sobre precios de transferencia pueden ser complejos y muy laboriosos. A algunos inspectores, los estudios de gran extensión producidos por profesionales pueden resultarles desalentadores, por lo que es posible que sean reacios a cuestionar las conclusiones que contienen o incluso, en primera instancia, a solicitar siquiera su presentación. Sin embargo, un estudio sobre precios de transferencia bien elaborado suele contener información y análisis que son de vital importancia para el conocimiento del inspector, y cuando se dispone de un estudio sobre precios de transferencia, uno de los elementos clave de una inspección es comprobar la fiabilidad de los análisis y conclusiones contenidos en el estudio.

a) Información y análisis contenidos en un estudio sobre precios de transferencia

Un estudio sobre precios de transferencia bien elaborado debería proporcionar al inspector:

- Detalles de la estructura de las operaciones comerciales de la EMN en las que participa el contribuyente, además de una imagen clara de la cadena de suministro.
- Las principales características de la industria o sector en que operan la EMN y el contribuyente.
- Datos de las operaciones entre partes relacionadas realizadas por el contribuyente, incluidos todos los acuerdos contractuales.
- Un análisis de las funciones desempeñadas por el contribuyente y sus partes asociadas, así como de los activos utilizados y los riesgos asumidos en relación con las operaciones intragrupo.

Esta información debe ayudar al inspector a hacerse una idea de la empresa en la que participa el contribuyente y, lo que es más importante, a conocer los generadores clave de valor de esa empresa. De este modo, también debe permitir que el inspector tenga un conocimiento de los intangibles más importantes (cuando corresponda) y dónde debe estar el retorno a dichos intangibles en la empresa; los riesgos más importantes asumidos y en qué parte de la empresa debe reconocerse el retorno a dichos riesgos.

Además, un estudio sobre precios de transferencia bien elaborado debería proporcionar al inspector:

- Un análisis, utilizando la información enumerada anteriormente, que dé como resultado las conclusiones del contribuyente sobre el método de precios de transferencia más apropiado (y la parte analizada apropiada, si procede).
- Una comprensión de la aplicación de dicho método que incluya, cuando proceda, la identificación y selección de comparables fiables.

Esta información es de vital importancia. Informa al inspector de las conclusiones del contribuyente con respecto a la aplicación del principio de plena competencia, y de cómo el contribuyente llegó a esas conclusiones. Un análisis y revisión de estas conclusiones es a menudo el punto de partida para la inspección de precios de transferencia.

b) Comprobación de la fiabilidad del estudio de precios de transferencia

Uno de los puntos de partida de cualquier inspección de precios de transferencia será comprobar la fiabilidad de las conclusiones registradas en un estudio sobre precios de transferencia. Este asunto tiene muchas facetas (y un análisis minucioso sobre el particular queda fuera del ámbito de esta guía práctica). Sin embargo, la cuestión clave de la inspección consistirá normalmente en comprobar si los hechos en los que se basa el análisis se ajustan a lo sustancial de las operaciones reales llevadas a cabo y, en particular, a las funciones, los activos (incluidos los intangibles) y los riesgos relacionados con ellos. La selección del método de precios de transferencia más apropiado, por ejemplo, se hará a partir de supuestos sobre las funciones desempeñadas por el contribuyente y sus partes relacionadas, los activos que utilizan y los riesgos que asumen. Esto debe tener en cuenta los generadores clave de valor, como los activos intangibles y los riesgos económicamente significativos de la actividad. Es importante determinar que los análisis y las conclusiones del estudio sobre precios de transferencia, en particular en lo que respecta al lugar en que se genera valor, se ajusten a la sustancia de las operaciones comerciales.

3.3.2 Formato y contenido

En esta sección se abordan los diversos enfoques que adoptan los países a la hora de determinar el formato y el contenido de los estudios sobre precios de transferencia. Existe una gran variedad de enfoques. Todas las administraciones tributarias que supervisan regímenes activos de precios de transferencia hacen hincapié en la importancia de obtener estudios sobre precios de transferencia como parte del proceso de determinación de los hechos. La medida en que los requisitos documentales específicos se detallan en la legislación de los países varía significativamente. Algunos definen criterios generales sobre el propósito y los objetivos de los estudios sobre precios de transferencia, sin precisar documentos o elementos de información concretos. En estos casos, los contribuyentes pueden elegir el formato del estudio y los documentos específicos que consideren pertinentes. Este enfoque proporciona cierta flexibilidad y permite a los contribuyentes crear y conservar únicamente la documentación que consideren necesaria. Algunos países son más específicos en sus requisitos, y detallan los documentos y las categorías de información que se exigen. El último enfoque se ha adoptado para un "archivo local" y un "archivo maestro" descritas en el Informe de la Acción 13 sobre BEPS. Un enfoque más

detallado aumenta la seguridad jurídica y ayuda a garantizar que los estudios contengan la información necesaria para que la administración tributaria verifique que la fijación de precios de una operación entre empresas relacionadas es coherente con las normas sobre precios de transferencia, pero puede conllevar una mayor carga global de cumplimiento.

Recuadro 5: Distintos enfoques de países sobre el formato y el contenido de los estudios sobre precios de transferencia

Especificación de una lista detallada de los documentos que deben conservarse⁴⁰.

Ghana

“Salvo disposición contraria contenida en este reglamento, toda persona que celebre un acuerdo con otra con la que mantenga una relación vinculada, conservará documentación contemporánea del acuerdo celebrado por esa persona en cada año de evaluación.

2) Toda persona presentará ante el Comisionado General una copia electrónica de la documentación contemporánea sobre los acuerdos que haya celebrado, a más tardar cuatro meses después de la finalización de cada período base.

3) La documentación referida en el punto 2) incluirá

- a) un archivo maestro y*
- b) un archivo local.*

[En la norma se proporciona una lista detallada de la información que deben contener el archivo maestro y el archivo local.]⁴¹

Nigeria

“El sujeto pasivo vinculado registrará, por escrito o en cualquier otro dispositivo o soporte electrónico, información o datos suficientes con un análisis de dicha información y datos para verificar que los precios de las operaciones vinculadas son coherentes con el principio de plena competencia, y además pondrá dicha información a disposición del Servicio, previa solicitud por escrito del Servicio”. [Norma 16(1) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta (Precios de Transferencia), 2018].

“A los fines de la Norma 16, un sujeto vinculado conservará documentación contemporánea coherente en consonancia con las disposiciones del apéndice de este reglamento”. [Norma 17 (1)]

[En el anexo mencionado se requiere un archivo maestro y un archivo local, y se proporciona una lista detallada de la información que deben incluir estos archivos]⁴².

⁴⁰ Véase también en el Anexo 2 el requisito de estudios de precios de transferencia en Canadá y Georgia.

⁴¹ Véanse detalles adicionales en la sección 12 del Reglamento de Precios de Transferencia de 2020. L.I. 2412.

⁴² Véanse detalles adicionales en la sección 16(1) y 17 de la norma 16(1) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta (Precios de Transferencia) 2018 y el anexo de este reglamento. Disponible en el siguiente enlace:

Hasta hace poco, las Directrices de la OCDE se limitaban a describir principios generales y se concentraban en brindar una visión general de alto nivel de la información que debe incluirse en un estudio sobre precios de transferencia. Sin embargo, más recientemente, en las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia se ha presentado (a través del Informe de la Acción 13 sobre BEPS del G20/OCDE) un enfoque más detallado compuesto por un archivo local y un archivo maestro (cuestión que se analiza más adelante). En el Manual de precios de transferencia de la ONU se sugiere un enfoque similar. Las directrices ofrecen una lista detallada de la información que debe facilitarse en cada uno de estos archivos. Esta guía práctica reconoce las ventajas de adoptar un enfoque común para los estudios sobre precios de transferencia, entre otros:

- 1. Los costos de cumplimiento de los contribuyentes se reducirán si los países aplican formatos similares en sus obligaciones de documentación,** de manera que las empresas multinacionales puedan proporcionar información similar en el mismo formato y (para el archivo maestro) un mismo documento, en cada uno de los países en los que operan. Los contribuyentes también tendrán más certeza sobre el contenido esperado de la documentación solicitada.
- 2. Como resultado de una mayor estandarización, las administraciones tributarias deberían esperar un mejor cumplimiento de sus obligaciones locales en materia de documentación sobre precios de transferencia.** El costo marginal del cumplimiento de las normas de documentación de un país se reducirá cuando estas estén armonizadas en todos los países.
- 3. La armonización y cooperación entre países también puede contribuir a la generación de enfoques basados en las “mejores prácticas”** y crear oportunidades para la colaboración y el apoyo mutuo en la elaboración y aplicación de las normas y en la utilización de la información contenida en la documentación.

En el recuadro que figura a continuación se describen las principales características del enfoque adoptado en el Informe de la Acción 13 sobre BEPS en materia de estudios sobre precios de transferencia (es decir, el archivo local y el archivo maestro). Se puede encontrar información detallada en el informe y en el capítulo V de las Directrices de la OCDE.

Recuadro 6: Enfoque del Informe de la Acción 13 sobre BEPS en materia de documentación sobre precios de transferencia

Los contenidos recomendados de los archivos local y maestro que figuran en los anexos I y II del Informe de la Acción 13 sobre BEPS brindan una plataforma en la que los contribuyentes con riesgos importantes en materia de precios de transferencia pueden describir de forma elocuente su cumplimiento con el principio de plena competencia. Su objetivo es proporcionar a las administraciones tributarias una visión de las operaciones empresariales en términos

[https://www.firs.gov.ng/sites/Authoring/contentLibrary/a7b75064-cd91-4135-ae14-b3b4b8662409Income%20Tax%20\(Transfer%20Pricing\)%20Regulations%202018.pdf](https://www.firs.gov.ng/sites/Authoring/contentLibrary/a7b75064-cd91-4135-ae14-b3b4b8662409Income%20Tax%20(Transfer%20Pricing)%20Regulations%202018.pdf)

organizativos y contractuales, desde la perspectiva de la entidad local y del grupo en su totalidad. En conjunto, también tendrían por objeto proporcionar a las administraciones tributarias información detallada sobre las operaciones intragrupo individuales, sobre el contribuyente local y sobre la política global de precios de transferencia del grupo: información necesaria como base para una inspección de precios de transferencia bien informada.

El propósito del archivo maestro consiste en proporcionar una visión general de alto nivel, con el fin de ubicar la práctica de precios de transferencia del grupo multinacional en su contexto mundial en el plano económico, legal, financiero y tributario. Es decir, el archivo maestro proporciona antecedentes y contexto a la información más detallada contenida en el archivo local.

Archivo local y archivo maestro: breve resumen del contenido ⁴³

Archivo maestro

En el archivo maestro, la EMN deberá proporcionar información del grupo de empresas multinacionales en su totalidad, en la que se describa la naturaleza de sus operaciones comerciales a escala mundial, sus políticas generales de precios de transferencia, así como información sobre los generadores clave de valor, los activos intangibles y el financiamiento del grupo. Como parte del archivo maestro, los contribuyentes también están obligados a preparar otra información tributaria, como los estados financieros consolidados del grupo de empresas multinacionales, y a proporcionar información sobre los acuerdos clave intragrupo. La información requerida es de carácter muy amplio, dado que su propósito es proporcionar a las administraciones tributarias únicamente una visión general de alto nivel de las prácticas de precios de transferencia del grupo multinacional en su contexto mundial en el plano económico, legal, financiero y tributario.

Las Directrices de la OCDE recomiendan que el archivo maestro conste de cinco categorías de información:

- Estructura organizativa.
- Descripción de la actividad o actividades de la EMN.
- Activos intangibles.
- Actividades financieras intragrupo.
- Situación financiera y fiscal.

Archivo local

⁴³ Para obtener una lista completa de los documentos que se especifican en el archivo maestro y en el archivo local, véase OCDE (2017), *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*, capítulo V, anexos I y II. Véase también ONU (2017), capítulo sobre Documentación, en *Manual Práctico de las Naciones Unidas sobre Precios de Transferencia para Países en Desarrollo 2017*, UN Publishing, Nueva York, <http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/04/Manual-TP-2017.pdf>.

El archivo local requiere información detallada sobre las operaciones específicas que tienen lugar entre la empresa asociada local del país y el resto de empresas asociadas, lo que incluye la información sobre la identidad de las partes relacionadas, la información financiera pertinente relativa a esas operaciones específicas, un análisis de comparabilidad, y la selección y aplicación del método de fijación de precios de transferencia más apropiado⁴⁴. La información contenida en este informe debe reflejar el análisis, los elementos considerados y las fuentes de información utilizadas por el contribuyente para justificar su aplicación del principio de plena competencia.

En el archivo local son necesarias las siguientes categorías de información:

- Información sobre la entidad local.
- Información detallada sobre cada categoría significativa de operaciones vinculadas en las que participe la entidad, además de un análisis funcional de cada una de ellas, una indicación del método de precios de transferencia más adecuado (incluida la seleccionada como "parte analizada") y la aplicación de dicho método.
- Información financiera

Parte de la información que debe facilitarse en el archivo local también puede estar contenida en el archivo maestro. En tales casos, las orientaciones del Informe de la Acción 13 sobre BEPS recomiendan que se permita al contribuyente hacer una referencia cruzada a la información del archivo maestro.

Las obligaciones de presentación de documentación para los archivos maestros y locales

En el momento de redactarse este documento, más de 50 países (entre ellos economías de la OCDE y no pertenecientes a la OCDE) habían introducido o estaban en proceso de introducir la estructura de la documentación de los archivos maestros y locales basados en la propuesta de la Acción 13 sobre BEPS. En el Informe de la Acción 13 sobre BEPS no hay una orientación específica sobre todos los aspectos del enfoque del archivo local y del archivo maestro y, por lo tanto, existen algunas variaciones en su implementación en lo que respecta a cuestiones como los plazos de presentación, las sanciones y el nivel de detalle.

En esta sección se examinan algunas de estas cuestiones y se evalúan los diferentes enfoques adoptados por los distintos países.

1. Archivo maestro: información organizada por líneas de negocio. Conforme a las recomendaciones del Informe de la Acción 13 sobre BEPS, las empresas multinacionales deben preparar un único archivo con información sobre las operaciones del grupo de empresas multinacionales en su conjunto. No obstante, se permite organizar la información por líneas de negocio cuando así lo justifiquen los hechos concretos, por ejemplo, cuando la estructura del grupo multinacional sea tal que ciertos sectores de actividad importantes operen con un alto grado de independencia o hayan sido adquiridos recientemente. A pesar de lo anterior, la empresa local

⁴⁴ OCDE (2015), Documentación sobre precios de transferencia e informe PP, Acción 13 - Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, "Archivo local", párrafo 22.

contribuyente asociada a la multinacional debe presentar el conjunto del archivo maestro que corresponda a todas las líneas de negocio con miras a garantizar que se proporcione una visión general del negocio mundial del grupo multinacional⁴⁵.

Recuadro 7: Prácticas de los países sobre la organización de la información por líneas de negocio

En **Finlandia** es posible presentar el archivo maestro de una línea de negocio de la que forma parte la entidad finlandesa. La línea de negocio debe ser lo suficientemente independiente de otras, y además debe incluirse una descripción de las funciones y operaciones centralizadas del grupo.

2. Para simplificar la carga administrativa de las entidades nacionales, México ofrece la posibilidad de presentar un único archivo maestro cuando varias entidades del mismo grupo de EMN operan en el país. Este enfoque tiene sentido especialmente cuando una misma oficina de la administración tributaria se ocupa de todas las entidades del mismo grupo.

3. Algunos países (por ejemplo, Austria y China) exigen a los contribuyentes locales que presenten el archivo maestro, aun cuando la entidad nacional se encuentre dentro del umbral de exención que se le aplicaría en otras circunstancias⁴⁶, en los casos en los que haya otra entidad del grupo de empresas multinacionales que deba preparar un archivo maestro en una jurisdicción extranjera. En el caso de China, la entidad local del grupo de EMN está obligada a presentar un archivo maestro si a) la entidad china forma parte de un grupo multinacional que presenta un archivo maestro, o b) las operaciones con partes relacionadas superan los CNY 1 000 millones (aproximadamente EUR 125 millones).⁴⁷

Formato de la documentación

Otra cuestión que debe evaluarse es si el mantenimiento de archivos electrónicos cumple las obligaciones documentales sobre precios de transferencia. A este respecto, las Directrices de la OCDE ponen de manifiesto que, dado que el interés último de la administración tributaria quedaría satisfecho si los documentos necesarios se presentan oportunamente cuando se solicitan en el curso de una inspección, la forma en que estos se almacenen —ya sea en papel, en formato electrónico o en cualquier otro sistema— debería quedar a discreción del contribuyente, siempre que la información pertinente pueda ponerse rápidamente a disposición de la administración tributaria en la forma especificada por las normas domésticas y prácticas del país. Se recomienda que los países se aseguren de que sus normas domésticas no les prohíban exigir documentación en formato escrito según sea necesario (por ejemplo, como prueba en los tribunales), ni restrinjan el uso de otros formatos según corresponda.

⁴⁵ Véase OCDE (2017), *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*, capítulo V, párrafo 20.

⁴⁶ Algunos países solo exigen la presentación de la documentación sobre precios de transferencia cuando las operaciones o los ingresos del contribuyente superan determinado monto. Véase la sección 3.3.7.

⁴⁷ Conversión del tipo de cambio al 30 de noviembre de 2020.

Presentación electrónica de estudios sobre precios de transferencia

Los estudios sobre precios de transferencia por lo general requieren del contribuyente una importante cantidad de información y análisis. Además, considerando que estos estudios deben adaptarse a las operaciones comerciales específicas del grupo de empresas multinacionales, puede resultar difícil estandarizarlos completamente para que se presten con facilidad a su presentación en forma electrónica. No obstante, y dadas las ventajas que supone disponer de esa información en forma electrónica, las administraciones tributarias pueden considerar la posibilidad de prever que los estudios sobre precios de transferencia se presenten en forma electrónica, teniendo en cuenta que ha de permitirse cierto grado de flexibilidad en lo que respecta a la forma y el contenido de la información que se proporciona.

Algunos países han adaptado el archivo local y el archivo maestro para que se puedan presentar en forma electrónica. Este enfoque facilita el uso de la información contenida en ellos para fines de evaluación de riesgos. Dentro de estos países se encuentran Australia y Perú. Por ejemplo, Australia permite que el archivo local y el maestro se envíen a la administración tributaria por vía electrónica; para ello, se dispone de un esquema XML junto con reglas de validación asociadas. Los anexos, como los contratos, también se pueden proporcionar en formato PDF a través del portal en línea de la Agencia Tributaria de Australia.

Bélgica también le dio formato electrónico a su archivo local. El archivo local se debe presentar vía electrónica en formato XML a través de una herramienta obligatoria de presentación en línea. En el anexo 5 se incluyen las plantillas del formato local y del archivo maestro en Bélgica.

Idioma

Por lo general, los países exigen que los estudios de precios de transferencia se preparen en el idioma local. Sin embargo, como medio para reducir los costos de cumplimiento de los contribuyentes, los países pueden permitir que estos presenten la documentación sobre precios de transferencia en los idiomas de uso común y realizar solicitudes específicas de traducción de los documentos pertinentes, según sea necesario. Este enfoque también permitiría, por ejemplo, que una EMN preparara un archivo maestro en un solo idioma para todas las jurisdicciones en las que opera el grupo, junto con archivos locales en el idioma local pertinente. Del mismo modo, es posible que cierta información —como contratos, análisis funcionales sobre filiales extranjeras (en su caso) o facturas— esté únicamente disponible de primera mano en un idioma extranjero, por lo que las administraciones tributarias pueden, por ejemplo, requerir su traducción exclusivamente cuando sea precisa su presentación.

Existen algunas opciones:

1. Antes de que la documentación se pueda considerar como prueba ante un tribunal, muchas jurisdicciones exigen que la traducción sea realizada por traductores certificados. Una de las opciones a las que suelen recurrir las administraciones tributarias consiste en permitir que las traducciones no sean juradas y exigir este requisito únicamente cuando se considere que el caso se presentará ante un tribunal. En ese caso, es aconsejable solicitar las traducciones lo antes posible.

2. Las jurisdicciones que exigen que el archivo maestro esté redactado en su idioma local, podrían considerar la posibilidad de establecer plazos más prolongados para que los contribuyentes tengan tiempo suficiente para preparar y traducir el archivo.
3. Las jurisdicciones también podrían permitir a los contribuyentes presentar estudios sobre precios de transferencia en un idioma de uso común. En tal caso, la opción de presentar la documentación en un idioma extranjero debería establecerse (o al menos no excluirse) en la legislación nacional.

(Véase el Anexo 6 para las distintas prácticas de los países)

3.3.3 Marco regulatorio

En esta sección se examinan los diversos enfoques que adoptan los países para legislar sobre las normas relativas a los estudios sobre precios de transferencia.

Las disposiciones relativas a los estudios sobre precios de transferencia (ya sea en la legislación primaria, en la derivada o en las directrices) contendrán normalmente al menos los siguientes elementos:

- Declaración del alcance de la legislación en la que se incluya cualquier exención contemplada, por ejemplo, para los contribuyentes más pequeños.
- Requisito de mantenimiento de documentación.
- Lista de los documentos o información que deben incluirse en el estudio, o criterios generales sobre el propósito y los objetivos de la documentación (es decir, lo que debe lograr el estudio).
- Plazo en el que debe estar preparado el estudio.
- Período durante el que debe conservarse la documentación.
- Circunstancias en las que debe presentarse el estudio a la administración tributaria.
- Plazo para la presentación del estudio a la administración tributaria.
- Forma en que debe presentarse (por ejemplo, si se permite o se exige la presentación electrónica), y el idioma.
- Sanciones por no conservar o no presentar documentación completa, o por proporcionar información incorrecta.

Véase el anexo 1, que ilustra un posible enfoque para la redacción de legislación primaria en la que se requiere documentación sobre precios de transferencia consistente en el archivo maestro, el archivo local y el informe PP.

3.3.4 Cuestiones de plazo

Al establecer los requisitos para la preparación y presentación de estudios sobre precios de transferencia, los países deben tener en cuenta lo siguiente:

1. El ejercicio durante el cual será efectiva una nueva obligación en materia de precios de transferencia.
2. Si basta con tener preparados los estudios sobre precios de transferencia, o si también hay que presentarlos a la administración tributaria en un momento determinado (por ejemplo, con la declaración de impuestos).

3. Cuándo deben prepararse los estudios sobre precios de transferencia.

A continuación, se ofrece orientación sobre estas tres cuestiones y el enfoque adoptado por algunos países.

Ejercicio fiscal en que será efectivo el estudio sobre precios de transferencia

Al instituir la obligación de que los contribuyentes preparen por primera vez estudios sobre precios de transferencia, los países pueden considerar la posibilidad de concederles un plazo razonable para prepararse para las nuevas reglamentaciones. Por ejemplo, si se requiere que los estudios sobre precios de transferencia se preparen contemporáneamente, debe brindarse a los contribuyentes un plazo antes de que la obligación de presentar informes entre en vigor⁴⁸.

Si es necesario tener preparados los estudios sobre precios de transferencia y presentarlos a la administración tributaria en un momento determinado

Ni las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia ni el Manual de precios de transferencia de la ONU prescriben si los estudios sobre precios de transferencia deben presentarse automáticamente a las administraciones tributarias. Las prácticas actuales varían de un país a otro.

En relación con los archivos locales y los archivos maestros, las directrices del Informe de la Acción 13 sobre BEPS sugieren que el archivo local esté concluido a más tardar en la fecha señalada para la presentación de la declaración de impuestos. El archivo maestro ha de ser revisado y, si fuera necesario, actualizado antes de la fecha fijada para presentar la declaración de impuestos de la sociedad matriz última del grupo multinacional. La razón de ello es que el archivo maestro probablemente sea preparado por la sociedad matriz.

Recuadro 8: Desajustes en los plazos de presentación del archivo maestro

México permite a la entidad nacional presentar el archivo maestro en línea con el ejercicio fiscal de la entidad de presentación extranjera del grupo que lo prepara.

Japón y Bélgica exigen que el archivo maestro se presente en el plazo de un año contado a partir del último día del cierre del ejercicio fiscal de la sociedad matriz última; el archivo local debe estar disponible a petición de la administración tributaria.

La práctica más habitual consiste en exigir a los contribuyentes que preparen y mantengan estudios sobre precios de transferencia dentro de los plazos de las jurisdicciones establecidos en el reglamento pertinente, y que los pongan a disposición a petición de la administración tributaria. Este es el enfoque seguido por Alemania, Austria, China, Costa Rica, España, Finlandia, los Países Bajos, Polonia y la República Dominicana. En cambio, algunos países (por ejemplo, Colombia, México y Perú) solicitan que los estudios sobre precios de transferencia se presenten

⁴⁸ La documentación contemporánea sobre precios de transferencia implica generalmente que las empresas deben determinar sus precios de transferencia sobre la base de la información pertinente disponible en el momento en que se realiza la operación.

periódicamente (por ejemplo, anualmente) a las administraciones tributarias. En el Anexo 6 se proporcionan ejemplos adicionales de prácticas de los países.

Cada enfoque tiene sus propias ventajas e inconvenientes. Podría ser preferible exigir que los contribuyentes conserven los estudios y que se presenten cuando se soliciten (por ejemplo, para llevar a cabo una valoración o evaluación del riesgo, o cuando los contribuyentes hayan sido seleccionados para una inspección). Este enfoque debería complementarse con regímenes de sanciones o incentivos adecuados para fomentar el cumplimiento, según lo descrito en la sección [3.3.5](#). Permitir que la administración tributaria solicite también los estudios de forma aleatoria podría complementar el régimen de sanciones/incentivos para fomentar el cumplimiento.

Exigir a los contribuyentes que presenten anualmente estudios sobre precios de transferencia tiene la ventaja de que, al realizar evaluaciones de riesgos o inspecciones, la administración tributaria dispondrá de documentación desde el primer momento. La disponibilidad de esta fuente de información también puede contribuir a que la administración tributaria lleve a cabo actividades de evaluación del riesgo de carácter amplio (por ejemplo, para todo un sector) y sistemático, así como a que supervise el cumplimiento de las obligaciones tributarias y tendencias económicas y comerciales más generales. Otra ventaja de este enfoque es que puede aumentar el efecto de cumplimiento.

Sin embargo, en muchos casos, las administraciones tributarias no pueden realizar una evaluación completa del riesgo de todos los contribuyentes cada año y, por ende, exigen que la documentación se presente solo cuando se la solicite. En algunos países, el hecho de no considerar la información contemporánea presentada por un contribuyente, y de no actuar en consecuencia, puede impedirle a la autoridad auditar o reabrir el período pertinente más adelante, o al menos ofrecer una aprobación implícita de la declaración de impuestos presentada. Esto significaría que si la documentación sobre precios de transferencia correspondiente a un período fiscal se presenta, pero no se analiza, es probable que la autoridad fiscal no pueda revisar ese período en un futuro, ya que ha aceptado implícitamente la posición fiscal para el período en cuestión habiendo tenido toda la información necesaria para hacerlo. Además, como cuestión puramente práctica, el almacenaje seguro de grandes cantidades de documentación requerirá recursos a tal efecto por parte de la administración tributaria.

¿Cuándo debe prepararse el estudio sobre precios de transferencia?

Las administraciones tributarias suelen exigir que los estudios sobre precios de transferencia se preparen de forma contemporánea. Esto significaría que la documentación se prepararía en el momento de realizarse la operación o, en todo caso, a más tardar en el momento de cumplimentarse y presentarse la declaración del impuesto sobre la renta del ejercicio en el que tiene lugar. Otros países han optado por exigir a los contribuyentes que preparen documentación solo en caso de una inspección. Por ejemplo, Alemania es un país que exige que se prepare

documentación sobre precios de transferencia una vez que se anuncia una inspección y se requiere la documentación (se puede hacer en un solo paso o documento).⁴⁹

Recuadro 9: Ejemplo de país en la preparación de un archivo local y un archivo maestro

México: El archivo local debe presentarse antes del 31 de diciembre con respecto a la información del ejercicio que termina el 31 de diciembre del año previo. La información que consta en el archivo local debe ser contemporánea con la declaración del impuesto sobre la renta del mismo período.

Frecuencia de actualización de la documentación

En general, los contribuyentes deben revisar y actualizar anualmente los estudios sobre precios de transferencia para determinar si los análisis funcionales y económicos siguen siendo exactos y pertinentes, y para confirmar la validez de la metodología aplicada en materia de precios de transferencia. Las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia reconocen también que, en muchas situaciones, las descripciones de las empresas, los análisis funcionales y las descripciones de comparables pueden no cambiar significativamente de un año a otro. Para simplificar el cumplimiento, las administraciones tributarias pueden permitirles que (en lugar de anualmente) actualicen periódicamente (una vez cada tres años, por ejemplo) las búsquedas de comparables, siempre y cuando las condiciones de funcionamiento (y el análisis funcional) no varíen. Normalmente sería conveniente que los datos financieros de los elementos comparables se actualizarán cada año para aplicar el principio de plena competencia de forma fiable.

Plazo de conservación de los documentos

Una cuestión que debe tenerse en cuenta es el número de años que deben conservarse los registros y la información antes de su eliminación definitiva. El Informe de la Acción 13 sobre BEPS señala que los contribuyentes no deberían estar obligados a conservar los documentos más allá de un período razonable compatible con los requisitos de la legislación nacional. Las normas del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información y el Grupo de Acción Financiera Internacional recomiendan a los países conservar la documentación durante un período de al menos cinco años⁵⁰. En muchos países, el período de conservación se corresponde con el plazo de prescripción de los ajustes de los precios de transferencia. Posiblemente se requieren consideraciones adicionales sobre el período de conservación desde el punto de vista del contribuyente y la administración tributaria para tener en cuenta el tiempo requerido para los mecanismos de resolución de diferencias relativas a la doble tributación.

⁴⁹ Se debe tener en cuenta que esto no aplica a las denominadas operaciones extraordinarias, que se deben documentar de manera contemporánea. Esto incluye, por ejemplo, operaciones que surgen de una reestructuración comercial.

⁵⁰ Véase Exchange of Information on Request: Handbook for Peer Reviews 2016-2020. (OECD 2016) Pág. 32 y 170

3.3.5 Exigibilidad

Varios países cuentan con mecanismos para asegurarse de que los contribuyentes preparen sus estudios sobre precios de transferencia. Sin embargo, las prácticas varían de un país a otro.

1. Algunos países establecen un régimen de exigibilidad en materia de precios de transferencia destinado principalmente a recompensar la preparación oportuna y precisa de la documentación sobre precios de transferencia. Algunos ejemplos de regímenes de incentivos:

- **Protección contra sanciones en caso de ajuste de precios de transferencia.** Cuando la documentación cumple con los requisitos y se presenta a tiempo, el contribuyente podría quedar exento de sanciones o sujeto a una tasa de penalización más baja si en última instancia se realiza y mantiene un ajuste de los precios de transferencia.
- **Cambio en la carga de la prueba.** Esto ocurriría si el contribuyente cumpliera con los requisitos de documentación⁵¹. En los Países Bajos, por ejemplo, se establece que si la documentación sobre precios de transferencia es inadecuada, la carga de la prueba puede volver a recaer en el contribuyente. (Véanse también los ejemplos de legislación en el anexo 1).

2. Algunos países aplican sanciones administrativas generales para exigir a los contribuyentes que presenten un estudio sobre precios de transferencia cuando se les solicite en el curso de una inspección tributaria.

3. Otros aplican sanciones específicas de los precios de transferencia. Pueden imponerse sanciones a los contribuyentes que no preparen o presenten estudios sobre precios de transferencia, o que presenten estudios que contengan información falsa o engañosa, u omisiones relevantes. Podrían aplicarse estas sanciones además de otras correspondientes al Código Tributario. Las sanciones pecuniarias son el tipo de sanción más común. Podrían basarse en importes fijos o en datos de la declaración de impuestos del año anterior (base imponible bruta, beneficio antes de impuestos, etc.), dependiendo de la gravedad de la infracción (por ejemplo, reincidencia, tiempo transcurrido desde la fecha de vencimiento, errores, omisiones o no presentación), o estar vinculados al importe de un ajuste de precios de transferencia que puede efectuarse después de una auditoría.

⁵¹ Véase un análisis detallado en la sección [2.1.2](#)

Recuadro 10: Prácticas de los países

Protección contra sanciones en caso de ajuste de precios de transferencia - Australia⁵², Canadá⁵³, México y Estados Unidos.

Cambio en la carga de la prueba - México, los Países Bajos, Nigeria y el Reino Unido.

Sanciones administrativas generales - Eslovenia, República Eslovaca⁵⁴

Sanciones específicas de los precios de transferencia - República Dominicana, México, Perú y Singapur.

Tanto las Directrices de la OCDE como el Manual de precios de transferencia de la ONU señalan que sería injusto imponer sanciones significativas a los contribuyentes que hayan hecho esfuerzos razonables de buena fe para llevar a cabo un análisis bien fundado en materia de precios de transferencia, o a un contribuyente que no hubiera presentado datos a los que el grupo de empresas multinacionales no tuviera acceso en el momento del proceso de documentación⁵⁵.

Cuadro 9 : Prácticas de los países en materia de estudios sobre precios de transferencia: Medidas de aplicación

País	Descripción de la medida de aplicación ⁵⁶
Argentina	Archivo local: Las transacciones con vinculados en el extranjero están exentas si se cumplen las siguientes condiciones: a) el monto total de las operaciones no supera los ARS 30 000 000 (aproximadamente EUR 303 120); b) la entidad local i) es un miembro del grupo de EMN que está obligado a presentar el informe PP o ii) está obligada a presentar el informe maestro (equivalente al archivo maestro en Acción 13) y la suma de las operaciones con vinculados en el período fiscal no supera los ARS 3 000 000

⁵² En Australia, un contribuyente no puede demostrar que tiene una "posición razonablemente discutible" en relación con sus precios de transferencia (lo que, por lo tanto, supondría sanciones inferiores en caso de ajuste) a no ser que mantenga una documentación adecuada. Esta terminología de "posición razonablemente discutible" es importante desde el punto de vista de las sanciones. Si no cuenta con una posición razonablemente discutible, la entidad no puede abogar por una reducción de las sanciones que se aplican en un ajuste de precios de transferencia. Las sanciones se pueden aplicar al ajuste fiscal principal y también al interés adeudado por pagos atrasados de impuestos.

⁵³ En Canadá, un contribuyente puede ser objeto de una sanción en materia de precios de transferencia si no ha realizado esfuerzos razonables para determinar y utilizar los precios de transferencia en condiciones de plena competencia, tal como se puede constatar en su documentación contemporánea. No habrá sanción si su documentación contemporánea es completa y precisa en todos los aspectos materiales, se preparó antes de la fecha de vencimiento y se envió en dentro de un período determinado.

⁵⁴ Véase el perfil de país en materia de precios de transferencia de Eslovenia, disponible para consulta aquí www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profile-slovenia.pdf.

⁵⁵ Véase Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias (2017), párrafo 5.42, y el Manual práctico de las Naciones Unidas sobre precios de transferencia para países en desarrollo en el apartado C.2.4.3.4.

⁵⁶ Tipo de cambio de referencia al 30 de noviembre de 2020.

	<p>(aproximadamente EUR 30 300) o cada operación no supera los ARS 300 000 (aproximadamente EUR 3 030).</p> <p>Las operaciones que se realizan con personas residentes o domiciliadas en jurisdicciones no cooperantes, o con regímenes tributarios bajos o nulos, están exentas, cuando la suma de esas operaciones en el período fiscal no supera los ARS 3 000 000 (aproximadamente EUR 30 300) o cada operación está por debajo de ARS 300 000 (aproximadamente EUR 3 030).</p> <p>Archivo maestro: Las empresas locales están exentas si se cumplen las siguientes condiciones:</p> <p>a) El monto total del ingreso anual consolidado del grupo de EMN no supera los ARS 2 000 000 000 (aproximadamente EUR 20 200 000) en el período fiscal anterior, y</p> <p>la cantidad total de operaciones con vinculados en el período fiscal no supera los ARS 3 000 000 (aproximadamente EUR 30 300) o cada operación no supera los ARS 300 000 (aproximadamente EUR 3030).</p>
<p>Canadá</p>	<p>La subsección 247(3) de la Ley del Impuesto sobre la Renta prevé una sanción en materia de precios de transferencia cuando el monto neto de los ajustes de precios de transferencia exceda umbrales específicos. Se pretende que la sanción sea una penalización por cumplimiento que se centre en los esfuerzos que un contribuyente realiza para determinar un precio de plena competencia y no solo en la exactitud final de los precios de transferencia. Por lo tanto, siempre que el contribuyente realice esfuerzos razonables para determinar y utilizar precios o asignaciones en condiciones de plena competencia, la sanción por precios de transferencia no será aplicable.</p> <p>Las disposiciones de la subsección 247(4) pueden considerar que los contribuyentes no han hecho esfuerzos razonables para determinar y utilizar precios o asignaciones en condiciones de plena competencia⁵⁷.</p>
<p>México</p>	<p>Cuando en la inspección que realiza la autoridad tributaria se detecta una renta no declarada, se impone una sanción de entre el 55 % y el 75 % de esa renta. Cuando en una inspección se detecta un ajuste fiscal, pero el contribuyente ha registrado una pérdida impositiva, se impone una sanción de entre el 30 % y el 40 % del importe de la pérdida de ajuste. Sin embargo, en ambos casos, si el contribuyente ha preparado la documentación adecuada sobre precios de transferencia, la sanción se puede reducir a la mitad.</p> <p>Cuando el contribuyente no identifique en sus registros contables las operaciones realizadas con partes relacionadas residentes en el extranjero y no las reporte, se impondrá una sanción de entre</p>

⁵⁷ El perfil de país en materia de precios de transferencia de Canadá puede consultarse aquí: www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profile-canada.pdf.

	<p>MXN 1 550 y MXN 4 670 (aproximadamente entre EUR 65 y EUR 200) por cada operación.</p> <p>El sector público no celebrará contratos con los contribuyentes que no presenten una declaración de impuestos.</p>
Perú	<p>No presentación o presentación fuera de plazo, información incompleta o no conforme: La sanción es una multa del 0,6 % de los ingresos netos de la empresa para el año anterior a la fecha de vencimiento de la obligación de presentar el informe. La sanción no puede ser inferior al 10 % de una unidad impositiva tributaria (UIT) ni superior a 25 UIT (1 UIT = aproximadamente EUR 1110 para 2020)⁵⁸.</p> <p>En caso de que la administración tributaria lleve a cabo ajustes en los precios de transferencia después de una inspección, se requeriría una declaración modificada para corregir el ingreso total originalmente reportado y, por lo tanto, se podría imponer una sanción por una declaración errónea de dicho ingreso, incluidos los intereses correspondientes (1% mensual). La sanción equivale al 50 % del importe de déficit fiscal y se puede reducir hasta en un 95 % si el contribuyente, además de la corrección, cumple con el pago de la multa reducida.</p>
Estados Unidos	<p>La agencia tributaria estadounidense (Internal Revenue Service, IRS) puede imponer sanciones si inspecciona a un contribuyente y realiza un ajuste de precios de transferencia que da como resultado un cálculo de impuestos por encima de un umbral específico. Con el fin de evitar esas sanciones, los contribuyentes pueden proporcionar a la IRS, previa solicitud, la documentación de precios de transferencia que prepararon al mismo tiempo que presentaron su declaración de impuestos para demostrar que tenían motivos razonables para fijar sus precios y que actuaron de buena fe. La documentación requerida para cumplir con la exención de sanción se especifica en la sección 1.6662-6 d) de las Regulaciones del Tesoro de los Estados Unidos.</p>
Vietnam	<p>El régimen de sanciones aplicable a los delitos de precios de transferencia hace referencia a las disposiciones actuales sobre sanciones tributarias, como se especifica en la Ley de Administración Tributaria. Estas sanciones varían del 20 % al 300 % del impuesto adicional adeudado y los pagos de intereses atrasados.</p>

3.3.6 Confidencialidad

Los estudios sobre precios de transferencia presentados a una administración tributaria deben estar sujetos al mismo nivel de confidencialidad que el que se aplica a las declaraciones de impuestos y a otra información tributaria.

3.3.7 Simplificación y exenciones

Tanto el manual práctico de la ONU como las Directrices de la OCDE recomiendan a los países que, al realizar estudios sobre precios de transferencia, estipulen algún tipo de medida de simplificación o norma de materialidad objetiva. Se pueden considerar diferentes enfoques, por ejemplo:

- Prueba de la “gestión empresarial prudente” para determinar la exhaustividad de la documentación de los precios de transferencia.
- Exenciones u opciones de simplificación para operaciones pequeñas o de bajo riesgo: las operaciones por debajo de un determinado umbral de valor o para las operaciones puramente nacionales⁵⁹ entre entidades locales conexas, en las que ambas partes estén sujetas al mismo régimen tributario y tipo impositivo;
- Regímenes de exención para las pymes.
- Reducción de las obligaciones documentales para las operaciones cubiertas por acuerdos previos sobre valoración o por regímenes de protección.

Habitualmente, con respecto al archivo local, se utilizan regímenes de simplificación o exención para las pequeñas operaciones. En cambio, en el caso de los archivos maestros, los países suelen definir el umbral de exención en función del tamaño del contribuyente o del grupo de empresas multinacionales al que este pertenece.

A menudo ocurre que estas exenciones no se aplican cuando los contribuyentes realizan operaciones con empresas asociadas situadas en jurisdicciones con un nivel impositivo bajo o nulo, o que se benefician de regímenes tributarios preferenciales.

En el Cuadro 10 infra se muestran algunas prácticas de los países.

Prueba de “gestión empresarial prudente”

La prueba de la “gestión empresarial prudente” requiere que cuanto más grande o compleja (o más incierta) sea una operación o grupo de operaciones, más completa habrá de ser la documentación justificativa.

Las orientaciones del Informe de la Acción 13 sobre BEPS de la OCDE/G20 en relación con el archivo maestro ponen de relieve que *“a la hora de elaborar el archivo maestro, incluidos los listados de contratos, intangibles y operaciones significativos, los contribuyentes han de aplicar un criterio*

⁵⁹ Se debe tener en cuenta que el ámbito de aplicación de las normas sobre los precios de transferencia nacionales varía. En algunos países, solo las operaciones transfronterizas se encuentran dentro del ámbito, lo que significa que las operaciones puramente nacionales no estarían, en cualquier caso, sujetas a las disposiciones de precios de transferencia.

empresarial prudente en la determinación del grado adecuado de detalle de la información proporcionada, teniendo presente que el objetivo del archivo maestro consiste en ofrecer a las administraciones tributarias una visión general de alto nivel de las actividades y políticas mundiales de la EMN. [...] A efectos de elaborar el archivo maestro, una información se considera importante si su omisión afectaría a la fiabilidad de los resultados de los precios de transferencia”.

Disposiciones de simplificación para operaciones pequeñas o de bajo riesgo

Las medidas de materialidad se pueden considerar en términos relativos (por ejemplo, operaciones que no superen un porcentaje de los ingresos o un porcentaje de la medida del costo) o en términos de importe absoluto (operaciones que no superen un determinado importe fijo). Cada país debe establecer sus propias normas de materialidad objetiva a efectos de los archivos locales, basadas en las condiciones locales.

Cuando las reglas de precios de transferencia se aplican a todas las operaciones con partes relacionadas, incluidas aquellas que son puramente nacionales (p. ej., entre dos partes relacionadas, ambas con residencia en la misma jurisdicción); estas operaciones puramente nacionales puede ser consideradas como de bajo riesgo, en particular, cuando ambas partes relacionadas están sujetas al mismo régimen tributario y las mismas tasas de impuestos.⁶⁰

Para reducir los costos administrativos y de cumplimiento y centrarse más en los recursos de administración tributaria, se podría considerar simplificar el cumplimiento de determinados requisitos de documentación de las operaciones de bajo riesgo o exceptuarlas de este. Si ese es el caso, el foco de atención pasa de evaluar las operaciones en sí mismas a considerar la elegibilidad del contribuyente para la simplificación o exención.

Simplificación o exenciones: Contribuyentes de pymes

También pueden considerarse normas que eximan a las pymes de las obligaciones de documentación o que limiten el alcance de la documentación que deben proporcionar dichas entidades. Una medida de simplificación o exención puede expresarse de diversas formas. Puede definirse teniendo en cuenta la información a nivel del grupo o solo la información a nivel de la entidad local. Algunos de estos criterios son los siguientes:

- Volumen de negocios total, ingresos o ingresos brutos de explotación
- Valor de los activos
- Número de empleados
- Una combinación de lo anterior

Existen limitaciones para el uso de los indicadores mencionados anteriormente. Por ejemplo, las empresas pueden tercerizar determinados servicios y utilizar activos alquilados y, al mismo tiempo, obtener una cantidad considerable de ingresos. Por lo tanto, los países deben sopesar estas limitaciones y considerar introducir factores adicionales, como los montos pagados por los

⁶⁰ El riesgo para los ingresos puede ser considerablemente más alto cuando una de las partes relacionadas cuenta con atributos tributarios, como las pérdidas de impuestos.

contratistas independientes y otros proveedores de servicios y su naturaleza, así como los montos pagados por los activos fijos alquilados y su naturaleza.

Cuando el país o la administración tributaria hayan definido criterios para las pymes, estos podrán utilizarse como parámetro o parámetros para establecer el umbral de exención. Véase en el Recuadro 11 la definición de pymes de la Comisión Europea que adoptaron algunos miembros de la Unión Europea para establecer el umbral de exención.

Recuadro 11: Definición de pymes de la Comisión Europea⁶¹

La categoría de microempresas y pequeñas y medianas empresas está conformada por empresas que emplean menos de 250 personas y que tiene un volumen de negocios anual que no supera los EUR 50 millones o un balance general anual total que no supera los EUR 43 millones.

Dentro de la categoría de pymes, se denomina pequeña empresa a una empresa que emplea a menos de 50 personas y cuyos ingresos o balance general anual total no supera los EUR 10 millones.

Dentro de la categoría de pymes, se denomina microempresa a una empresa que emplea menos de 10 personas y cuyos ingresos o balance general anual total no supera los EUR 2 millones.

Reducción de las obligaciones documentales para las operaciones cubiertas por APV de precios de transferencia o por regímenes de protección

Cuando se haya adoptado un APV de precios de transferencia o una medida de régimen de protección, no será necesario realizar un estudio detallado de comparabilidad, aunque deberá ponerse a disposición de las autoridades tributarias otra información y documentación especificadas en el APV o en las normas del régimen de protección. Véase, por ejemplo, el régimen de exenciones de Singapur para los estudios sobre precios de transferencia en el Anexo 7.

Cuadro 10: Medidas de simplificación o exención de los estudios sobre precios de transferencia⁶²

País	Umbrales/exenciones⁶³
Austria	Toda entidad constituyente de un grupo de empresas multinacionales cuyos ingresos en los dos ejercicios anteriores superen los EUR 50 millones deberá cumplir los requisitos de documentación habituales sobre precios de transferencia. Quedarán exentas las entidades que no alcancen este umbral.

⁶¹ Artículo 2 del anexo de la recomendación de la Comisión del 6 de mayo de 2003 sobre la definición de microempresas y pequeñas y medianas empresas.

⁶² Véase también el Anexo 7 sobre el régimen de exenciones de Singapur para los estudios sobre precios de transferencia.

⁶³ Tipo de cambio de referencia al viernes, 15 de febrero de 2019.

Colombia	<p>Los contribuyentes están exentos de cumplir con los requisitos de documentación de precios de transferencia, salvo en los siguientes casos: a) el capital bruto en el último día del ejercicio o período económico sea igual a por lo menos 100 000 UVT (aproximadamente EUR 824 000), o b) los ingresos brutos del ejercicio respectivo sean iguales a por lo menos 61 000 UVT (aproximadamente EUR 502 640).</p> <p>Adicionalmente a dicho umbral, los contribuyentes deberán preparar y presentar el archivo local y el maestro para las operaciones realizadas con partes relacionadas cuando su monto acumulado anual exceda el equivalente a 45 000 UVT (aproximadamente EUR 436 000) para el ejercicio fiscal reportado.</p> <p>Si la operación se realiza con empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en jurisdicciones no cooperantes con regímenes tributarios bajos o nulos o preferenciales, el archivo local y el maestro deberán prepararse y presentarse cuando su monto acumulado anual supere el equivalente a 10 000 UVT (aproximadamente EUR 97 000) para el ejercicio fiscal que se reporta. De lo contrario, no se aplica ninguna exención.</p>
Dinamarca	<p>Las pequeñas empresas multinacionales (menos de 250 empleados y con un balance anual total inferior a DKK 125 millones (aproximadamente EUR 17 millones) o unos ingresos anuales inferiores a DKK 250 millones (aproximadamente EUR 34 millones) solo están obligadas a presentar documentación parcial.</p>
España	<p>Las exenciones a las operaciones vinculadas por documentos se aplican a lo siguiente: i) operaciones inferiores a los EUR 250 000; ii) operaciones dentro de entidades que forman parte de un régimen tributario consolidado, iii) operaciones en el marco de regímenes tributarios de gremios empresariales temporarios y asociaciones de interés económico, y iv) la venta y adquisición de valores a través de ofertas públicas.</p> <p>También se aplica el estudio simplificado de precios de transferencia (archivo local) para contribuyentes medianos (con ingresos que no superen los EUR 45 millones al año) y pequeños (con ingresos que no superen los EUR 10 millones al año)⁶⁴.</p> <p>Los grupos cuyos ingresos no superen los EUR 45 millones al año están exentos de este archivo maestro.</p>
Finlandia	<p>Según la recomendación de la Comisión Europea (del 6 de mayo de 2003, 2003/361/CE⁶⁵ las pymes no están obligadas a preparar documentación sobre precios de transferencia. Además, si el importe total de las operaciones en condiciones de plena competencia del contribuyente en relación con cada una de sus partes relacionadas no excede de EUR 500 000, no se exige la presentación de un archivo maestro. Adicionalmente, existen disposiciones</p>

⁶⁴ Véase el artículo 16.3 del Reglamento de Impuesto a las Sociedades. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-7771>.

⁶⁵ Véase el Recuadro 11.

	que prevén un archivo local con un contenido más limitado cuando el contribuyente solo realiza operaciones menores con sus partes relacionadas.
India	Solo los contribuyentes que hayan realizado operaciones internacionales que superen los INR 10 millones (aproximadamente EUR 113 240) deben conservar el estudio sobre precios de transferencia.
Japón	<p>Archivo maestro: Solo se requiere para los grupos de empresas multinacionales con unos ingresos consolidados totales para el ejercicio fiscal previo de la sociedad matriz última de JPY 100 000 millones (aproximadamente EUR 803 millones) o más.</p> <p>Archivo local: las operaciones vinculadas⁶⁶ están exentas de la obligación de presentar documentación contemporánea en los siguientes casos:</p> <p>(1) Si el importe de la operación vinculada (total de ingresos y pagos) en el ejercicio anterior (el ejercicio en curso si no hubo operaciones en el anterior) fue inferior a JPY 5000 millones (aproximadamente EUR 40,1 millones).</p> <p>(2) Si el importe de la operación vinculada que involucran intangibles (total de ingresos y pagos) en el ejercicio anterior (el ejercicio en curso si no hubo operaciones en el anterior) fue inferior a JPY 300 millones (aproximadamente EUR 2,4 millones).</p>
Lituania	<p>El archivo maestro solo podrá ser elaborado por las entidades lituanas y los establecimientos permanentes de las entidades extranjeras que actúen en Lituania y cuyo volumen de negocios en el ejercicio fiscal anterior haya superado los EUR 15 millones.</p> <p>El archivo local deberá ser elaborado por las entidades lituanas y los establecimientos permanentes de las entidades extranjeras que actúen en Lituania y cuyo volumen de negocios en el ejercicio fiscal anterior haya superado los EUR 3 millones. Esta exención no se aplica a las entidades financieras, las entidades de crédito y las compañías de seguros que estén obligadas a preparar la documentación sobre precios de transferencia a pesar de la importancia de su volumen de negocios.</p>
México	<p>Los contribuyentes que realicen actividades comerciales cuyos ingresos en el ejercicio fiscal inmediatamente anterior no excedan de MXN 13 000 000 (aproximadamente EUR 539 100) y los contribuyentes cuyos ingresos por la prestación de servicios profesionales no excedan de MXN 3 000 000 (aproximadamente EUR 124 400) no estarán obligados a preparar la documentación sobre precios de transferencia, salvo en el caso de los contribuyentes:</p> <ul style="list-style-type: none"> • que realicen operaciones con entidades en jurisdicciones de baja tributación, • que sean titulares de contratos o cesiones en los términos de la Ley de Hidrocarburos.

⁶⁶ La exención se determina en función de las operaciones vinculadas, entidad por entidad. Véase el artículo 66.4 del párrafo 7 de la Ley sobre Medidas Especiales relativas a los Impuestos (solo en japonés) en el siguiente enlace: <https://elaws.e-gov.go.jp/document?lawid=332AC0000000026>.

	<p>Los contribuyentes que no cumplan los siguientes requisitos no están obligados a preparar el archivo maestro ni el archivo local:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Los contribuyentes que en el ejercicio fiscal inmediatamente anterior reportaron en su declaración anual ingresos iguales o superiores a MXN 708 898 920⁶⁷ (aproximadamente EUR 29 400), • empresas incluidas en el régimen tributario opcional para grupos; • empresas de propiedad estatal, o • personas jurídicas residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México.
Países Bajos	Los grupos de empresas multinacionales cuyos ingresos totales consolidados sean de al menos EUR 50 millones en el ejercicio inmediatamente anterior al año para el que se presenta la declaración de impuestos deben preparar un archivo maestro y un archivo local.
Perú	<p>Archivo local: Están exentos los contribuyentes cuyos ingresos devengados no superen las 2 300 UIT (aproximadamente EUR 2,6 millones) y las operaciones sujetas a las normas de precios de transferencia inferiores a 100 UIT (aproximadamente EUR 111 000). Los contribuyentes con operaciones sujetas a las normas sobre precios de transferencia entre 100 UIT y 400 UIT (aproximadamente entre EUR 111 000 y EUR 444 000) solo deben elaborar un archivo local simplificado.</p> <p>Archivo maestro: Están exentos los contribuyentes cuyos ingresos devengados del grupo no superen las 20 000 UIT (aproximadamente EUR 22,2 millones), y las operaciones sujetas a las normas de precios de transferencia sean inferiores a 400 UIT (aproximadamente EUR 444 000).</p>
Uruguay	Cuando las operaciones agregadas sujetas a las normas sobre precios de transferencia, realizadas durante el ejercicio fiscal, no excedan de 50 millones de unidades indexadas (aproximadamente EUR 4,5 millones), los contribuyentes estarán exentos de presentar un estudio sobre precios de transferencia ⁶⁸ .

⁶⁷ Las cifras se actualizan cada año.

⁶⁸ No obstante, los contribuyentes deben conservar la documentación para respaldar su determinación de precios de transferencia y la debe presentar a la autoridad tributaria a su pedido.

3.4 Informe PP

3.4.1 Introducción

El informe PP es resultado de la Acción 13 de la iniciativa de la OCDE y el G20 sobre BEPS.

No obstante, se había debatido sobre este tema muchos años antes de dicha iniciativa⁶⁹. En 2002/03, las organizaciones de la sociedad civil comenzaron a esgrimir argumentos en favor de algún tipo de informe público PP que ayudara a abordar el problema de la elusión/evasión fiscal y la corrupción. La Iniciativa para la Transparencia de las Industrias Extractivas (EITI), que requiere la divulgación de la información relativa a todos los pagos realizados por las compañías mineras y petroleras pertinentes que cotizan en bolsa, fue un resultado concreto de este proceso. El concepto se analizó exhaustivamente a partir de 2013, cuando se introdujo el informe PP para el sector bancario en la Unión Europea, y el tema se incluyó en la agenda del G20⁷⁰. De 2013 a 2015, la OCDE, en virtud de un mandato del G20, elaboró una norma para el informe PP que se incorporó en la Acción 13 del Plan BEPS.

En el marco del proyecto BEPS, era fundamental elaborar una plantilla modelo para el informe PP. En el plan de acción BEPS del 19 de julio de 2013, se encomendó a la OCDE “la elaboración de normas relativas a la documentación sobre precios de transferencia para aumentar la transparencia en la administración tributaria, teniendo en cuenta los costos de cumplimiento para las empresas. Las normas a desarrollar incluirán el requisito de que las empresas multinacionales suministren a todos los gobiernos pertinentes la información necesaria sobre la asignación y el reparto mundial de sus ingresos, la actividad económica y los impuestos pagados en los distintos países, aplicando un modelo común”.

En enero de 2014, la OCDE presentó un borrador para discusión en el que se proponía un enfoque en dos niveles de la documentación sobre precios de transferencia, que constaba de un archivo local y un archivo maestro. Este último incluyó una plantilla modelo de informe PP. A su vez, la plantilla modelo propuesta incorporaba cierta información sobre el reparto mundial de los beneficios, los impuestos pagados, y determinados indicadores de la ubicación de la actividad económica (activos tangibles, número de empleados y gasto total en empleados) en los países en los que opera el grupo multinacional. Asimismo, en la plantilla se requería brindar información sobre el capital y los beneficios no distribuidos, así como también sobre los montos globales de determinadas categorías de pagos y cobros entre las empresas asociadas. Una de las

⁶⁹ En un análisis de las diferentes iniciativas en contra de la elusión de los impuestos a las sociedades, Ylönen M (2017) muestra que las discusiones sobre la presentación de informes PP datan de 1970. La iniciativa de presentación informes PP ya había sido desarrollada y analizada en la década de 1970 por la Comisión y el Centro de las Naciones Unidas sobre las Empresas Transnacionales. Véase Ylönen M. (2017). Back from oblivion? The rise and fall of the early initiatives against corporate tax avoidance from the 1960s to the 1980s (¿De regreso del olvido? El auge y la decadencia de las primeras iniciativas en contra de la elusión de los impuestos a las sociedades desde la década de 1960 hasta la década de 1980), págs. 49-50

⁷⁰ Meinzer, M. (2017). Lobbyism in International Tax Policy: The Long and Arduous Path of Country-by-Country Reporting (El cabildeo en la política tributaria internacional: El largo y arduo camino de los informes PP). Véase también: Bennet y otros, Transparency in Reporting Financial Data by Multinational Corporations (Transparencia en la presentación de informes de datos financieros por parte de las corporaciones financieras), Centro de Estudios de Fiscalidad Empresarial, Universidad de Oxford, junio de 2011

preguntas postuladas en el borrador para discusión fue si el informe PP debía ser parte del archivo maestro o si debía ser un documento independiente.

Otra cuestión se refirió al mecanismo más adecuado para lograr que los informes PP estuvieran a disposición de las administraciones tributarias. Se expusieron tres opciones posibles: i) la presentación directa de la información por parte de los miembros locales del grupo multinacional que tributen en la jurisdicción; ii) la presentación de la información en la jurisdicción de la sociedad matriz y la difusión de dicha información en virtud de las disposiciones de un tratado sobre intercambio de información; iii) una combinación de i) y ii).

Desde el punto de vista de la comunidad empresarial, los informes PP contendrían una cantidad importante de datos potencialmente confidenciales a nivel comercial, y sería necesario proteger esta información. Por el contrario, algunas organizaciones no gubernamentales (ONG) apoyaron la divulgación pública de los informes PP. No hallaron justificativos para que los países mantuvieran en secreto la información global relativa a los empleados, los activos, los beneficios y los impuestos. Para estas organizaciones, la única razón válida para no publicar la información era la confidencialidad comercial. Debido a que la propuesta era elaborar una plantilla modelo que se utilizaría a nivel global, las ONG consideraron que la divulgación pública de los informes PP no afectaría la posición competitiva de firmas específicas⁷¹. Sin embargo, estas opiniones a favor de la divulgación pública se abordaron y se rechazaron ampliamente en el marco del Informe de la Acción 13 sobre BEPS.

En última instancia, la confidencialidad, que también es necesaria en tratados y leyes nacionales, era una parte importante del compromiso asumido por los países para implementar el informe PP como estándar mínimo en el marco del proyecto BEPS. En virtud del estándar mínimo de la Acción 13 sobre BEPS sobre la presentación de informes PP, en general solo se requiere que la sociedad matriz última de una EMN presente un informe PP a la administración tributaria local, quien luego está obligada a proporcionar el informe a las administraciones tributarias pertinentes en todo el mundo con arreglo a instrumentos de intercambio de información. Se cuenta con mecanismos para garantizar que los países pertinentes adopten los informes PP y accedan a ellos de manera amplia, pese a que dichos informes no se divulgarían públicamente. Las características principales de los informes PP son las siguientes⁷²:

- **Proporcionan información valiosa a las administraciones tributarias,** ya que proporcionan datos sobre las operaciones globales de los grandes grupos multinacionales que operan en la jurisdicción local, como el nivel de ingresos, los beneficios antes de impuestos, el impuesto sobre la renta pagado, el número de empleados, el capital declarado, los beneficios no distribuidos y los activos tangibles en cada jurisdicción.

⁷¹ OCDE (2014), "PUBLIC COMMENTS RECEIVED VOLUME I - Letters A to C. Discussion Draft on Transfer Pricing Documentation and CbC Reporting" (COMENTARIOS PÚBLICOS RECIBIDOS VOLUMEN I - Letras A C del borrador para discusión acerca de la documentación sobre precios de transferencia y de los informes PP), OCDE, París, www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/volume1.pdf.

⁷² Como se señaló anteriormente, todos los aspectos de la norma relativa al informe PP están sujetos a revisión en el marco de la revisión 2020 de la norma. Se prevé que los resultados de la revisión de 2020 se publiquen en 2021.

- **Tienen como objetivo ayudar a las administraciones tributarias a llevar a cabo los procesos de selección de casos y evaluación de riesgos.**⁷³ No proporcionan información suficiente para hacer un ajuste en los beneficios únicamente sobre la base de la información que contienen.
- **Solo los grandes grupos multinacionales, es decir, aquellos con un ingreso consolidado mundial de EUR 750 millones** o más (o el equivalente local) deben elaborar un informe PP.
- **Potencialmente, están a disposición de las administraciones tributarias de cada jurisdicción fiscal** en la que la EMN desarrolle sus actividades, tanto si esta opera a través de una filial local como de un establecimiento permanente, ya sea directamente de parte de un contribuyente local (y sujeto a las condiciones de "presentación local"⁷⁴) o por medio de mecanismos de intercambio de información.
- **Son uno de los estándares mínimos del proyecto BEPS**, lo que significa que se prevé que los miembros del Marco Inclusivo de la OCDE adopten el informe PP conforme a las normas estipuladas y se comprometan a participar en el proceso de revisión por pares⁷⁵ que se llevará a cabo en virtud de la autoridad del Marco Inclusivo.
- **Contienen información confidencial y potencialmente sensible.** Por esa razón, el estándar mínimo incluye condiciones en materia de confidencialidad.
- **La OCDE ha elaborado directrices sustanciales relativas a la implementación del informe PP, cuyo objetivo es que dicha implementación sea coherente a nivel internacional.** En el Recuadro 19 se enumeran las Directrices de la OCDE.

⁷³ Países como Brasil, India, México, los Países Bajos, España y el Reino Unido comenzaron a incorporar informes PP en sus modelos de evaluación de riesgos. Por ejemplo, en el Reino Unido se ha incorporado plenamente la presentación de informes PP en su proceso de evaluación de riesgos. El Reino Unido entrega sus informes PP a los especialistas tributarios, de modo que se los pueda revisar como parte de las revisiones anuales de riesgos. Además, los perfiles de análisis de riesgos se realizan en informes PP para identificar los posibles riesgos. Los informes PP resultantes están sujetos a un análisis adicional, y el Reino Unido utilizará otros datos que tiene en su poder para determinar si existe un riesgo. El Reino Unido utiliza una serie de perfiles de riesgo y sigue perfeccionándolos para identificar posibles riesgos. El Reino Unido cuenta con un programa de capacitación que todos los empleados deben completar antes de utilizar un informe PP. Los informes PP que se envían a los equipos de casos se guardan en carpetas seguras y de acceso limitado.

Además, la iniciativa del Programa Internacional de Aseguramiento del Cumplimiento (ICAP) de la OCDE utiliza también información de los informes PP para evaluar los riesgos de los grupos de empresas multinacionales. Para obtener más información sobre ICAP, se puede ingresar al siguiente enlace: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/international-compliance-assurance-programme.htm>

⁷⁴ Las condiciones en las que se permite la presentación local del informe PP (es decir, presentación del informe por parte de una entidad constituyente del grupo de empresas multinacionales) se pueden encontrar en los párrafos 8 c) y 8 d) de la OCDE (2017), Acción 13 de BEPS sobre los documentos de la revisión por pares de los informes PP, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OCDE, París. www.oecd.org/tax/beps/beps-action-13-on-country-by-country-reporting-peer-review-documents.pdf. Véase también la sección 3.4.2 más adelante.

⁷⁵ El proceso de revisión por pares es una evaluación que realizan "los pares" (otras jurisdicciones del Marco Inclusivo) por medio de un proceso de seguimiento del marco implementado por una jurisdicción para aplicar las normas del informe PP, que lleva a cabo un grupo especial (el "grupo de informes PP").

- **En virtud del estándar mínimo del Marco Inclusivo, la sociedad matriz última de cada grupo multinacional afectado normalmente presentará los informes PP** a la administración tributaria de la jurisdicción en la que dicha entidad tenga residencia. Luego, el informe se enviará a otras jurisdicciones fiscales en las que la EMN tenga presencia por medio de los mecanismos de intercambio de información.
- **En casos excepcionales especificados⁷⁶, en el Informe de la Acción 13 sobre BEPS se establece un mecanismo de respaldo por medio del cual se puede solicitar a las filiales o a los establecimientos permanentes que presenten el informe PP directamente ante la administración tributaria local.** Este procedimiento se denomina “presentación local”.

3.4.1.1 El informe PP y los países en desarrollo

Los informes PP contienen datos que pueden ayudar a elaborar un panorama completo de las operaciones globales de las EMN que allí operan. Sin el informe PP, esta información sería, por lo general, muy difícil de obtener directamente de las entidades locales de los grupos multinacionales.

Los informes PP pueden tener relevancia más allá de los precios de transferencia y pueden ayudar a las administraciones tributarias a identificar, de manera general, otros riesgos relacionados con la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Por ejemplo, un informe PP puede ayudar a identificar los riesgos relativos a los establecimientos permanentes o al lugar de residencia fiscal de una sociedad. También puede ayudar a identificar las entidades que estén dentro del ámbito de aplicación de las reglas de sociedad extranjera controlada o las operaciones que se encuentren dentro del alcance de las medidas contra la elusión fiscal aplicables a los pagos sujetos a impuestos bajos.

Los países que no son miembros del Marco Inclusivo evaluarán si adoptan el informe PP o no, pero hacerlo puede ser beneficioso para esos países. Los países que son miembros del Marco Inclusivo están comprometidos a adoptar el informe PP, a pesar de que pueden optar por la “exclusión” de manera temporal de la revisión por pares de la Acción 13 sobre BEPS, bajo limitadas circunstancias. La opción de “exclusión” está disponible solo para los países que no tienen ningún grupo de empresas multinacionales con sede en su jurisdicción que esté sujeto a presentar el informe PP⁷⁷. Elegir la “exclusión” también significa que el país no podrá aprovechar el proceso de intercambio de información para recibir los informes PP relativos a las filiales locales o a los establecimientos permanentes de los grupos multinacionales que operan en su jurisdicción.

De manera alternativa, un país puede optar por convertirse en una jurisdicción sin reciprocidad, es decir, recabaría los informes PP para los grupos multinacionales afectados con

⁷⁶ Véase la sección 3.4.2.

⁷⁷ A efectos del proceso de revisión por pares, en los términos de referencia del informe PP se indica lo siguiente: “... es posible que haya países en desarrollo que no tengan ningún grupo multinacional con sede en su jurisdicción que esté sujeto a presentar el informe PP, y que no esté aún listo para recibir informes PP. En esos casos, en lugar de considerar que esos países en desarrollo no pudieron implementar el informe PP, la revisión por pares requerirá de un proceso de certificación por medio del cual la jurisdicción podría confirmar que no hay grupos multinacionales dentro del ámbito de aplicación que tengan sede en el país y documentará cómo se conoce ese hecho para el año en cuestión”.

sede en su jurisdicción y los intercambiaría con otras jurisdicciones pertinentes. No obstante, no recibiría informes PP de otras jurisdicciones.

Como se describió supra, el mecanismo principal por medio del cual muchos países en desarrollo podrán acceder a los informes PP será principalmente el intercambio de información con la jurisdicción fiscal de la sociedad matriz última. Sin embargo, los países deben cumplir con ciertos requisitos previos sustanciales para llevar a cabo dichos intercambios. Estos son los siguientes:

1. **Contar con legislación nacional que requiera que cualquier sociedad matriz última de un grupo multinacional que cumpla con el criterio de tamaño del informe PP presente dicho informe.** Este es el caso incluso si no hay EMN con esas características con sede en el país. Este requisito refleja el principio de reciprocidad⁷⁸ respecto del intercambio de la información, incluido el intercambio de informes PP, lo que significa que los países no intercambiarán información con otras jurisdicciones a menos que la otra jurisdicción actúe con reciprocidad.

Se recomienda que los países basen dicha legislación nacional en el modelo provisto en el Informe de la Acción 13 sobre BEPS (que se detalla más abajo).

2. **Contar con mecanismos de intercambio de información.** Puede ser en la forma de una membrecía en un acuerdo multilateral de intercambio de información (en la mayoría de los casos, el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal); convenios fiscales que incorporen disposiciones sobre intercambio de información o acuerdos específicos de intercambio de información tributaria (AIIT).

3. **Tener protocolos que permitan el intercambio automático de los informes PP en virtud de cualquiera de los acuerdos mencionados.** Estos protocolos pueden ser los siguientes acuerdos:

- el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes (AMAC) sobre el Intercambio de Informes PP;
- el Acuerdo entre Autoridades Competentes sobre el Intercambio de Informes PP al amparo de un Convenio de Doble Imposición (AAC CDI);
- el Acuerdo entre Autoridades Competentes sobre el Intercambio de Informes PP al amparo de un Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria (AAC AIIT).

4. **Adoptar el esquema XML del informe PP.** El formato utilizado para el intercambio de información entre los países debe cumplir con el esquema XML de la OCDE, y la información debe proporcionarse conforme a la guía de usuario del esquema XML de la OCDE.

⁷⁸ En los comentarios al artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE sobre la Renta y sobre el Patrimonio con respecto al principio de reciprocidad en los procedimientos de intercambio de información se indica lo siguiente: "... De ello se deduce que un Estado contratante no podrá prevalerse del sistema de información del otro Estado contratante si este sistema es más amplio que el suyo propio. Así, un Estado podría negarse a suministrar información si el Estado solicitante estuviera imposibilitado por ley para obtener o suministrar esa información o donde la práctica administrativa del Estado que formula la solicitud (p. ej., la incapacidad para dedicar suficientes recursos administrativos) resultaran en una ausencia de reciprocidad".

5. **Cumplir con la condición de “uso apropiado”**, es decir, que la información recibida solo se utilice con el objeto de evaluar de manera general los riesgos de precio de transferencia y otros riesgos relacionados con BEPS, así como para el análisis económico y estadístico. (Esta cuestión se analiza en forma más detallada infra). Las jurisdicciones no intercambiarán informes PP con países que no cumplan con la condición de “uso apropiado” (analizada a continuación). Para cumplir con dicha condición, se requiere lo siguiente:

- legislación nacional o directrices que contengan la condición de “uso apropiado” (esto se incluye en el mencionado modelo de legislación sobre el informe PP);
- la introducción de garantías que aseguren que el criterio de “uso apropiado” se implementa en la práctica.

En las cláusulas del AMAC y de los AAC bilaterales sobre el intercambio de informes PP se establecen varios procedimientos relativos al uso apropiado que se describen en el recuadro a continuación. La condición de uso apropiado está sujeta a una “revisión por pares”.

Recuadro 12: Guía sobre el uso apropiado de la información contenida en los informes PP de la OCDE (septiembre de 2017)

Párrafo 15

En virtud de los considerandos de los modelos de AAC multilaterales y bilaterales, las jurisdicciones indican que, antes de que se produzca el primer intercambio de informes PP, cuentan, o esperan contar con, garantías adecuadas para asegurar que la información recibida se utilice para los fines de evaluación de los riesgos de precios de transferencia de alto nivel y otros riesgos relacionados con BEPS, así como para el análisis económico y estadístico, si procede. Además, de conformidad con el apartado d) del párrafo 1 de la Sección 8 del AAC multilateral, la autoridad competente de una jurisdicción debe notificar a la Secretaría del Órgano de Coordinación que “cuenta con el marco legal y la infraestructura necesarios para garantizar [...] el uso apropiado de la información presentada en los informes PP”. Como tales, las autoridades fiscales no intercambiarán los informes PP hasta que se cumpla esta condición y, en el marco del AAC multilateral, hasta que se haya presentado dicha notificación. Del mismo modo, en virtud del estándar mínimo de la Acción 13, una jurisdicción no puede requerir que un informe PP sea presentado por una entidad que no sea la entidad controladora final de su grupo (también conocido como presentación local), a menos que dicha jurisdicción cumpla con las condiciones de uso apropiado y se verifiquen otras condiciones para la tramitación local en el Informe de la Acción 13. Cuando una jurisdicción exige la presentación local en circunstancias que no estén permitidas en virtud del Informe de la Acción 13, esto se identificará durante la evaluación de la revisión por pares de la jurisdicción. *(Se agregó el subrayado).*

6. **Cumplir con la condición de confidencialidad**, que se analiza en forma más detallada infra. Para cumplir con dicha condición, se requiere lo siguiente:

- la adopción de condiciones de confidencialidad en la legislación nacional (véase la sección 3.4.1.3 Nota adicional sobre el uso apropiado de la información de los informes PP);
- las condiciones de confidencialidad apropiadas en los mecanismos internacionales de intercambio de información⁷⁹;
- el establecimiento de mecanismos para garantizar que las condiciones se cumplan en la práctica.

El cumplimiento de las condiciones de confidencialidad y de uso apropiado constituye un requisito previo para recibir y utilizar los informes PP. Por lo tanto, las jurisdicciones pueden querer una garantía de que sus socios de intercambio cumplen con estas condiciones.

El siguiente recuadro contiene una breve descripción de los elementos específicos que se examinan durante el proceso de revisión por pares.

⁷⁹ Al menos en la misma medida que las protecciones que se aplicarían si dicha información se suministrara con arreglo al Convenio Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, un AIIIT o conforme a un convenio fiscal que cumpla la norma acordada internacionalmente sobre información previa petición. Véase el párrafo 57 del Informe Final de la Acción 13 sobre BEPS.

Recuadro 13: Acción 13 de BEPS sobre los documentos de la revisión por pares de los informes PP OCDE, febrero de 2017

Párrafo 11

En lo que respecta a la confidencialidad, las jurisdicciones deben:

- a) Contar con mecanismos internacionales de intercambio de información que dispongan que cualquier información recibida debe tratarse como confidencial y, a menos que las jurisdicciones interesadas acuerden otra cosa, debe divulgarse solo a las personas o las autoridades (incluidos los tribunales y los órganos administrativos) involucradas en la evaluación o la recaudación, la aplicación de la normativa o el procesamiento, o la resolución de apelación, en lo relativo a los impuestos cubiertos por la cláusula sobre el intercambio de información. Dichas personas o autoridades deben utilizar la información solo para esos fines, a menos que las partes lo acuerden de otra manera y de conformidad con sus respectivas legislaciones.
- b) Tener las normas o los procedimientos nacionales necesarios para darle efecto a las restricciones contenidas en el Acuerdo Internacional y en el Acuerdo Elegible entre Autoridades Competentes conexas.
- c) Establecer y aplicar una protección jurídica de la confidencialidad de la información contenida en los informes PP que se reciban a través de la presentación local, que preservará la confidencialidad del informe PP al menos en la misma medida que si la información fuera proporcionada al país con arreglo al Convenio Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (OCDE, 2011), un AIIT o conforme a un convenio fiscal que cumpla la norma acordada internacionalmente sobre información previa petición, revisada por el Foro Global.
- d) Imponer sanciones efectivas en los casos de revelación de información no autorizada o de uso de información confidencial sin autorización.
- e) Garantizar la confidencialidad en la práctica, por ejemplo, por medio de un mecanismo de revisión y supervisión para identificar y resolver cualquier infracción en materia de confidencialidad.
- f) Respetar los términos del Acuerdo Internacional y del Acuerdo Elegible entre Autoridades Competentes conexas, incluida la limitación del uso de la información recibida durante los períodos fiscales cubiertos por el acuerdo.

Muchos países en desarrollo cuentan con legislación para garantizar la confidencialidad de la información de los contribuyentes. Debido a que muchos países en desarrollo son miembros del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales⁸⁰ (en adelante, "Foro Global"), debieron someterse a una revisión de su legislación nacional y de los

⁸⁰ Hasta octubre de 2020, el Foro Global sobre Intercambio de Información ha evaluado 125 jurisdicciones, previa petición.

acuerdos internacionales a fin de verificar si contaban con las salvaguardias suficientes para preservar la confidencialidad⁸¹. Se comprobó que muchos de ellos cuentan con dichas salvaguardias, mientras que otros modificaron su legislación e introdujeron sistemas y procedimientos para asegurar la confidencialidad de la documentación recibida previa petición de autoridades extranjeras. No obstante, los informes PP dependen del intercambio automático de información, y se examinaron pocos países en desarrollo en lo que respecta a los aspectos específicos de confidencialidad requeridos en virtud de esta forma de intercambio de información. La norma de confidencialidad a efectos de los informes PP requiere que los países tomen algunas medidas adicionales, como la protección de los sistemas de información⁸².

7. Cumplir con la condición de coherencia, que se analiza en detalle más abajo (véase la 3.4.1.4 Nota adicional sobre la condición de coherencia Nota adicional sobre la condición de coherencia).

Estos siete requisitos previos para recibir los informes PP pueden constituir un desafío para muchos países en desarrollo, que tal vez aún no cuenten con los mecanismos de intercambio necesarios. Incluso si ya estuvieran establecidos, algunos países en desarrollo experimentarán retrasos para concertar los protocolos necesarios para el intercambio de los informes PP y para establecer los procesos a fin de garantizar la coherencia, el uso apropiado y la confidencialidad en la práctica.

Estos factores pueden constituir obstáculos o causar demoras para los países en desarrollo al momento de recibir los informes PP. Para resolver esta cuestión, los países en desarrollo pueden considerar otorgar cierta prioridad al establecimiento de los **mecanismos de intercambio de información** pertinentes. El primer paso para muchos países será firmar la Convención Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal⁸³.

La obligación de realizar una presentación local en virtud de la condición de “omisión sistemática” (que se analiza más adelante) también podría ayudar a los países en desarrollo a evitar los obstáculos o las demoras al momento de recibir los informes PP en los casos en que una jurisdicción no intercambia los informes PP sin un justificativo adecuado.

El estándar mínimo de la Acción 13 del Plan BEPS⁸⁴ establece que la presentación local del informe PP puede aceptarse en tres circunstancias específicas, siempre que la jurisdicción también cumpla con las condiciones relativas a la confidencialidad, la coherencia y el uso apropiado de los datos contenidos en los informes PP. Algunos países introdujeron una obligación de presentación

⁸¹ Esto hace referencia al proceso de revisión por pares para el intercambio de información previa petición. La revisión consta de un examen sobre el marco legal (fase I) y sobre la aplicación práctica de las normas (fase II).

⁸² Con respecto a la revisión por pares, el examen depende de las evaluaciones preliminares de confidencialidad que lleva a cabo el Foro Global a los efectos de la Norma Común de Presentación.

⁸³ Al sumarse Convenio Multilateral, los países pueden acceder a una gran red de intercambio. Para obtener información sobre cómo sumarse, véase: Manual de adhesión a la Convención de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, en https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/MAAC-toolkit_en.pdf

⁸⁴ La Acción 13 limita la “presentación local” por parte de las entidades que no sean la sociedad matriz última a circunstancias muy específicas. Véase el recuadro 15 sobre la descripción de las disposiciones principales de la ley modelo sobre los informes PP.

local que es más amplia que la prevista en virtud de la Acción 13 del Plan BEPS, al menos durante un período de transición hasta que puedan establecer los marcos requeridos para recibir los informes PP por parte de las administraciones tributarias asociadas. Esto requeriría que las filiales locales y los establecimientos permanentes de las EMN que cumplen con los criterios de los informes PP presentaran los informes PP directamente a la administración tributaria local. Dicha opción plantea riesgos importantes, incluso posiblemente en términos del clima para la inversión. Asimismo, este requisito tendrá efectos negativos en cualquier revisión relativa al cumplimiento del estándar mínimo de la Acción 13 del Plan BEPS por parte de la jurisdicción. Los países sometidos a la revisión por pares de la Acción 13 que introdujeron una obligación de presentación más amplia que la prevista en el estándar mínimo del Plan BEPS recibieron recomendaciones para abordar esta cuestión durante la revisión por pares del Marco Inclusivo y, a partir de entonces, varios países introdujeron cambios o tuvieron en cuenta estas recomendaciones.

3.4.1.2 Nota adicional sobre la condición de confidencialidad

El Informe de la Acción 13 sobre BEPS establece con claridad que los informes PP deben estar sujetos a garantías relativas a la confidencialidad al menos equivalentes a las contenidas en un instrumento de intercambio de información que cumpla con la norma acordada a nivel internacional revisada por el Foro Global:

*"Las jurisdicciones deberán establecer y aplicar una protección jurídica de la confidencialidad de la información facilitada. Mediante dicha protección se preservará la confidencialidad del informe PP al menos en la misma medida que si la información fuera proporcionada al país con arreglo al Convenio Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, un AIIT o conforme a un convenio fiscal que cumpla la norma acordada internacionalmente sobre información previa petición, revisada por el Foro Global sobre la Transparencia y el Intercambio de Información con Fines Fiscales. Dicha protección contemplará la limitación del uso de la información, normas sobre las personas a las que puede comunicarse tal información, orden público, etc."*⁸⁵.

En consecuencia, la información obtenida de los informes PP solo puede difundirse entre los tribunales, los órganos administrativos y otros organismos involucrados, y solo ellos pueden utilizarla a efectos de la evaluación, la recaudación o la administración, la aplicación de la normativa o el procesamiento, o la resolución de apelación en lo relativo a los impuestos cubiertos por el acuerdo. Salvo muy pocas excepciones, las administraciones tributarias no pueden revelar la información intercambiada a las personas o a los organismos que no estén autorizados en virtud del acuerdo de intercambio de información ni utilizar dicha información con propósitos no tributarios.

Además de las protecciones estipuladas en las disposiciones relativas a la confidencialidad de los instrumentos de intercambio de información, la legislación nacional debe garantizar la confidencialidad de los informes PP. Los países que elaboren informes PP deben cerciorarse de que su legislación nacional contenga disposiciones relativas a la confidencialidad que sean equivalentes a la norma internacional en virtud de un acuerdo internacional. Asimismo, deben

⁸⁵ Acción 13 sobre BEPS, párrafo 57.

contar con sanciones en materia de responsabilidad civil y penal en caso de revelación no autorizada de los datos de los contribuyentes.

Por lo tanto, a fin de garantizar la protección de la información confidencial, los países necesitarán lo siguiente:

- Protección en los mecanismos de intercambio de información.
- Reglas y procedimientos nacionales sólidos que aseguren la confidencialidad en la práctica.
- Sanciones eficaces para los casos de uso o divulgación no autorizados.
- Procedimientos para abordar de manera eficaz cualquier cuestión relativa a la confidencialidad que pueda surgir.
- Sistemas de gestión de la seguridad de la información (es decir, seguimiento de los sistemas, aplicación de sanciones en caso de divulgación no autorizada, etc.).

3.4.1.3 Nota adicional sobre el uso apropiado de la información de los informes PP

El Informe final de la Acción 13 sobre BEPS establece con claridad que los informes PP solo deben utilizarse para fines específicos, que constituyen la condición de “uso apropiado”.

“Las jurisdicciones deberán usar adecuadamente la información contenida en la plantilla modelo del informe PP, de conformidad con el párrafo 25. En concreto, se comprometerán a utilizar el Informe por país para la evaluación general de los riesgos relacionados con los precios de transferencia, y podrán utilizarlo igualmente para evaluar otros riesgos relacionados con BEPS. Las jurisdicciones se abstendrán de proponer ajustes en las rentas de ningún contribuyente basados en la aplicación de una fórmula de asignación de rentas que tome como referente los datos contenidos en el Informe por país. Se comprometerán asimismo a que si las administraciones tributarias locales de la jurisdicción practicaran un ajuste basado en la información contenida en el Informe por país, la autoridad competente de la jurisdicción renunciará inmediatamente a dicho ajuste mediante cualquier procedimiento entre autoridades competentes. Esto no implica, no obstante, que las jurisdicciones no puedan utilizar los datos contenidos en los informes por país como base para ahondar en el análisis de los acuerdos de precios de transferencia de las multinacionales o de otras cuestiones tributarias durante un proceso de inspección tributaria.”⁸⁶.

“... la información contenida en el Informe por país no puede utilizarse en sustitución del análisis detallado de precios de transferencia respecto de cada operación y precio, basado en unos análisis funcional y de comparabilidad completos. La información contenida en el Informe por país no constituye, por sí sola, una prueba concluyente sobre si los precios de transferencia son o no adecuados y las administraciones tributarias no deberán basarse en ella para proponer ajustes de precios de transferencia basados en un reparto del beneficio global según una fórmula preestablecida.”⁸⁷.

⁸⁶ Acción 13 sobre BEPS, párrafo 59.

⁸⁷ Ibid, párrafo 25.

En la publicación de la OCDE se proporcionan orientaciones acerca del “uso apropiado”: **Country-by-Country Reporting: Handbook on Effective Implementation (Presentación de informes PP: Manual sobre implementación efectiva)**⁸⁸. El informe contiene orientaciones de utilidad acerca del significado del uso apropiado, las consecuencias del incumplimiento de la condición de uso apropiado y los enfoques para garantizarlo (p. ej., medidas para restringir el acceso a los informes PP y medidas para asegurar que el uso apropiado se evidencie debidamente). Una jurisdicción debe responder de forma afirmativa seis preguntas básicas que forman parte de una lista de verificación, o debe prever hacerlo antes del primer intercambio de informes PP, tal como se describe en el recuadro a continuación.

Recuadro 14: Cuestionario sobre el uso apropiado de los informes PP

(Guía sobre el uso apropiado de la OCDE)

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

3.4.1.4 Nota adicional sobre la condición de coherencia

El Informe final de la Acción 13 sobre BEPS establece de manera clara que los regímenes nacionales relativos a la presentación de informes PP deben implementarse de conformidad con las normas acordadas a nivel internacional.

⁸⁸ Véase el anexo del manual.

“Las jurisdicciones harán todo lo posible para incluir en su normativa la obligación de que las sociedades matrices últimas de los grupos de empresas multinacionales residentes en sus jurisdicciones preparen y presenten el informe PP, salvo que estén exentos conforme a lo previsto en el párrafo 52. Las jurisdicciones deberán utilizar la plantilla modelo que figura en el Anexo III del Capítulo V de las presentes Directrices. Dicho de otro modo, todas las jurisdicciones exigirán la presentación de toda la información contenida en el Anexo III, y nada más que dicha información III”⁸⁹.

En consecuencia, la coherencia comprende lo siguiente:

1. **Implementar el informe PP en un formato coherente, que se ajuste a la plantilla modelo estándar diseñada para ese fin, conforme se consigna en el Informe de la Acción 13 sobre BEPS.** Con el objetivo de que los contribuyentes eviten cargas innecesarias derivadas del cumplimiento y para analizar los informes PP, es fundamental que los países se ajusten sustancialmente a la plantilla modelo como se indica en el anexo III del Informe de la Acción 13 sobre BEPS. (Véase en el Anexo 8).
2. **Exigir que las sociedades matrices últimas de los grupos multinacionales que residan en su jurisdicción preparen y entreguen el informe PP.** Una característica básica del informe PP es que generalmente se presenta solo en el país de residencia de la sociedad matriz última.

3.4.2 Mecanismo de presentación

La sociedad matriz última de un grupo de EMN debe presentar un informe PP en la jurisdicción donde tiene residencia fiscal. En general, esta sociedad será la entidad que esté en lo más alto de la cadena de propiedad, de forma que esté obligada a formular los estados financieros consolidados en su jurisdicción de residencia, o debería estar obligada a ello, si sus participaciones en el capital se negociaran en un mercado de valores de esa jurisdicción⁹⁰.

Por lo tanto, en la Acción 13 se restringe la “presentación local” por parte de entidades que no sean la sociedad matriz última a circunstancias muy específicas, es decir, la presentación por parte de la entidad representante y la presentación por parte de la entidad constituyente (también denominado “presentación local”). En virtud del estándar mínimo, una jurisdicción no tiene obligación alguna de incorporar estos mecanismos. No obstante, si una jurisdicción permite la presentación local (en las circunstancias específicas que se describen en el Informe de la Acción 13 sobre BEPS) o la presentación por parte de una entidad representante, los otros elementos obligatorios del estándar mínimo (por ejemplo, el contenido del informe) deben aplicarse a dichos informes de la misma manera que a los informes PP presentados por las sociedades matrices últimas que residen en esa jurisdicción. Véase el Recuadro 15 para obtener más información acerca de la presentación por parte de una entidad representante y la

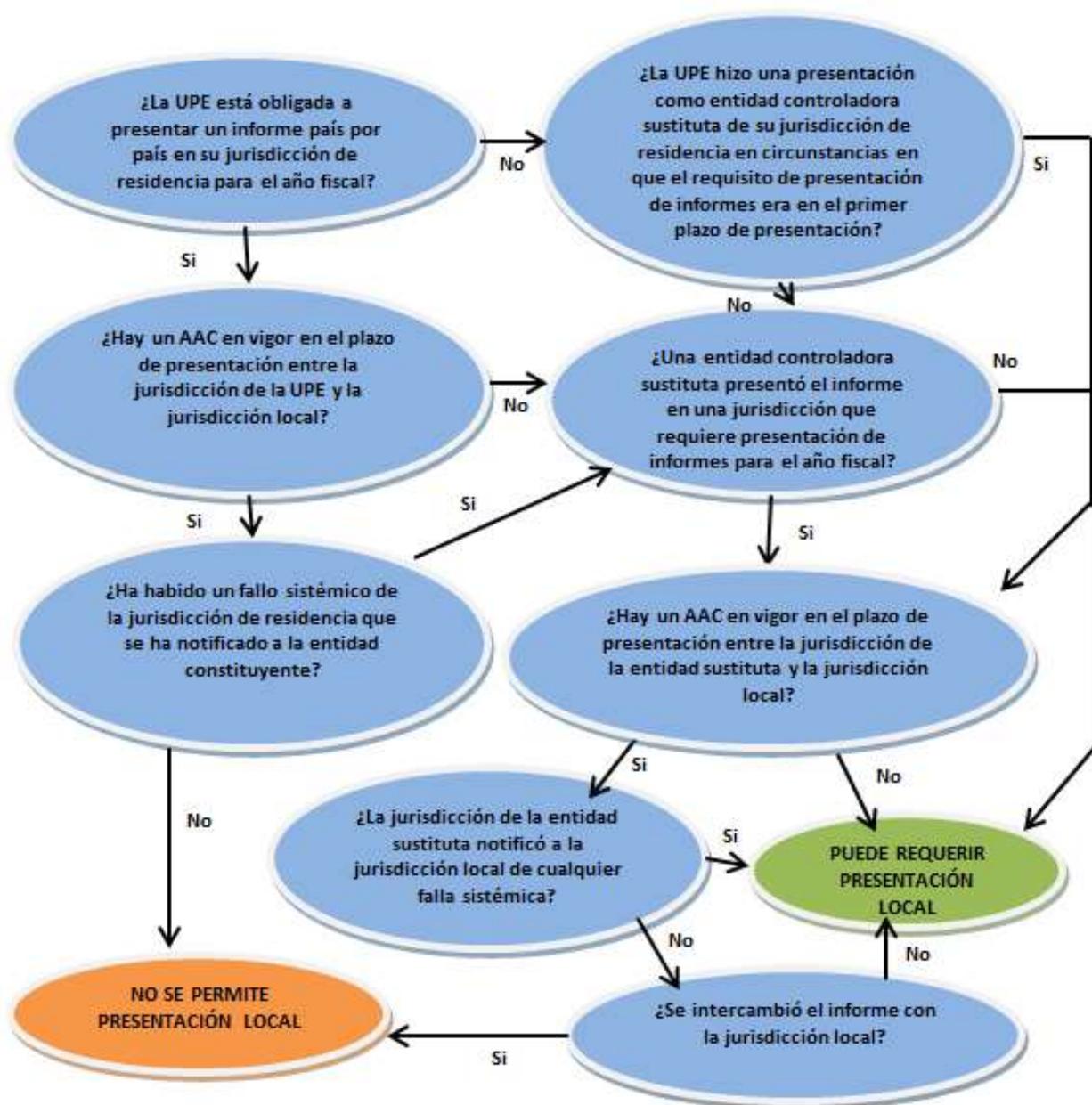
⁸⁹ Ibid, párrafo 58.

⁹⁰ OCDE (2017), BEPS Acción 13 - Informes PP: Manual para la implementación efectiva, Ediciones de la OCDE, París: pág. 16. www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-implementation.pdf.

presentación local, incluidas las tres circunstancias en las cuales puede invocarse la presentación local.

Gráfico 2: Presentación local de los informes PP

Este diagrama⁹¹ ilustra las circunstancias en las que el requisito de presentación local sería congruente con el estándar mínimo, en el que se asume que la entidad constituyente reside en la jurisdicción local, mientras que la sociedad matriz última (UPE) reside en otra jurisdicción, y hay un acuerdo internacional que permite el intercambio automático de información del que la jurisdicción de residencia y la jurisdicción local son partes.



⁹¹ Ibid., pág. 21

3.4.3 Formato y contenido

El estándar mínimo de la Acción 13 del Plan BEPS exige la presentación de informes PP para incluir información tributaria agregada de toda la jurisdicción en tres cuadros estándares (véase el Anexo 8) que constan de lo siguiente:

- Información sobre la asignación de ingresos, impuestos y actividades comerciales por jurisdicción fiscal (cuadro 1 de la plantilla).
- Una lista de todas las entidades constituyentes del grupo de empresas multinacionales por jurisdicción fiscal (cuadro 2 de la plantilla).
- Cualquier otra información breve o explicaciones que podrían considerarse necesarias o que facilitarían la comprensión de la información obligatoria proporcionada en el informe PP (cuadro 3 de la plantilla).

En el cuadro 1 de la plantilla se proporciona una visión general de la asignación de ingresos, impuestos y actividades comerciales del grupo de empresas multinacionales, agrupada por jurisdicción fiscal. La información solicitada consta de lo siguiente:

- Ingresos, desglosados por jurisdicción fiscal entre partes vinculadas y no vinculadas
- Beneficios (pérdidas) antes del impuesto sobre sociedades
- Impuesto sobre sociedades pagado (según registro de caja)
- Impuesto sobre sociedades devengado (año en curso)
- Capital declarado
- Beneficios no distribuidos
- Número de empleados
- Activos tangibles distintos de tesorería e instrumentos equivalentes a tesorería

En el cuadro 2 se debe proporcionar información por jurisdicción fiscal y consiste en lo siguiente:

- La lista de entidades constituyentes residentes en cada jurisdicción fiscal.
- La jurisdicción fiscal de la organización o incorporación es diferente de la jurisdicción fiscal de residencia.
- Las principal(es) actividad(es) económica(s): a los fines de determinar la naturaleza de la(s) principal(es) actividad(es) económica(s) que lleva a cabo la entidad constituyente en la jurisdicción fiscal pertinente. En el cuadro 2 se incluye una lista predeterminada de actividades económicas, que incluye, entre otras, las siguientes: investigación y desarrollo; compras o adquisiciones; fabricación; ventas, marketing o distribución; servicios administrativos, de gestión o de soporte; prestación de servicios a partes no vinculadas;

finanzas; seguros; tenencia de acciones u otros instrumentos de capital; sin actividad u otra (cuya naturaleza se debe especificar en el cuadro 3 de la plantilla).

Todos estos términos enumerados anteriormente e incluidos en la plantilla del informe PP se definen en el Informe de la Acción 13 y en la orientación adicional que proporciona la OCDE⁹².

3.4.4 Marco legislativo y normativo

3.4.4.1 Introducción

El Informe de la Acción 13 sobre BEPS incluye una ley modelo disponible para que las jurisdicciones la utilicen al elaborar sus propias normas nacionales.⁹³ Las jurisdicciones pueden adaptar la ley modelo de acuerdo con sus necesidades y, en caso de ser necesario, pueden suplementarla con legislación secundaria o directrices complementarias. En el modelo se aborda el tema de la “coherencia” antes mencionado y se incluyen disposiciones relativas a la confidencialidad y el uso apropiado.

En esta guía práctica se sugiere que los países en desarrollo elaboren su legislación nacional sobre la base del “modelo” en la mayor medida posible, a fin de lograr coherencia y certeza relativa al enfoque. Asimismo, basarse en la ley modelo ayudará a los países a cumplir con los términos de referencia del proceso de revisión por pares.

La ley modelo no incluye disposiciones en materia de sanciones. Por lo tanto, depende de los países complementar la legislación a fin de incluir medidas de aplicación de la normativa congruentes con las políticas nacionales.

3.4.4.2 El uso de legislación primaria, legislación derivada y directrices

Todavía se están elaborando directrices para la implementación de los informes PP. Teniendo en cuenta que las directrices del informe actualmente se están revisando en el marco de la revisión de 2020 de la norma y que se prevé que los resultados de esta revisión se publiquen en 2021, los países en desarrollo pueden considerar regular los principios generales a través de la legislación primaria, y dejar un margen para permitir la posterior incorporación de requisitos más detallados para la presentación de los informes a través de legislación/reglamentaciones subsidiarias o directrices. Esta medida tiene como objetivo garantizar una mayor flexibilidad al introducir cualquier modificación ulterior. Asimismo, la remisión a las Directrices de la OCDE al elaborar las directrices nacionales es una solución adoptada por algunos países para ayudar a garantizar la coherencia y para mantener actualizada la información para los contribuyentes.

⁹² OCDE (2018), *Guidance on Country-by-Country Reporting: BEPS Action 13 (Directrices para la presentación de informes PP: Informe de la Acción 13 sobre BEPS*, OCDE, París. <http://www.oecd.org/tax/beps/guidance-on-country-by-country-reporting-beps-action-13.htm>

⁹³ Acción 13 sobre BEPS, pág. 39

3.4.4.3 Cómo interpretar la ley modelo

Recuadro 15: Descripción de las principales disposiciones de la ley modelo sobre los informes PP

Artículo 1. Definiciones

El artículo 1 de la ley modelo contiene una lista de términos definidos que deberían incluirse en la ley sobre la presentación de informes PP, tales como: la definición de “grupo multinacional”, y cuáles grupos multinacionales se encuentran sujetos a la presentación de informes PP; la definición de “entidad informante”; la definición de “ejercicio fiscal de presentación de información”. Asimismo, si no se encontrara regulada en otro lugar, la definición de “estados financieros consolidados” también debería considerarse.

En la Guía sobre la implementación de la presentación de informes PP, que se actualiza periódicamente, se brinda una explicación adicional sobre estas definiciones.

Artículo 2. Obligación de presentación de información

El apartado 1 consigna quién debe presentar el informe PP. De acuerdo con el estándar mínimo de la Acción 13 del Plan BEPS, los informes PP deben ser solicitados solo a los grupos multinacionales cuyos ingresos consolidados anuales asciendan en total a EUR 750 millones o un equivalente cercano en la moneda nacional a enero de 2015, conforme a lo declarado en sus estados financieros consolidados del ejercicio fiscal anterior.

En principio, la obligación de presentar información recae en la sociedad matriz última. Sin embargo, es posible que un grupo multinacional designe, bajo ciertas condiciones, a otra entidad para que presente el informe PP en representación del grupo multinacional⁹⁴. Esta entidad se denomina “sociedad matriz representante”.

La determinación acerca de si un grupo multinacional debe presentar un informe PP se tomará generalmente basándose en los principios de contabilidad utilizados por la sociedad matriz última del grupo. Sin embargo, si el grupo multinacional no cotizara en la bolsa pública, podría elegir aplicar los principios de contabilidad locales (principios de contabilidad generalmente aceptados) o las normas internacionales de información financiera (NIIF)⁹⁵.

Para mayor información acerca de las definiciones de “estados financieros consolidados” y el término “ingresos”, los países pueden consultar las directrices preparadas y actualizadas regularmente por la OCDE.

OCDE, Directrices para la elaboración y presentación de informes PP - Acción 13 BEPS, <http://www.oecd.org/tax/beps/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action-13.htm>

⁹⁴ Acción 13 sobre BEPS, artículo 2.3 de la ley modelo. P.41.

⁹⁵ OCDE, 2018, Directrices para la elaboración y presentación de informes PP - Acción 13 BEPS, Ediciones de la OCDE, París, pág. www.oecd.org/tax/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action-13.pdf.

El apartado 2 establece disposiciones que requieren que en ciertas circunstancias se haga una presentación local de los informes PP. Estas disposiciones no forman parte del estándar mínimo de la Acción 13 del Plan BEPS y por ende son opcionales: cada país decidirá si introduce o no este mecanismo secundario de respaldo en su marco legislativo doméstico. La presentación local se refiere a una situación en la cual una entidad integrante de un grupo multinacional (por ejemplo, una filial local), que no es ni la sociedad matriz última ni la entidad matriz representante nombrada del grupo, debe presentar el informe PP directamente ante la administración tributaria de su país. Las circunstancias limitadas en las cuales se permite la presentación local conforme al estándar mínimo de la Acción 13 son las siguientes:

- La sociedad matriz última del grupo multinacional no está obligada a presentar un informe PP en la jurisdicción de su residencia fiscal.
- La jurisdicción de residencia fiscal de la entidad matriz última cuenta con un acuerdo internacional vigente del cual la jurisdicción local es parte, pero no tiene un acuerdo elegible entre autoridades competentes en vigor del cual la jurisdicción local sea parte al momento de presentar el informe PP del ejercicio fiscal correspondiente.
- Se ha producido una omisión sistemática de la jurisdicción de la residencia fiscal de la sociedad matriz última, y la filial contribuyente local del grupo multinacional ha sido notificada de su omisión por parte de la administración tributaria.

Conforme al estándar mínimo del Plan BEPS, la presentación local no puede aplicarse en ninguna otra circunstancia. En particular, cabe señalar respecto de la segunda condición mencionada, que la presentación local no puede aplicarse en ausencia de un acuerdo internacional.

Por “**omisión sistemática**” en una jurisdicción se entiende que dicha jurisdicción cuenta con un acuerdo elegible entre autoridades competentes en vigor, pero ha suspendido el intercambio automático (por motivos distintos de los previstos en ese acuerdo) o de otro modo no ha facilitado, de forma persistente, a un asociado en el tratado los informes PP pertinentes en su posesión.

Artículo 3. Notificación

Los requisitos de notificación imponen a las filiales locales del grupo multinacional la obligación de comunicar a la administración tributaria:

- Si es la sociedad matriz última o la sociedad matriz representante nombrada de un grupo multinacional que debe presentar un informe PP.
- Cuando la entidad local no sea responsable de presentar el informe PP, la identidad y la residencia fiscal de la entidad que presenta el informe PP en nombre de su grupo multinacional (es decir, típicamente la sociedad matriz última).

Esta disposición tampoco forma parte del estándar mínimo. Es un requisito opcional cuyo fin es asistir a una jurisdicción en la aplicación de sus normas locales y prever el número de informes

PP que recibirá localmente, así como de otras jurisdicciones, a través del intercambio automático de información.

Artículo 4. Informe PP

En este artículo se describe el contenido de los informes PP. Se establece expresamente que los informes PP deben presentarse en un formato idéntico al modelo estándar que se establece en el anexo III del Informe de la Acción 13 sobre BEPS, aplicando las definiciones e instrucciones incluidas en dicho informe.

Artículo 5. Plazo de presentación

La Acción 13 del Plan BEPS requiere que el informe PP se presente a más tardar 12 meses después del último día del ejercicio fiscal de presentación de información del grupo multinacional⁹⁶.

Este período extendido reconoce que en algunos casos la versión final de los estados financieros obligatorios y otra información financiera que resulte pertinente para el informe PP pueden no estar finalizados hasta después de la fecha prevista en algunos países para presentar las declaraciones fiscales⁹⁷.

Artículo 6. Uso y confidencialidad del informe PP

Este artículo establece dos condiciones para obtener y usar el informe PP: confidencialidad y uso apropiado.

Artículo 7. Sanciones

Normalmente, las leyes locales de la jurisdicción impondrán las sanciones en el caso que las entidades no cumplan con los requisitos de presentación. La ley modelo no incluye disposiciones respecto de las sanciones por falta de cumplimiento de los requisitos de presentación, ya que reconoce que las jurisdicciones pueden elegir aplicar su régimen de sanciones relativas a la documentación sobre precios de transferencia al requisito de presentar un informe PP.

La autoridad tributaria de la entidad informante deberá aplicar las sanciones, que podría ser la jurisdicción de la sociedad matriz última, la jurisdicción de otra entidad del grupo designada por la sociedad matriz última (en el marco de una presentación por parte de una entidad representante) o la jurisdicción de la jurisdicción local (en el caso de la presentación local).

Artículo 8. Fecha de entrada en vigor

Define la fecha en que la ley entrará en vigor.

⁹⁶ La mayoría de las jurisdicciones permiten 12 meses desde el año de referencia para presentar el informe PP, con una ley que especifica el idioma consecuente con la propuesta del artículo 5 de la ley modelo incluida en el Informe de la Acción 13 sobre BEPS.

⁹⁷ Acción 13 sobre BEPS, párrafo 31.

3.4.5 Exigibilidad

Con el propósito de asegurar el cumplimiento de la obligación de presentar informes PP los países pueden considerar la implementación de sanciones en los siguientes casos:

- Omisión por parte de una sociedad matriz última residente de un grupo multinacional grande (u otra entidad que deba presentar información en su país) de presentar un informe PP ante la administración tributaria local.
- Presentación fuera de término del informe PP.
- Presentación de un informe PP incorrecto.

La administración de la entidad que está obligada a presentar un informe PP es responsable de imponer una sanción respecto de la presentación de informes PP, es decir, la administración tributaria de la sociedad matriz última, la administración tributaria de la sociedad matriz representante o la administración tributaria local, en el caso de una presentación local, según corresponda. Se debe tener en cuenta que además de las sanciones que se pueden aplicar en relación con el informe PP, en algunas jurisdicciones se les puede exigir a las entidades constituyentes locales de un grupo de empresas multinacionales que notifiquen a su administración tributaria la identidad de la entidad informante del grupo, es decir, la entidad dentro del grupo de empresas multinacionales que está obligada a presentar el informe PP. En esos casos, las sanciones también se podrían aplicar al contribuyente local, en caso de que no se realice la notificación⁹⁸.

Una opción es imponer una sanción relacionada con la tardanza en hacer una presentación completa, calculada, por ejemplo, en base a un monto diario por el período entre la fecha límite de presentación y la presentación de un informe PP completo. Una segunda opción es establecer una sanción basada en un monto fijo, o un monto basado en el tamaño del grupo multinacional (por ejemplo, calculando su volumen de negocios mundial consolidado).

En muchos países, el monto de la sanción variará en consonancia con el nivel de culpabilidad. Por ejemplo, un simple error matemático puede significar una sanción más baja que un intento deliberado de modificar las cifras. Algunos países pueden considerar que la presentación deliberada de un informe PP erróneo constituye un delito penal.

Las disposiciones en materia de sanciones pueden ser específicas para los informes PP o pueden basarse en sanciones generales existentes cuando no se presenta un informe o

⁹⁸ Bélgica es uno de los países que tiene obligación de notificación en relación con la presentación de informes PP. Este es un requisito obligatorio para todas las entidades constituyentes de Bélgica de un grupo de empresas multinacionales que debe presentar un informe PP. Estas entidades constituyentes belgas deben informar a la administración tributaria, a más tardar el último día del año fiscal de referencia del grupo multinacional, si son la sociedad matriz última, la sociedad matriz representante o la entidad constituyente belga, conforme al artículo 321/2, sección 2 del Código Belga del Impuesto sobre las Sociedades. De lo contrario, si no son ninguna de estas, deben indicar la identidad de la entidad informante. Véase el Anexo 5 sobre el paquete informativo de precios de transferencia.

cuando este es incorrecto. La sección 6 del modelo de legislación en el Anexo 1 incluye disposiciones sobre sanciones para el incumplimiento en materia de informes PP.

Recuadro 16: Prácticas de los países: Sanciones por incumplimiento en la presentación de informes país por país

Extracto del reglamento (presentación de informes PP) de Nigeria⁹⁹

“11. [Presentación fuera de plazo] Cuando la entidad informante no presente el informe PP al servicio antes de la fecha, inclusive, especificada en la norma 9 de este reglamento, el servicio impondrá una sanción administrativa de NGN 10 000 000 en primera instancia y NGN 1 000 000 por cada mes en que continúe el incumplimiento.

12. [Presentación de un informe PP incorrecto o falso] Cuando la entidad informante presente un informe PP incorrecto o falso, el servicio impondrá una sanción administrativa de NGN 10 000 000.

13. [Falta de notificación] Cuando la entidad constituyente de un grupo de EM con residencia fiscal en Nigeria no presente la notificación especificada en la norma 6 de este reglamento, el servicio impondrá una sanción administrativa de NGN 5 000 000 en primera instancia y NGN 10 000 por cada mes en que continúe el incumplimiento”.

3.4.6 Puntos prácticos para la implementación de la presentación de informes PP

Los informes PP recibidos por una administración tributaria de una sociedad matriz última o de una sociedad representante nominada de un grupo multinacional (si corresponde) deben intercambiarse con las administraciones tributarias de otras jurisdicciones donde el grupo multinacional tiene entidades residentes o establecimientos permanentes. Para que este proceso sea efectivo, existen dos puntos que pueden plantear dificultades prácticas a los países en desarrollo, a saber: i) tener la tecnología que permita la presentación electrónica de informes y ii) tener la tecnología para intercambiar los informes con los miembros del tratado.

3.4.6.1 Presentación electrónica del informe PP

Debido a que las jurisdicciones necesitan intercambiar los informes PP en un formato XML (véase infra), es aconsejable que se establezca que los contribuyentes deben utilizar el mismo formato para sus presentaciones. De esta manera, se evita que la administración tributaria tenga que convertir los datos a otro formato, lo que suele requerir muchos recursos.

En el marco del estándar mínimo de la Acción 13, los grupos multinacionales no están obligados a presentar informes PP utilizando el esquema XML de la OCDE (esquema XML PP) y, por lo tanto, muchas jurisdicciones han permitido flexibilidad en el formato en el cual se puede presentar un informe PP. Sin embargo, en virtud del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre el Intercambio de Informes PP, las autoridades competentes se comprometen

⁹⁹ Reglamento de Impuesto a las Sociedades (presentación de informes país por país), 2018. Disponible en el siguiente enlace: <https://www.firs.gov.ng/sites/Authoring/contentLibrary/d9dae9a0-3d22-48fa-bdec-34e59d7a001bOfficial%20Gazette%20of%20Income%20Tax%20CbC%20Regulations%202018.pdf>

a usar el esquema XML PP para transmitir dichos informes a otras jurisdicciones. Por lo tanto, si se permite que un grupo multinacional presente su informe PP en un formato alternativo (por ejemplo, en Excel), la administración tributaria/autoridad competente en la jurisdicción está obligada, en efecto, a convertir los informes PP al formato del esquema XML del informe PP.

Si bien es posible convertir los formatos alternativos a XML, en la práctica pueden plantearse desafíos técnicos. Asimismo, existen controles de validación dentro del esquema XML PP para verificar que se hayan completado todos los campos y que se utilice el formato correcto. Estos controles de validación no existen en otros formatos, por lo que también existe el riesgo de que los informes PP recibidos en otros formatos pueden estar incompletos o en un formato incorrecto.

Los formatos de presentación de informes PP pueden variar dependiendo de la jurisdicción. Mientras que algunos países requieren que todos los informes PP se presenten en XML (ya sea el esquema XML del informe PP de la OCDE o el formato XML de informes nacionales autoelaborados)¹⁰⁰, otros países permiten la presentación en otras formas. A continuación se enumeran algunos ejemplos:

Recuadro 17: Formatos de presentación de informes PP

Solo XML: Reino Unido, Australia, Islas Caimán.

XML o archivos de valores separados por comas (CSV)¹⁰¹: Japón

XML, pero se permite la presentación de una declaración en papel que contenga el formato del informe PP: EE. UU., Canadá.

3.4.6.2 Compartir y recibir informes PP

El intercambio de informes PP se rige por acuerdos internacionales, como los convenios bilaterales de doble imposición, los AIIT, o el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal. A diferencia de ciertos otros tipos de información fiscal, los informes PP deben intercambiarse en forma automática, en lugar de espontáneamente o previa solicitud.

El intercambio solo puede hacerse con jurisdicciones con un acuerdo de autoridad competente en vigencia que “operacionalice” el intercambio conforme al acuerdo internacional. Para identificar las jurisdicciones con las cuales se debe intercambiar el informe PP, la administración tributaria se basará en el cuadro 1 del informe PP la lista de jurisdicciones en las que el grupo multinacional realiza operaciones. Las administraciones tributarias luego cotejarán

¹⁰⁰ Si bien los países tienen la libertad de determinar el formato para la presentación de informes, en función de los formularios o las prácticas que emplean habitualmente, etc. todos deben usar el formato XML del informe PP de la OCDE para el intercambio.

¹⁰¹ Un archivo de valores separados por comas (CSV) permite que se guarden los datos en formato de cuadro. El archivo CSV tiene la forma de archivo de texto que contiene información separada por comas, de allí el nombre. El archivo CSV tiene la forma de un archivo de texto que contiene información separada por comas, y de allí deriva su nombre. Los archivos CSV pueden utilizarse en cualquier programa de hoja de cálculo, como Microsoft Excel, Open Office Calc, o Google Spreadsheets.

esta lista con las jurisdicciones con las que tienen un acuerdo elegible de autoridad competente vigente¹⁰².

La OCDE ha desarrollado un esquema XML para los intercambios intergubernamentales que los países han acordado utilizar para intercambiar informes PP por medio de un sistema de transmisión común. La manera en que se realiza el intercambio se describe en detalle en el Manual para la implementación efectiva de los informes PP, preparado por la OCDE. El siguiente recuadro contiene un extracto de dicho manual.

Recuadro 18: El sistema de transmisión común. Manual para la implementación efectiva de los informes PP¹⁰³

A excepción de la transmisión de informes PP entre miembros de la Unión Europea a través de la CCN [red de comunicación común] de la Unión Europea, los informes PP se transmitirán en gran medida a través del CTS [sistema de transmisión común]. El CTS es una plataforma electrónica que facilita el intercambio automático de información entre países, en particular la información relativa a la Norma de Información Común para el intercambio automático de información financiera, a los informes PP y a las resoluciones fiscales. El CTS será operado por la OCDE y estará disponible para las jurisdicciones participantes por una cuota anual. El CTS proporcionará una plataforma segura y normalizada para el intercambio automático de información y eximirá a las jurisdicciones de tener que negociar numerosos acuerdos y desarrollar sistemas para intercambios bilaterales.

Toda autoridad competente que utilice el CTS deberá familiarizarse con los protocolos específicos asociados con el envío y la recepción de informes PP a través de esta plataforma. Los usuarios del CTS tendrán acceso al portal CTS que contendrá toda la información pertinente para el uso del CTS, así como información sobre la preparación y el cifrado de los archivos a transmitir.

La información contenida en el Esquema XML del informe PP se debe preparar y cifrar antes de su transmisión de acuerdo con el procedimiento común de preparación y cifrado de archivos acordado al nivel de la OCDE. En términos generales, el proceso de cifrado para el CTS implica la combinación de claves de cifrado/descifrado privadas y públicas. Las autoridades competentes pueden poner a disposición de otras autoridades competentes una clave pública de cifrado que les permita autenticar y cifrar los archivos que se envíen a la autoridad competente. Cada autoridad competente también mantiene una clave privada que le permite descifrar archivos recibidos a través del CTS.

¹⁰² La OCDE mantiene una base de datos con todas las relaciones de intercambio bilateral existentes para el intercambio automático de informes PP entre autoridades tributarias. Véase www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-exchange-relationships.htm.

¹⁰³ OCDE (2017), BEPS Acción 13 - Informes PP: Manual para la implementación efectiva, Ediciones de la OCDE, París (párrafos 92-97) <http://www.oecd.org/tax/beps/informes-pais-por-pais-manual-para-la-implementacion-efectiva.pdf>

Mediante el CTS, se generarán automáticamente alertas sobre el estado de la transmisión (cargas y descargas) y se espera que la autoridad competente receptora genere mensajes de estado que indiquen si el archivo recibido contiene alguno de los errores de archivo o de registro acordados. En general, los errores de archivo implican la imposibilidad de la autoridad competente de abrir el archivo y, por lo tanto, normalmente se enviará un mensaje de estado a la autoridad competente remitente con el fin de recibir un nuevo archivo.

Los errores a nivel del registro se refieren a cuestiones clave relativas a la calidad de los datos. Cuando la autoridad competente receptora comunique errores a nivel de registro a la autoridad competente remitente, se espera que ésta tome medidas para subsanar cualquier error y facilite a la autoridad competente receptora información nueva o modificada de manera oportuna.

Como parte de su obligación de proteger la confidencialidad de la información contenida en los informes PP, las autoridades competentes también deberán tomar medidas, cuando proceda, para:

- asegurar la confidencialidad y la custodia de cualquier identificación de acceso, contraseñas y claves de descifrado utilizadas para la transmisión de los informes PP;
- proteger las computadoras que accedan al sistema de transmisión y asegurar que sólo el personal designado (personal que trabaja con los informes PP en el desempeño de sus funciones) tenga acceso a los datos;
- garantizar que los informes PP recibidos de otros países se almacenen de forma segura mientras estén bajo la custodia de la autoridad competente y luego se transmitan de forma segura o se pongan a disposición del personal de evaluación de riesgos de la autoridad fiscal.

En el caso de las autoridades competentes que reciben informes PP fuera del CTS o de la CCN, la autoridad competente receptora deberá establecer un sistema para notificar a la autoridad competente remitente el estado de entrega de los informes PP, verificar que se trata del destinatario correcto y notificar a la otra autoridad competente si hay errores o problemas con la calidad de los datos en los informes.

3.4.6.3 Herramientas para la implementación

El siguiente recuadro contiene un resumen de las directrices y las herramientas desarrolladas por la OCDE para ayudar a los países a implementar los requisitos para la presentación de informes PP.

Recuadro 19: Herramientas de implementación para la presentación de informes PP

Informe de la Acción 13 sobre BEPS

El Informe de la Acción 13 sobre BEPS modifica el capítulo V de las Directrices de la OCDE, que contiene orientaciones respecto de la documentación sobre precios de transferencia, incluida la presentación de informes PP. El informe contiene un conjunto de herramientas de

implementación para facilitar la implementación coherente del informe PP, que consta de lo siguiente:

- Ley modelo que los países podrán utilizar como base de su legislación nacional para requerir que los grupos multinacionales presenten informes PP.
- Tres modelos de acuerdos de autoridad competente que pueden utilizarse para facilitar la implementación del intercambio de dichos informes entre administraciones tributarias.

Guía de interpretación para la elaboración de informes PP

Luego de la publicación del Informe de la Acción 13 sobre BEPS, se han planteado numerosos interrogantes respecto de alcance, el contenido, la presentación y el mecanismo de intercambio de los informes PP. Se podrá encontrar una guía para las cuestiones interpretativas en el siguiente documento: Directrices para la elaboración y presentación de informes PP: Acción 13 sobre BEPS". Estas directrices son actualizadas regularmente por la OCDE¹⁰⁴ y publicadas en su sitio web: <https://www.oecd.org/tax/beps/guidance-on-country-by-country-reporting-beps-action-13.htm>.

Informe acerca del uso apropiado del informe PP

La guía sobre el uso apropiado de la información contenida en los informes PP incluye orientaciones sobre la definición del término "uso apropiado", las consecuencias del incumplimiento de la condición de uso apropiado y los enfoques que pueden utilizar las administraciones tributarias para velar por el uso apropiado de la información del informe PP.

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

Manual para la implementación efectiva del informe PP

El informe PP: Manual para la implementación efectiva es una guía práctica de los elementos esenciales que los países necesitan tener en cuenta cuando implementan la presentación de informes PP, incluidas las cuestiones técnicas vinculadas a la presentación, el intercambio y el uso de dichos informes, así como las cuestiones prácticas que las administraciones tributarias deberán tomar en consideración.

<http://www.oecd.org/tax/beps/informes-pais-por-pais-manual-para-la-implementacion-efectiva.pdf>

Esquema XML y manual del usuario

Para permitir el intercambio electrónico de los informes PP, se ha desarrollado y puesto a disposición en el sitio web de la OCDE un formato electrónico estandarizado para el intercambio de informes PP entre jurisdicciones (el esquema XML del informe PP).

¹⁰⁴ Véase el portal del informe PP: <http://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting.htm#guidance>.

El manual del usuario para el esquema XML del informe PP explica detalladamente qué información debe ser incluida en cada elemento de datos que debe declararse. También contiene directrices acerca de cómo hacer correcciones a los elementos de datos dentro de un archivo.

Ambos archivos se encuentran disponibles en el siguiente enlace:

<http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/country-by-country-reporting-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations-and-taxpayers.htm>

Términos de referencia y metodología para el proceso de revisión por pares

En la revisión por pares se evalúa la implementación de la norma por parte de los miembros del Marco Inclusivo, en función de una serie de criterios acordados. Estos criterios se establecen en los términos de referencia, que incluyen cada uno de los elementos que una jurisdicción necesita para demostrar su cumplimiento y la correcta implementación de la norma.

La forma en que se realiza la revisión por pares se describe en una metodología acordada. La metodología establece los mecanismos procesales mediante los cuales las jurisdicciones completarán la revisión por pares, incluido el proceso para recopilar los datos relevantes, la preparación y la aprobación de los informes, los resultados de la revisión y el proceso de seguimiento.

Los términos de referencia y la metodología están disponibles aquí:

<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-13-on-country-by-country-reporting-peer-review-documents.pdf>

Existen también algunas herramientas para ayudar a los países en desarrollo a evaluar si su legislación y sus prácticas administrativas cumplen con las normas de confidencialidad del Plan BEPS del G20/OCDE. Estas incluyen los términos de referencia sobre el intercambio de información que establece el estándar mínimo de la confidencialidad¹⁰⁵ y la guía Garantizando la confidencialidad: Guía de la OCDE sobre la protección de la información objeto de intercambio con fines fiscales¹⁰⁶, la cual contiene orientaciones sobre las normas y prácticas que deben aplicarse para asegurar la confidencialidad de la información fiscal intercambiada en el marco de los

¹⁰⁵ Véase el documento Terms of Reference for Exchange of Information (Términos de referencia para el intercambio de información) en: OCDE (2016), Exchange of Information on Request: Manual para revisión por pares 2016-20, tercera edición. OCDE, París. <http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-handbook-2016.pdf> y OCDE (2018), Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters - Implementation Handbook (Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras en materia tributaria), segunda edición, Ediciones de la OCDE, París. <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/implementation-handbook-standard-for-automatic-exchange-offinancial-account-information-in-tax-matters.htm>

¹⁰⁶ OCDE (2012), Keeping It Safe: The OECD Guide on the Protection of Confidentiality of Information Exchanged for Tax Purposes (Garantizando la seguridad: La guía de la OCDE sobre protección de la confidencialidad de la información compartida con fines tributarios), OCDE, París. <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/keeping-it-safe.htm> - Disponible en inglés, francés y español..

instrumentos de intercambio de información. Si bien estos documentos han sido elaborados de manera de velar por la confidencialidad de la información recibida de los miembros del tratado sobre intercambio de información, las recomendaciones allí incluidas constituyen las mejores prácticas que se aplicarán de manera similar para cualquier tipo de información recibida por cualquier medio.

3.5 Otros mecanismos para recabar información (Cuestionarios sobre precios de transferencia y solicitudes de información *ad hoc*)

Los cuestionarios sobre precios de transferencia dirigidos son otro de los mecanismos para recabar información que los países utilizan con menor frecuencia y menos sistemáticamente.

En la mayoría de los casos, no es obligatorio que los contribuyentes completen dichos cuestionarios, que pueden emitirse en el marco de lo siguiente:

1. La evaluación de riesgo de un contribuyente específico, en cuyo caso el cuestionario sobre precios de transferencia se solicita luego de que la administración tributaria realice una revisión inicial de la declaración fiscal del contribuyente.
2. Un programa o iniciativa de cumplimiento general dirigido a ciertos grupos de contribuyentes (por ejemplo, contribuyentes que operan en ciertas industrias) y concentrado en áreas de riesgo concretas (por ejemplo, financiación o reestructuración empresarial) como medio para seleccionar a los contribuyentes que serán sometidos a una inspección o para facilitar las inspecciones en curso.

Las solicitudes de información adicional también se pueden formular para verificar los precios de transferencia y análisis complementario del contribuyente, por ejemplo, durante una inspección. Debido a que dichas solicitudes se deberán adaptar, necesariamente, a las circunstancias particulares del caso, y al tipo y alcance de la información adicional solicitada, la discusión sobre su contenido no forma parte de esta guía práctica. Las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia y el Manual de precios de transferencia de la ONU contienen orientaciones para comprender las operaciones vinculadas, así como las contribuciones pertinentes de cada empresa asociada (por ejemplo, sus funciones, activos y riesgos). Asimismo, la Guía práctica para afrontar las dificultades asociadas con la falta de comparables en los análisis de precios de transferencia contiene otros recursos, como el cuestionario de análisis funcional (en el apéndice 1).

3.5.1 Funciones de los cuestionarios sobre precios de transferencia y las solicitudes de información *ad hoc*

Los cuestionarios sobre los precios de transferencia pueden cumplir diferentes funciones:

- Pueden utilizarse para realizar evaluaciones y análisis de los riesgos a nivel industrial o sectorial. En dichos casos, el cuestionario normalmente apuntará a ciertos grupos de contribuyentes y se concentrará en áreas de riesgo concretas como medio para seleccionar a los contribuyentes para las inspecciones o para facilitar las inspecciones en curso.
- Pueden solicitarse, tanto al comienzo de la inspección como durante esta, para suministrar información adicional a los inspectores fiscales.
- Pueden solicitarse para determinar si el contribuyente ha mantenido la documentación adecuada.

Por lo general, las solicitudes de información *ad hoc* se utilizan para complementar la información existente que la administración tributaria ya tiene a disposición durante el curso de una inspección.

Dichas solicitudes de información se realizan con frecuencia para verificar el análisis de los precios de transferencia del contribuyente, incluido el análisis funcional que respalda la determinación de precios de transferencia de plena competencia. Las solicitudes de información y documentación realizadas en el contexto de una inspección generalmente se efectúan en el marco de poderes formales de información, con un plazo específico para la presentación, y están respaldadas por sanciones en caso de incumplimiento.

3.5.2 Formato y contenido

Las preguntas formuladas en los cuestionarios sobre los precios de transferencia o las solicitudes de información *ad hoc* dependerán de su propósito. Pueden incluir solicitudes de datos financieros, otras estadísticas (p. ej., número de personas por división), información funcional, estructura organizativa y explicaciones del desempeño económico/financiero. Las preguntas también pueden estar orientadas a buscar una explicación adicional sobre el análisis de los precios de transferencia, como la elección del método o suposiciones sobre la cual se basa el análisis económico.

3.5.3 Marco regulatorio

Por lo general, los cuestionarios sobre los precios de transferencia y las solicitudes de información *ad hoc* están sujetos a las normas existentes en materia de contabilidad y de recopilación de información.

3.5.4 Cuestiones de plazo

Los cuestionarios sobre los precios de transferencia pueden ser solicitados en cualquier momento, dependiendo de su fin, como se señaló supra. Por ejemplo, los cuestionarios de inspecciones pueden solicitarse a una categoría de contribuyentes como parte de una evaluación de riesgos, por sector. Alternativamente, pueden solicitarse a un contribuyente individual como parte de una revisión inicial de la declaración fiscal del contribuyente, o después de dicha revisión.

Generalmente, las solicitudes de información *ad hoc* se formulan durante una inspección.

3.5.5 Exigibilidad

En los casos en que sea obligatorio completar un cuestionario, pueden aplicarse sanciones cuando se omite su presentación. Asimismo, el incumplimiento de las solicitudes válidas de información durante una inspección puede incidir en las sanciones que se apliquen por ajustes de precios de transferencia. Por ejemplo, se puede considerar que dicho incumplimiento constituye una "falta de cooperación".

En algunos otros casos, un cuestionario no sería obligatorio y, por lo tanto, no estará sujeto a sanciones. Sin embargo, la falta de envío de un cuestionario utilizado con fines de evaluación de riesgos puede impactar sobre el nivel de riesgo percibido que el contribuyente supone para las recaudaciones.

El régimen de sanciones que puede aplicarse a las solicitudes de información *ad hoc* dependerá del modo en que dichas solicitudes se incorporen en la legislación nacional y en las reglamentaciones complementarias. En general, se requiere la respuesta de un contribuyente

dentro de un período de tiempo específico, y se aplican sanciones si el contribuyente no cumple con este requisito. A menudo, las respuestas a cualquier solicitud de información *ad hoc* durante una inspección serán pertinentes a las sanciones que se aplicarán en caso de efectuarse, en última instancia, un ajuste de inspección. Por ejemplo, un contribuyente que responde plenamente y dentro de plazos razonables a dichas solicitudes durante una inspección puede estar sujeto a un nivel más bajo de sanciones que otro contribuyente que colaboró en menor medida.

3.5.6 Confidencialidad

La información suministrada a las autoridades tributarias en los cuestionarios sobre los precios de transferencia o en las solicitudes de información *ad hoc* estará sujeta al mismo nivel de confidencialidad que se aplica a las declaraciones fiscales y a otra información del contribuyente.

PARTE IV. CONCLUSIONES

La documentación sobre precios de transferencia es un componente integral de la gestión de cualquier régimen de precios de transferencia. En particular, la adopción de estudios sobre precios de transferencia (detallados en la sección 3.3) puede contribuir a mejorar significativamente el cumplimiento de los contribuyentes y a la eficacia de la inspección.

Asimismo, existen sólidos argumentos en favor de que los países en desarrollo adopten las declaraciones o los formularios de precios de transferencia (detalladas en la sección 3.2) y los informes PP. No obstante, se reconoce que existe la posibilidad de que la asignación de recursos para implementar estas medidas no refleje las necesidades inmediatas y las prioridades en materia de políticas de algunas jurisdicciones de capacidad limitada.

En la guía práctica ha quedado demostrado que, con excepción de la presentación de informes PP, existen marcadas diferencias en la manera en que los países enfocan diversos aspectos de la documentación sobre precios de transferencia. Estas incluyen la forma y el contenido de la legislación y las reglamentaciones; la cantidad y el tipo de directrices; la simplificación para contribuyentes más pequeños y operaciones de bajo riesgo; el contenido y el formato de los estudios sobre precios de transferencia y los plazos de presentación, y las sanciones. Los países adoptan, legítimamente, los enfoques de estas cuestiones que se adaptan mejor a sus circunstancias y sus preferencias en materia de políticas.

No obstante, existen beneficios para las administraciones tributarias y los contribuyentes cuando las jurisdicciones son coherentes en sus enfoques. La adopción de requisitos similares para los estudios de precios de transferencia y para las declaraciones de precios de transferencia, lo que permite que los contribuyentes utilicen el mismo formato para presentar las declaraciones, o que al menos recaben la misma información en varias jurisdicciones, puede reducir los costos de cumplimiento del contribuyente y mejorar el cumplimiento. Con ese fin, el archivo maestro y el archivo local elaborados conforme a la Acción 13 del Plan BEPS contienen una plantilla modelo. En particular, la presentación de un archivo maestro en los países en desarrollo debería tener un costo marginal bajo, debido a que, para muchas EMN, dicho archivo ya existiría dentro del grupo multinacional.

Con respecto a la presentación de informes PP, la coherencia internacional es esencial. De hecho, la "coherencia" es un elemento del estándar mínimo del Plan BEPS. Los miembros del Marco Inclusivo se comprometen a adoptar el estándar y acuerdan someterse a un proceso de revisión por pares. No obstante, existe la posibilidad de realizar alguna modificación respecto de la redacción y la forma de implementar la ley, y en cuestiones administrativas, como las sanciones por no presentar información.

Sin duda, la presentación de informes PP puede brindar información muy valiosa para los países en desarrollo. En la sección 3.4.1.1, supra, se señala, sin embargo, que los mecanismos y condiciones para acceder a los informes PP (respecto de las filiales y los establecimientos permanentes de EMN extranjeras) pueden ser complicados para muchos países en desarrollo. Esto se puede solucionar asignando prioridad a los mecanismos necesarios de intercambio internacional, con el apoyo de organizaciones regionales e internacionales. Los países en desarrollo

y las organizaciones internacionales y regionales deben hacer un seguimiento de la eficacia de la presentación de informes PP con el objeto de contribuir a cualquier revisión del estándar mínimo por el Marco Inclusivo en el futuro.

ANEXO 1

Modelo de legislación primaria para la implementación de las obligaciones documentales en materia de precios de transferencia

A continuación se incluye un modelo de disposiciones que permite establecer un régimen específico de documentación sobre precios de transferencia. Estas disposiciones son de índole general y se enuncian en forma de disposiciones legales simplificadas. Es importante señalar que en ellas no se tienen en cuenta las circunstancias individuales de ningún sistema tributario en particular. Por ejemplo, en muchos sistemas las sanciones por concepto de documentación o ajustes en materia de precios de transferencia se integran con las sanciones administrativas y penales en general. En última instancia, en el marco jurídico para un régimen de documentación sobre precios de transferencia en un país determinado, se debería tener en cuenta el marco existente, así como la tradición legal y el sistema jurídico específicos del país en cuestión. Asimismo, no es necesario que la ley general contenga los requisitos más detallados (por ejemplo, el formato de la documentación exigida), los que pueden incluirse en reglamentaciones subyacentes. El marco jurídico general puede servir, sencillamente, para respaldar la obligación de mantener documentación sobre precios de transferencia. Las cifras de sanciones que figuran en este modelo de legislación tienen fines ilustrativos.

1. Documentación exigida

- (1) Si el valor total de las operaciones vinculadas en las que una persona es parte supera [límite mínimo], esa persona:
 - (a) debe preparar, mantener y, ante una solicitud del Comisionado General, entregar documentación contemporánea que contenga:
 - (i) un archivo maestro como se establece en el párrafo 1 del apéndice 1;
 - ii) un archivo local como se establece en el párrafo 2 del apéndice 1, y
 - (b) debe presentar, junto con su declaración anual de impuestos, un formulario de declaración anual de precios de transferencia en el formato establecido por el Comisionado General.
- (2) Además de la obligación en el marco de la subsección (1), una persona debe preparar y presentar un informe PP de conformidad con [el artículo 2 de la ley modelo relacionada con el informe PP; véase Acción 13 sobre BEPS: Informe final 2015].
- (3) Por documentación contemporánea se entiende la documentación y la información preparadas hasta el último día, inclusive, para presentar la declaración fiscal correspondiente a un ejercicio conforme se establece en la ley tributaria en la que se basa la persona para determinar el monto de los ingresos, las ganancias, las deducciones, los beneficios o las pérdidas derivados de operaciones vinculadas en las que el contribuyente sea parte con respecto a ese ejercicio.

- (4) Las obligaciones documentales de una persona en el marco de la presente sección son adicionales a las obligaciones de llevar registros que se aplican a dicha persona en virtud de la ley tributaria.

2. Presentación de la documentación y el informe PP

- (1) Dentro de los 30 días siguientes a una notificación cursada por escrito por el Comisionado General, una persona debe proporcionar a dicho Comisionado la documentación preparada de conformidad con la sección 1 (1) a).
- (2) Una persona debe presentar al Comisionado General un informe PP preparado de conformidad con la sección 1 (2), antes de la fecha, inclusive, especificada en [el artículo 5 de la ley modelo relacionada con el informe PP; véase Acción 13 sobre BEPS: Informe final 2015].

3. Carga de la prueba

- (1) Sujeto a la subsección (2), la carga de la prueba recae en el contribuyente, quien debe demostrar, con el mayor grado de probabilidad, que la determinación del monto de los ingresos, las ganancias, las deducciones, los beneficios o las pérdidas derivados de operaciones vinculadas en las que el contribuyente sea parte es congruente con el principio de plena competencia.
- (2) En los casos en que el contribuyente ha cumplido plenamente con una solicitud recibida del Comisionado General en virtud de la sección 2 (1) y cumple en todo otro respecto con todas las otras solicitudes conexas en el marco de una inspección fiscal, la carga de la prueba recae en el Comisionado General, quien debe demostrar, con el mayor grado de probabilidad, que la determinación del monto de los ingresos, las ganancias, las deducciones, los beneficios o las pérdidas derivados de operaciones vinculadas en las que el contribuyente sea parte no es congruente con el principio de plena competencia.

4. Facultad del Comisionado General de solicitar información adicional

La obligación de una persona de suministrar documentación en virtud de la sección 2 se establece independientemente de la facultad del Comisionado General de solicitar la información adicional que se considere necesaria en el marco de una inspección fiscal.

5. Sanciones por incumplimiento de la obligación de mantener la documentación

- (1) Una persona que no prepare ni mantenga la documentación como se establece en la sección 1 (1) a) estará sujeta a una multa de hasta el [2 %] del valor total de las operaciones vinculadas en las que esa persona sea parte y en cuyo respecto la información exigida no se haya preparado ni mantenido.
- (2) Como alternativa a la aplicación de una sanción en virtud de la sección 5 (1), una persona que no prepara ni mantiene documentación de conformidad con lo establecido en la sección 1 (1) (a) comete un delito y podrá ser condenada a pagar una multa de hasta [USD•].

6. Omisión de presentar documentación o el informe PP

- (1) Una persona:
 - (a) que no proporcione al Comisionado General la documentación solicitada en virtud de la sección 2 (1), o
 - (b) que no presente un informe PP u otro documento de conformidad con lo establecido en la ley tributaria, deberá pagar:

una multa de hasta: [USD•] en relación con un incumplimiento mencionado en la subsección 1) (a);
 - (c) [USD•] en relación con un incumplimiento mencionado en la subsección (1) (b). una multa adicional por cada día que continúe el incumplimiento, de:
 - (i) [USD•] en relación con un incumplimiento mencionado en la subsección (1) (a);
 - (ii) [USD•] en relación con un incumplimiento mencionado en la subsección (1) (b) y
 - (d) una multa adicional por cada día de incumplimiento
 - (iii) [USD•] en relación con un incumplimiento mencionado en la subsección (1) (a);
 - (iv) [USD•] en relación con un incumplimiento mencionado en la subsección (1) (b);
- (2) Como alternativa a la aplicación de una sanción en virtud de la sección 6 (1), una persona que no provea documentación o presente un informe PP u otro documento mencionado en la subsección (1) comete un delito y podrá ser condenada a pagar una multa de hasta [USD•].

7. Sanción por concepto de ajuste fiscal

- (1) Esta sección se aplica en los siguientes casos:
 - (a) Cuando una persona efectúa una declaración ante las autoridades tributarias que es incorrecta o inadecuada en algún aspecto sustancial en lo que concierne a la determinación del monto de los ingresos, las ganancias, las deducciones, los beneficios o las pérdidas derivados de operaciones vinculadas en las que el contribuyente sea parte, u omite incluir en esa declaración realizada ante las autoridades tributarias alguna cuestión o cosa sin la cual la declaración es incorrecta o inadecuada en algún aspecto sustancial
 - (b) En consecuencia:

- (i) la obligación tributaria de la persona, o de cualquier otra persona, calculada sobre la base de la declaración es menor de lo que hubiera sido si la declaración no hubiese sido incorrecta o inadecuada (en esta sección, la diferencia se denomina “ajuste por concepto de obligación tributaria”), o
 - (ii) la pérdida tributaria de la persona, o de cualquier otra persona, calculada sobre la base de la declaración es mayor de lo que hubiera sido si la declaración no hubiese sido incorrecta o inadecuada (en esta sección, la diferencia se denomina “ajuste por concepto de pérdida tributaria”).
- (2) Sujeto a las subsecciones (3), (4) y (5), una persona a quien se aplique esta sección será responsable del pago de una multa por concepto de ajuste fiscal, que será equivalente:
 - (a) Cuando la declaración u omisión se efectuó de manera deliberada o imprudente, al monto que resulte mayor entre:
 - (i) el [4 %] del valor total de las operaciones vinculadas en las que esa persona sea parte y en cuyo respecto se efectuó la declaración u omisión,
 - (ii) y:
 - (A) el [75 %] del ajuste por concepto de obligación tributaria, o
 - (B) el [30%] del ajuste por concepto de pérdida tributaria.
 - (b) En cualquier otro caso, al monto que resulte mayor entre
 - (i) El [3 %] del valor total de las operaciones vinculadas en las que esa persona sea parte y en cuyo respecto se efectuó la declaración u omisión
 - (ii) y:
 - (A) el [20 %] del ajuste por concepto de obligación tributaria, o
 - (B) el [8 %] del ajuste por concepto de pérdida tributaria
- (3) El monto de una multa por concepto de ajuste fiscal aplicada a una persona en el marco de la subsección (2) se incrementa del siguiente modo:
 - (a) En un 200 % cuando
 - (i) la persona es miembro de un grupo multinacional, y
 - (ii) los ingresos consolidados del grupo multinacional en el ejercicio financiero precedente ascienden, como mínimo, a [EUR 750

millones o un monto equivalente aproximado en la moneda nacional del país adoptante].

- (b) Independientemente de la aplicación del párrafo (a):
 - (i) en un [10 %] cuando esta sección se aplica por segunda vez a la persona, o
 - (ii) en un [25 %] cuando esta sección se aplica por tercera vez, y posteriormente, a la persona.
- (4) El monto de una multa por concepto de ajuste fiscal aplicada a una persona en el marco de la subsección (2) se reduce del siguiente modo:
 - (a) en un [20 %] cuando la persona informa voluntariamente al Comisionado General la declaración u omisión sujeta a esta sección antes de que ocurra el primero de los siguientes hechos:
 - (i) el Comisionado General toma conocimiento del ajuste por concepto de obligación o pérdida tributaria, o
 - (ii) el inicio de una inspección fiscal respecto de la persona a la que se refiere la declaración;
 - (b) Independientemente de la aplicación del párrafo (a), en un [30 %] cuando la persona:
 - (i) ha preparado y mantenido la documentación según lo establecido en la sección 1 (1) (a);
 - (ii) ha cumplido totalmente con cualquier solicitud formulada por el Comisionado General en el marco de la sección 2 (1), y
 - (iii) ha cumplido de otro modo con todas las otras solicitudes conexas formuladas en el marco de una inspección fiscal.
- (5) No corresponde el pago de multa alguna por ajuste fiscal en virtud de la subsección (2) cuando el ajuste por concepto de obligación o pérdida tributaria se produjo a pesar de que el contribuyente, al presentar una autoliquidación tributaria, adoptó una posición razonablemente discutible con respecto a la determinación del monto de los ingresos, las ganancias, las deducciones, los beneficios o las pérdidas derivados de operaciones vinculadas en las que el contribuyente fue parte, que es congruente con el principio de plena competencia.
- (6) A efectos de esta sección:

“declaración efectuada a las autoridades tributarias” incluye toda declaración efectuada, en forma escrita u oral, en cualquiera de las siguientes circunstancias:

- (a) en una autoliquidación tributaria u otra declaración fiscal, un formulario de declaración anual de precios de transferencia, un informe PP, u otro documento presentado en virtud de una ley tributaria;
- (b) la información suministrada o facilitada en virtud de una ley tributaria;
- (c) en un documento suministrado a las autoridades tributarias de una forma que no sea en virtud de una ley tributaria;
- (d) en la respuesta a una pregunta formulada a una persona por autoridades tributarias;
- (e) en una declaración efectuada a otra persona sabiendo o previendo razonablemente que será transmitida a las autoridades tributarias.

Se asume una “**posición razonablemente discutible**” cuando en esas circunstancias puede considerarse, habiendo tenido en cuenta la información disponible y las autoridades pertinentes, como la ley tributaria, una decisión de un tribunal u otras normativas, que es tan probable que la posición adoptada en relación con la determinación del monto de los ingresos, las ganancias, las deducciones, los beneficios o las pérdidas derivados de operaciones vinculadas en las que el contribuyente fue parte, sea congruente con el principio de plena competencia como que sea incongruente, o que es más probable que sea congruente que incongruente con dicho principio.

8. Sanción por información incorrecta

- (1) Esta sección se aplica en los siguientes casos:
 - (a) cuando una persona efectúa una declaración ante las autoridades tributarias que es incorrecta o inadecuada en algún aspecto sustancial, u omite incluir en esa declaración realizada ante las autoridades tributarias alguna cuestión o cosa sin la cual la declaración es incorrecta o inadecuada en algún aspecto sustancial,
 - (b) no existe un ajuste por concepto de obligación o pérdida tributaria respecto de la declaración u omisión.
- (2) Sujeto a las subsecciones (3), (4) y (5), una persona a quien se aplique esta sección será responsable del pago de una multa por concepto de información incorrecta, que será equivalente:
 - (a) cuando la declaración u omisión se efectuó de manera deliberada o imprudente, al monto que resulte mayor entre:
 - (i) En el caso de un informe PP:
 - (A) el [1%] de los ingresos consolidados del grupo multinacional en el ejercicio financiero precedente, y

- (B) [USD•].;
 - (ii) Caso contrario:
 - (A) el [2%] del valor total de las operaciones vinculadas en las que esa persona sea parte y en cuyo respecto se efectuó la declaración u omisión, y
 - (B) [USD•].;
 - (b) En cualquier otro caso, al monto que resulte mayor entre
 - (i) En el caso de un informe PP:
 - (A) el [0,5%] de los ingresos consolidados del grupo multinacional en el ejercicio financiero precedente, y
 - (B) [USD•].;
 - (ii) Caso contrario:
 - (A) el [1%] del valor total de las operaciones vinculadas en las que esa persona sea parte y en cuyo respecto se efectuó la declaración u omisión, y
 - (B) [USD•].;
- (3) El monto de una multa por concepto de información incorrecta aplicada a una persona en el marco de la subsección (2) se incrementa del siguiente modo:
- (a) En un 200 % cuando
 - (i) la persona es miembro de un grupo multinacional, y
 - (ii) los ingresos consolidados del grupo multinacional en el ejercicio financiero precedente ascienden, como mínimo, a [EUR 750 millones o un monto equivalente aproximado en la moneda nacional del país adoptante];
 - (b) Independientemente de la aplicación del párrafo (a):
 - (i) en un [10 %] cuando esta sección se aplica por segunda vez a la persona, o
 - (ii) en un [25 %] cuando esta sección se aplica por tercera vez, y posteriormente, a la persona.
- (4) El monto de una multa por concepto de información incorrecta aplicada a una persona en el marco de la subsección (2) se reduce del siguiente modo:

- (a) en un [20 %] cuando la persona informa voluntariamente al Comisionado General la declaración u omisión sujeta a esta sección antes de que ocurra el primero de los siguientes hechos:
 - (i) el Comisionado General toma conocimiento de la declaración incorrecta o inadecuada, o
 - (ii) el inicio de una inspección fiscal respecto de la persona a la que se refiere la declaración;
- (b) Independientemente de la aplicación del párrafo (a), en un [20%] cuando la persona:
 - (i) ha preparado y mantenido la documentación según lo establecido en la sección 1 (1) (a);
 - (ii) ha cumplido totalmente con cualquier solicitud formulada por el Comisionado General en el marco de la sección 2 (1), y
 - (iii) ha cumplido de otro modo con todas las otras solicitudes conexas formuladas en el marco de una inspección fiscal.
- (5) No corresponde el pago de multa alguna por información incorrecta en virtud de la subsección (2) cuando la declaración incorrecta o inadecuada se produjo a pesar de que el contribuyente actuó con diligencia razonable al efectuar la declaración.
- (6) A efectos de determinar si una persona ha efectuado una declaración a las autoridades tributarias, corresponde aplicar la sección 7 (6).

ANEXO 2

Ejemplos ilustrativos: Normas nacionales en materia de documentación sobre precios de transferencia

1. Requisitos de documentación contemporánea de Canadá

Los requisitos de documentación contemporánea de Canadá se describen en la subsección 247(4) de Ley del Impuesto sobre la Renta. Se considera que un contribuyente no ha realizado esfuerzos razonables para determinar y utilizar los precios de transferencia o las asignaciones en condiciones de plena competencia, a menos que haya elaborado u obtenido registros o documentos que proporcionen una descripción completa y precisa en todos los aspectos materiales de los elementos enumerados en los subpárrafos 247(4)(a)(i) a (vi). Los contribuyentes no están obligados a presentar documentación contemporánea con sus declaraciones de impuestos.

Extracto de la sección 247(4) de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Documentación contemporánea

(4) ... se considera que un contribuyente o una sociedad no ha realizado esfuerzos razonables para determinar y utilizar los precios de transferencia o las asignaciones en condiciones de plena competencia respecto de una transacción o que no ha participado en una operación que sea un acuerdo elegible de reparto de costos, a menos que el contribuyente o la sociedad, según sea el caso,

- a) elabore u obtenga, antes de la fecha de vencimiento de los documentos correspondientes al año gravable o período fiscal, según sea el caso, en el que se realiza la operación;
 - (i) registros o documentos donde figure una descripción completa y precisa en todos los aspectos materiales de la propiedad o los servicios relacionados con la operación;
 - (ii) los términos y condiciones de la operación y su relación, si la hubiera, con los términos y condiciones de cualquier otra transacción realizada entre los participantes de la transacción;
 - (iii) la identidad de los participantes de la operación y el vínculo entre estos, al momento en que se realizó la operación;
 - (iv) las funciones desempeñadas, la propiedad utilizada o contribuida, y los riesgos asumidos por los participantes en relación con la operación;
 - (v) los datos y métodos considerados, y el análisis realizado para determinar los precios de transferencia o las asignaciones de beneficios o pérdidas, o contribuciones a los costos, según sea el caso, respecto de la operación, y
 - (vi) las suposiciones, estrategias y políticas, si las hubiera, que influyeron en la determinación de los precios de transferencia o las asignaciones de beneficios o pérdidas, o contribuciones a los costos, según sea el caso, respecto de la operación;

- b) elabore u obtenga registros o documentos, para cada año gravable o período fiscal subsiguiente, si lo hubiera, en que continúa la operación, antes de la fecha de vencimiento de los documentos correspondientes a ese año o período, según sea el caso, que describan de forma completa y precisa cada cambio material efectuado en el año o período a las cuestiones contempladas en cualquiera de los subpárrafos 247(4)(a)(i) a 247(4)(a)(vi) respecto de la operación, y proporcione los registros o documentos descritos en los párrafos 247(4)(a) y 247(4)(b) al ministerio dentro de los tres meses a partir de la correspondiente solicitud por escrito, formulada personalmente o por correo certificado.

2. Ley sobre los estudios sobrede precios de transferencia de Georgia

Las disposiciones generales sobre los estudios acerca de precios de transferencia se describen en los artículos 127 6) y 129 3) de la ley tributaria, y se imparten orientaciones más detalladas en un decreto del Ministro de Finanzas (instrucciones sobre precios de transferencia internacionales). La ley contiene disposiciones más generales, así como una disposición que permite delegar la legislación en el futuro.

Legislación primaria

En el artículo 127 6) sobre la aplicación de precios de transferencia se establece explícitamente que "a los fines de este capítulo, el Ministro de Finanzas determinará los criterios que deben cumplirse para considerar que el valor de una operación sujeta a examen es el valor de mercado".

Artículo 129 3). Los métodos de precios de transferencia y su aplicación, la evaluación de la comparabilidad de operaciones independientes, la norma para hacer correcciones, la información que las partes de la operación deben suministrar a las autoridades tributarias, las listas de documentación,... serán determinados por orden del Ministro de Finanzas.

Legislación derivada

(Decreto 423 del Ministro de Finanzas, 18 de diciembre de 2013)

Capítulo IV

Documentación sobre Precios de Transferencia

Artículo 17 Documentación sobre Precios de Transferencia

1. A los fines del artículo 129 1) del Centro Tributario de Georgia, se considerará que una solicitud del Servicio Tributario de brindar una explicación respecto de los fundamentos aplicados por la empresa para considerar que sus ganancias son coherentes con el principio de mercado se ha cumplido:
 - a. cuando la empresa de Georgia preparó la documentación sobre los precios de transferencia de acuerdo con este artículo;
 - b. cuando la documentación se suministre al Servicio Tributario dentro de los 30 días calendario de haber recibido la solicitud por escrito.
2. La documentación sobre los precios de transferencia debe incluir:

- a. Una breve reseña de las operaciones comerciales de las empresas de Georgia, incluyendo un análisis de los factores económicos que afectan los precios de sus productos y servicios.
 - b. Una descripción de la estructura organizativa corporativa de las empresas de Georgia que abarque a todas las partes que puedan ser pertinentes para las operaciones vinculadas sujetas a análisis.
 - c. Una descripción de la operación sujeta a análisis, incluido un estudio de los factores de comparabilidad especificados en el artículo 5 de estas instrucciones, e información detallada sobre la política del grupo en materia de precios de transferencia (si corresponde).
 - d. Una descripción del método de precios de transferencia seleccionado y una explicación de la razón por la cual se seleccionó (de acuerdo con el artículo 8 de estas instrucciones).
 - e. Un análisis de comparabilidad, que incluya una descripción de las operaciones no vinculadas comparables que se utilizaron; una explicación de la razón por la cual se rechazó cualquier potencial operación interna no vinculada comparable (si corresponde); detalles acerca del proceso de búsqueda de comparables externos (si corresponde); la evaluación de la comparabilidad de las operaciones vinculadas y las operaciones no vinculadas comparables (con referencia a los factores de comparabilidad especificados en el artículo 5 de estas instrucciones), y una descripción de todo ajuste de comparabilidad que se hubiera efectuado.
 - f. Una explicación acerca del análisis económico y las proyecciones en los que se han basado para desarrollar la metodología de precios de transferencia.
 - g. Detalles acerca de cualquier acuerdo anticipado de precios de transferencia o decisiones anticipadas pertinentes a las operaciones vinculadas.
 - h. Una conclusión respecto del cumplimiento con el principio de mercado y, si corresponde, cualquier ajuste hecho por la empresa de Georgia a sus precios de transferencia/ingresos imposables para los ejercicios pertinentes a fin de asegurar el cumplimiento con el principio de mercado.
 - i. Cualquier otra información que pudiera tener un impacto sustancial en la determinación del cumplimiento de las empresas de Georgia con el principio de mercado respecto de las operaciones vinculadas.
3. Se considerará que las empresas de Georgia que tengan un volumen de negocios inferior a GEL 8 000 000 durante un ejercicio fiscal, cumplen con las obligaciones documentales, incluso cuando las operaciones externas comparables identificadas de acuerdo con el análisis mencionado en el párrafo 2 subpárrafo "e" de este artículo solo se actualicen cada tres años, siempre y cuando no se hubieran producido cambios sustanciales en los negocios de las empresas de Georgia, las operaciones comerciales de los comparables o las circunstancias económicas pertinentes.
 4. La documentación sobre precios de transferencia se puede presentar en georgiano o en inglés. No obstante, ante una petición del Servicio Tributario, debe presentarse una

traducción al georgiano de los documentos en inglés, asumiendo el costo la empresa de Georgia.

5. La documentación sobre precios de transferencia puede ser entregada en formato electrónico o en papel.

ANEXO 3

Ejemplos ilustrativos: declaraciones anuales de precios de transferencia

País	Nombre del formulario	Sitio web
Canadá	T106 Formulario resumido Information Return of Non-arm's Length Transactions with Non- residents (Presentación de información de operaciones contrarias al principio de plena competencia con no residentes)	https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/formspubs/pbg/t106/t106-10-17e.pdf
	(Inglés)	
	Parte II - T106-1 Conjunto de formularios Formulario para personas/sociedades declarantes e información	https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/formspubs/pbg/t106/pdf/t106-1-fill-17e.pdf
	(Inglés)	
	T106 Formulario resumido Information Return of Non-arm's Length Transactions with Non- residents (Presentación de información de operaciones contrarias al principio de plena competencia con no residentes)	https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/formspubs/pbg/t106/t106-10-17f.pdf
	(Francés)	
	Parte II - T106-1 Conjunto de formularios Formulario para personas/sociedades declarantes e información	https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/formspubs/pbg/t106/pdf/t106-1-17f.pdf
	(Francés)	

Colombia¹⁰⁷

Declaración informativa de
precios de transferencia
(Formulario 120)

https://www.dian.gov.co/atencionciudadano/formulariosinstructivos/Formularios/2020/Formulario_120_2020.pdf

Parte II - Declaración
informativa de precios de
transferencia
(Formulario 120)
Formato 1125

<https://www.dian.gov.co/normatividad/Normatividad/Resoluci%C3%B3n%20000065%20de%2018-06-2020.pdf>

¹⁰⁷ Solo disponible en español.

Formulario de India No. 3CEB

Se debe presentar un informe elaborado por un contador, conforme a la Sección 92E en relación con las operaciones internacionales y las operaciones nacionales especificadas

India exige la certificación de un contador externo independiente sobre la veracidad, autenticidad y conveniencia del precio de transferencia que se estableció para las transacciones entre las partes relacionadas.

En la sección 92E de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1961, se exige que toda persona que haya realizado una operación internacional con una empresa asociada debe obtener un informe elaborado por un contador y presentarlo a las autoridades tributarias antes de una fecha límite.¹⁰⁸ El informe debe estar debidamente firmado y verificado por el contador. El contador debe ser un contador público, conforme a lo definido en la Ley de Contadores Públicos o un auditor en virtud de la Ley de Sociedades.

El formulario 3CEB, publicado por el Departamento de Impuestos de India, exige los detalles completos de las transacciones internacionales que el contribuyente haya realizado con su empresa asociada. El formulario proporciona un informe detallado de los precios de transferencia que refleja parcialmente los requisitos de un archivo local¹⁰⁹ y abarca todas las operaciones internacionales. Se exige la divulgación de la naturaleza de la operación internacional, el nombre y la ubicación de la parte relacionada, la cantidad involucrada y el método de precios de transferencia adoptado para determinar o justificar el precio de transferencia. Los detalles adicionales se pueden presentar en forma de anexos.

La certificación de un contador público le ofrece a la administración tributaria la garantía de que todas las operaciones internacionales han sido examinadas por una persona calificada.

El Departamento de Impuestos también utiliza el formulario 3CEB como una herramienta de evaluación de riesgo. Toda la información proporcionada en el formulario se recopila digitalmente y se utiliza para la selección basada en los riesgos de los casos de inspección de precios de transferencia. El Departamento de Impuestos puede combinar rápidamente estos datos con la información que actualmente se brinda a través del informe PP para realizar un análisis más exhaustivo. El Departamento de Impuestos solo ha iniciado recientemente este proceso de manera experimental y prevé que se traducirá en mejores selecciones de casos basadas en los riesgos para realizar inspecciones detalladas de los precios de transferencia.

Al completar el formulario, los contribuyentes pueden asumir la carga inicial de la prueba de haber cumplido debidamente con las normas y reglamentaciones que rigen los precios de transferencia. Si el Departamento de Impuestos posteriormente cuestiona el precio de transferencia declarado a través de una inspección, debe realizar el análisis necesario para llegar a lo que considera que es el precio de plena competencia.

¹⁰⁸ India cuenta, además, con disposiciones sobre los precios de transferencia nacionales. El formulario también abarca las operaciones nacionales con partes relacionadas.

¹⁰⁹ Si bien no se requiere la presentación de la documentación subyacente y el estudio de precios de transferencia junto con el formulario 3CEB, el contribuyente los debe conservar, conforme a lo estipulado en la sección 92D de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y los debe presentar, si el caso del contribuyente se seleccionara para una inspección de precios de transferencia. Solo los contribuyentes que hayan realizado operaciones internacionales que superen los INR 10 millones (aproximadamente EUR 120 700) deben conservar el Informe del Estudio sobre Precios de Transferencia (la segunda sección que refleja el archivo local).

El formulario también proporciona una base jurídica para la aplicación de una sanción por la falta de presentación de informes, la presentación de informes erróneos o el uso incorrecto de los métodos de precios de transferencia.

Si bien las reglamentaciones indias exigen que todos los contribuyentes que realicen operaciones internacionales con entidades conexas presenten el formulario 3CEB, sería igualmente posible analizar la opción de establecer un umbral para el valor de las operaciones internacionales para que se apliquen los requisitos de certificación. Sin embargo, estos umbrales podrían representar el riesgo de que se informen menos operaciones para eludir un escrutinio más severo por parte de un experto o el Departamento de Impuestos. Los países deben evaluar los riesgos contra el trasfondo de los costos involucrados mientras se elaboran reglamentaciones en este sentido.

El formulario 3CEB se encuentra disponible en el siguiente enlace:
<https://www.incometaxindia.gov.in/forms/income-tax%20rules/10312000000009614.pdf>

ANEXO 4

Contenido del archivo maestro (según se consigna en el anexo I del capítulo V de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia)

En el archivo maestro debe consignarse la siguiente información:

Estructura organizativa

- Organigrama que ilustre la estructura jurídica y la propiedad del capital de la EMN, así como la localización geográfica de las entidades operativas.

Descripción del negocio o negocios de la EMN

- **Descripción general por escrito del negocio de la EMN, indicando:**
 - Principales factores impulsores de los beneficios empresariales;
 - Una descripción de la cadena de suministro de los cinco principales productos y/o servicios del grupo en términos de volumen de negocios, así como cualesquiera otros productos o servicios que representen más del 5 % de la cifra de negocios del grupo. La descripción requerida podrá presentarse en forma de gráfico o diagrama;
 - Una lista y breve descripción de los acuerdos significativos de prestación de servicios entre miembros del grupo multinacional, distintos de los servicios de investigación y desarrollo (I+D), en particular una descripción de las capacidades de los principales centros que presten servicios significativos y de las políticas sobre precios de transferencia utilizadas para repartir los costos de los servicios y determinar los precios a pagar por los servicios intragrupo;
 - Una descripción de los principales mercados geográficos de los productos y servicios del grupo que se mencionan en el segundo punto precedente;
 - Un breve análisis funcional por escrito en el que se expongan las principales contribuciones a la creación de valor por cada una de las entidades del grupo, es decir, las funciones desempeñadas, los riesgos sustanciales asumidos y los activos significativos utilizados;
 - Una descripción de las principales operaciones de reestructuración empresarial, adquisiciones y desinversiones que hayan tenido lugar durante el ejercicio fiscal.

Intangibles de la EMN (tal como se definen en el capítulo VI de estas Directrices)

- Una descripción general de la estrategia global de la EMN en lo que respecta al desarrollo, propiedad y explotación de intangibles, incluida la localización de los principales centros de I+D y la ubicación de la dirección de I+D.
- Una lista de los intangibles o conjuntos de intangibles del grupo multinacional que sean significativos a efectos de precios de transferencia y de las entidades que sean sus propietarios legales.

- Un listado de los acuerdos significativos sobre intangibles celebrados entre empresas asociadas concretas, en particular los acuerdos de reparto de costos, los acuerdos de servicios de investigación principal y los acuerdos sobre licencias.
- Una descripción general de las políticas del grupo sobre precios de transferencia en relación con I+D e intangibles.
- Una descripción general de cualesquiera transmisiones relevantes de derechos sobre intangibles efectuadas entre empresas asociadas durante el ejercicio fiscal de que se trate, con indicación de las entidades, países y retribuciones correspondientes.

Actividades financieras intragrupo de la EMN

- Una descripción general del modo en que se financia el grupo, en particular los acuerdos significativos de financiación con entidades prestamistas no asociadas.
- La identificación de los miembros del grupo multinacional que desempeñen una función de financiación centralizada, con indicación del país de constitución y la sede de la dirección efectiva de dichas entidades.
- Una descripción general de las políticas de la EMN sobre precios de transferencia en lo que respecta a los acuerdos de financiación entre empresas asociadas.

Posiciones financieras y fiscales de la EMN

- Los estados financieros anuales consolidados de la EMN correspondientes al ejercicio fiscal de que se trate, si hubieran sido formulados por otras razones, sea a efectos de información financiera, regulatorios, de gestión interna, tributarios u otros fines.
- Una lista y una breve descripción de los acuerdos previos de valoración de precios de transferencia (APV) unilaterales del grupo multinacional.

Contenido del archivo local (según se consigna en el anexo II del capítulo V de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia)

En el archivo local debe consignarse la siguiente información:

Entidad local:

- Una descripción de la estructura de gestión de la entidad local, un gráfico de la organización local y una indicación de las personas de las que depende jerárquicamente la dirección local y los países en que dichas personas tienen sus oficinas principales.
- Una descripción detallada de las actividades y estrategia de negocio de la entidad local, indicando si la entidad local ha participado o se ha visto afectada por reestructuraciones empresariales o transmisiones de intangibles en el año en curso o en el inmediatamente anterior, así como una explicación de los aspectos de tales operaciones que afectan a la entidad local.
- Principales competidores.

Operaciones vinculadas

Para cada categoría significativa de operaciones vinculadas en las que participe la entidad, se debe proporcionar la siguiente información:

- Una descripción de las operaciones vinculadas fundamentales (p. ej., adquisición de servicios de fabricación, compras de bienes, prestación de servicios, préstamos, garantías financieras y de ejecución, licencias de activos intangibles, etc.) y el contexto en el que dichas operaciones tienen lugar.
- El importe de los pagos y cobros intragrupo por cada categoría de operaciones vinculadas que afecten a la entidad local (es decir, pagos y cobros por productos, servicios, cánones o regalías, intereses, etc.), desglosados por la jurisdicción fiscal del pagador o beneficiario extranjero.
- Una identificación de las empresas asociadas participantes en cada categoría de operaciones vinculadas y la relación existente entre ellas.
- Copias de todos los contratos intragrupo significativos celebrados por la entidad local.
- Un análisis detallado funcional y de comparabilidad sobre el contribuyente y las empresas asociadas pertinentes para cada categoría documentada de operaciones vinculadas, incluyendo los cambios habidos con respecto a años anteriores.
- Una indicación del método de precios de transferencia más adecuado para la categoría de operación y las razones de seleccionar dicho método.
- Indicación de la empresa asociada seleccionada como parte analizada, si procede, y una explicación de los motivos de dicha elección.
- Un resumen de las hipótesis sustanciales adoptadas para aplicar la metodología de precios de transferencia.

- Si procede, una explicación de los motivos de realizar un análisis plurianual.
- Una lista y descripción de una selección de operaciones no vinculadas comparables (internas o externas), en su caso, e información sobre los indicadores financieros de empresas independientes que hayan servido de base al análisis de precios de transferencia, así como una descripción de la metodología para la búsqueda de comparables y la fuente de la que procede dicha información.
- Una descripción de cualesquiera ajustes de comparabilidad efectuados, indicando si tales ajustes se han practicado sobre los resultados de la parte analizada, sobre las operaciones no vinculadas comparables o sobre ambos elementos.
- Una exposición de las razones por las que se concluye que el precio de las operaciones en cuestión se atiene al principio de plena competencia conforme al método de precios de transferencia elegido.
- Un resumen de la información financiera utilizada para aplicar la metodología de precios de transferencia.
- Una copia de los APV existentes unilaterales y multilaterales, así como de otros acuerdos previos entre la Administración y el contribuyente en los que la jurisdicción fiscal local no sea parte y que se refieran a las operaciones vinculadas antes descritas.

Información financiera

- Estados financieros anuales de la entidad local correspondientes al ejercicio fiscal de que se trate. Si existen estados financieros auditados, deberán presentarse y, en caso contrario, deberán aportarse los actuales estados financieros sin auditar.
- Apéndices informativos y de asignaciones que muestren la forma en que los datos financieros utilizados para aplicar el método de precios de transferencia están relacionados con los estados financieros anuales.
- Apéndices resumen con los datos financieros relevantes de los comparables utilizados en el análisis y las fuentes de las que proceden esos datos.

ANEXO 5

Bélgica: Paquete informativo de precios de transferencia

El paquete informativo de precios de transferencia de Bélgica contiene una obligación de notificación respecto del informe PP, el informe PP en sí mismo (cuando se lo solicite), el archivo maestro y la versión local del archivo local (formulario local). Los requisitos de presentación de documentación se basan en el Código Belga del Impuesto sobre las Sociedades (artículo 321/1 a 321/7) desde 2016.

La notificación respecto del informe PP es obligatoria para todas las entidades constituyentes belgas de un grupo multinacional que debe presentar un informe PP. Estas entidades constituyentes belgas deben informar a la administración tributaria de su país antes del último día del año fiscal de referencia del grupo multinacional, si son la sociedad matriz última, la sociedad matriz representante o la entidad constituyente belga, conforme al artículo 321/2, sección 2 del Código Belga del Impuesto sobre las Sociedades. Si no son la entidad declarante, deben indicar la identidad de la entidad declarante del grupo de empresas multinacionales.

La obligación de presentar un formulario local y el archivo maestro es obligatoria para las entidades belgas de un grupo multinacional que superen uno o más de los siguientes criterios:

- ingresos operativos o financieros de al menos EUR 50 millones (sin incluir los ingresos no recurrentes);
- balance general total de EUR 1000 millones o bien
- cantidad promedio anual de número de empleados de 100 equivalentes de tiempo completo.

El formulario local contiene tres partes:

- (1) Un formulario en el que se compila información general de la empresa en relación con la entidad local (parte A del formulario);
- (2) un formulario de información detallada por unidad material de negocios dentro de la entidad local, respecto del análisis de precios de transferencia de las operaciones (bienes, servicios, finanzas y otros) entre la entidad local y las entidades extranjeras de la empresa multinacional, en particular, la información financiera relevante de estas transacciones, el análisis de comparabilidad, y la selección y aplicación del método de precios de transferencia más adecuado (parte B del formulario). Esta parte contiene principalmente información cuantitativa, y
- (3) Una sección opcional (parte C del formulario) que permite que las entidades afectadas carguen documentos (en formato PDF) que permitirán una mejor interpretación del documento. Esta información puede incluir documentos donde se explique la metodología de los precios de transferencia, los acuerdos marco y los acuerdos contractuales, los estudios de precios de transferencia y las estructuras orgánicas o gerenciales.

La información detallada (parte B) solo se debe completar para las unidades de negocios dentro de la entidad local que hayan realizado operaciones transfronterizas intragrupo de más de EUR 1 millón.

El archivo maestro refleja la plantilla del anexo I del capítulo V de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia. El archivo maestro se puede enviar con el formulario local en forma de anexos (en formato PDF con opción de búsqueda de texto).

Requisitos de presentación:

El paquete informativo se debe actualizar y presentar anualmente. La presentación del formulario local se debe realizar antes de la presentación de la declaración de impuestos. En el caso de las empresas cuyos ejercicios fiscales finalizan el 31 de diciembre, por lo general, la presentación se realiza aproximadamente a mediados de octubre del siguiente año. Sin embargo, el archivo maestro se debe presentar dentro de los 12 meses posteriores al último día del período de presentación de informes del grupo.

La presentación de la obligación de notificación respecto del informe PP, el archivo maestro y el archivo local se debe realizar de manera electrónica, en formato XML, a través de una herramienta obligatoria de presentación en línea (MyMinfin).

Los formularios de la obligación de notificación respecto del informe PP, el archivo maestro y el archivo local están disponibles en inglés, francés y holandés, y se pueden consultar en el siguiente enlace:

Notificación del informe PP: <https://financien.belgium.be/sites/default/files/downloads/126-notification-obligation-20170517.pdf>

Archivo local: <https://financien.belgium.be/sites/default/files/downloads/126-local-file-20170517.pdf>

Archivo maestro: <https://financien.belgium.be/sites/default/files/downloads/126-master-file-20170517.pdf>

También existe un sitio web disponible en holandés y francés que incluye una reseña de toda la información pertinente sobre el paquete informativo de precios de transferencia de Bélgica:

<https://financien.belgium.be/nl/ondernemingen/internationaal/verrekenprijzen-beps-13#q4>

ANEXO 6

Archivo maestro y archivo local: Obligación de presentación de información en países seleccionados

País	Plazo para la presentación del archivo maestro/archivo local	Requisito en materia de idioma local
Argentina	<p>Archivo maestro: debe presentarse en el curso de los 12 meses siguientes a la finalización del ejercicio fiscal.</p> <p>Archivo local: debe presentarse en el curso de los seis meses siguientes a la finalización del ejercicio fiscal (tres meses antes de la presentación de la declaración del impuesto a las sociedades).</p>	Español
Australia	<p>Archivo maestro: debe presentarse en el curso de los 12 meses siguientes a la finalización del ejercicio fiscal.</p> <p>Archivo local: requisito de presentación obligatoria por parte de entidades globales relevantes dentro de los 12 meses a partir de la finalización del año fiscal¹¹⁰.</p>	Inglés
Austria	<p>Archivo maestro/local: deben presentarse en el curso de 30 días previa petición (solo se puede solicitar después de la presentación de la declaración fiscal).</p>	Alemán o inglés
Bélgica	<p>Archivo maestro: debe presentarse en el curso de los 12 meses siguientes a la finalización del ejercicio fiscal de la sociedad matriz última del grupo de empresas multinacionales.</p> <p>Archivo local: debe presentarse junto con la declaración del impuesto sobre la renta.</p>	Holandés, inglés, francés o alemán
China	<p>Archivo maestro: debe prepararse en el curso de los 12 meses siguientes a la finalización del ejercicio fiscal de la sociedad matriz última del grupo de empresas multinacionales.</p> <p>Archivo local: debe prepararse antes del 30 de junio siguiente al ejercicio fiscal en cuestión. Debe presentarse en el curso de los 30 días siguientes a la fecha en que se solicite.</p>	Chino

¹¹⁰ Solo se exige un "formulario resumido" cuando las operaciones del vinculado extranjero no superan los AUD 2 millones o cuando se aplican otras exclusiones.

Colombia	Archivo maestro/local: deben presentarse en el curso del ejercicio fiscal siguiente, tres o cuatro meses después de la fecha de presentación de la declaración del impuesto sobre la renta de las sociedades.	Archivo maestro: Español o inglés Archivo local: Español
Dinamarca	Archivo maestro/local: deben presentarse en el curso de los 60 días siguientes a la fecha en que se solicite.	Danés, sueco, noruego o inglés
España	Archivo maestro/local: deben prepararse antes del plazo para la presentación de la declaración del impuesto a las sociedades. Deben presentarse cuando se los solicite.	Español o inglés
Finlandia	Archivo maestro/local: deben presentarse en el curso de los 60 días siguientes a la fecha en que se solicite (no se lo puede solicitar antes de los 6 meses a partir de la finalización del período contable).	Finlandés, sueco o inglés
Japón	Archivo maestro: debe presentarse en el curso de un año siguiente a la finalización del ejercicio fiscal de la sociedad matriz última del grupo de empresas multinacionales. Archivo local: debe prepararse al momento de la presentación de la declaración de impuestos y presentarse dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que se solicite	Archivo maestro: Japonés o inglés Archivo local: No se especifica ¹¹¹
Letonia	Archivo maestro/local: En función de la cantidad de operaciones e ingresos netos de la entidad, se pueden aplicar dos enfoques: deben presentarse en el curso de los 12 meses posteriores a la finalización del año de referencia correspondiente ¹¹² , o bien Debe prepararse en el curso de los 12 meses después de la finalización del año de referencia correspondiente y debe presentarse en el curso de un mes después de haber recibido la solicitud ¹¹³ .	Archivo maestro: Letón o inglés Archivo local: Letón

¹¹¹ Es posible que se exija una traducción al japonés del archivo maestro proporcionado en inglés y el archivo local proporcionado en un idioma extranjero.

¹¹² El archivo maestro debe presentarse si se cumple al menos una de las siguientes condiciones: a) la cantidad de las operaciones vinculadas supera los EUR 15 000 000 en el año de referencia correspondiente, b) el volumen de negocios neto del contribuyente supera los EUR 50 000 000 en el año de referencia correspondiente y la cantidad de operaciones vinculadas supera los EUR 5 000 000 en el año de referencia correspondiente.

El archivo local debe presentarse si la cantidad de operaciones vinculadas supera los EUR 5 000 000 año de referencia correspondiente.

¹¹³ El archivo maestro debe presentarse si el volumen de negocios neto del contribuyente no supera los EUR 50 000 000 en el año de referencia correspondiente y la cantidad de operaciones vinculadas no supera los EUR 15 000 000, pero supera los EUR 5 000 000 en el año de referencia correspondiente.

Lituania	Archivo maestro/local: deben prepararse antes del plazo para la presentación de la declaración del impuesto a las sociedades. Deben presentarse en el curso de los 30 días siguientes a la fecha en que se solicite.	Lituano o inglés
México	Archivo maestro/local: debe presentarse en el curso de los 12 meses siguientes a la finalización del ejercicio fiscal.	Archivo maestro: Español o inglés Archivo local: Español
Nigeria	Archivo maestro/local: deben presentarse en el curso de los 21 días siguientes a la fecha en que se solicite.	Archivo maestro: Inglés Archivo local: Inglés
Países Bajos	Archivo maestro/local: Se deben incluir en los registros del contribuyente dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta de las sociedades.	Holandés o inglés
Perú	Archivo maestro: debe presentarse en octubre (los plazos exactos dependen del número de identificación tributaria de la empresa). Archivo local: debe presentarse en junio de cada año (en función del número de identificación tributaria de la empresa).	Español
Polonia	Archivo maestro/local: deben prepararse antes del plazo para la presentación de la declaración del impuesto a las sociedades ¹¹⁴ . Deben presentarse en el curso de los 7 días siguientes a la fecha en que se solicite.	Polaco
República Eslovaca	Archivo maestro/local: Deben presentarse en el curso de los 15 días siguientes a la fecha en que se solicite	Eslovaco (se pueden aceptar en inglés, alemán o francés cuando se lo solicite)
Rusia	Archivo maestro/local: deben presentarse en el curso de los 3 meses siguientes a la fecha en que se solicite (no se lo puede solicitar antes de los 15 días a partir de la finalización del año fiscal).	Ruso
Singapur	Archivo maestro/local: deben prepararse a más tardar en la fecha señalada para la presentación de la declaración de impuestos. Deben presentarse en el curso de los 30 días siguientes a la fecha en que se solicite.	Inglés

El archivo local debe presentarse si la cantidad de operaciones vinculadas supera los EUR 250 000, pero no supera los EUR 5 000 000 en el año de referencia correspondiente.

¹¹⁴ Los contribuyentes están obligados a presentar una declaración con respecto a la elaboración de la documentación sobre precios de transferencia ante la oficina tributaria.

Suecia	<p>Archivo maestro: debe prepararse en el momento de la presentación de la declaración anual de impuestos sobre la renta de la sociedad matriz del grupo.</p> <p>Archivo local: debe prepararse al momento de la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta.</p>	Sueco, danés, noruego o inglés
Turquía	<p>Archivo maestro: debe prepararse en el curso de los 12 meses siguientes a la finalización del ejercicio fiscal. Debe presentarse cuando se lo solicite.</p> <p>Archivo local: debe prepararse antes del plazo límite de presentación de la declaración anual del impuesto sobre la renta de las sociedades. Debe presentarse cuando se lo solicite.</p>	Turco
Vietnam	<p>Archivo maestro/local: debe prepararse antes del plazo límite de presentación de la declaración del impuesto sobre la renta de las sociedades (90 días después de la finalización del año fiscal). Deben presentarse en el curso de los 15 días siguientes a la fecha en que se solicite.</p>	Vietnamita

ANEXO 7

Ejemplo – Regímenes de exenciones (estudios sobre precios de transferencia)

Régimen de exenciones de Singapur para estudios sobre precios de transferencia (documentación)

Singapur no requiere que los contribuyentes preparen documentación sobre precios de transferencia en las siguientes situaciones [sin embargo, deben mantenerse los registros comerciales usuales para las operaciones]:

- a) Cuando el contribuyente realiza operaciones con una parte asociada en Singapur y dichas operaciones locales (sin tener en cuenta los préstamos de partes asociadas) están sujetas a las mismas tasas fiscales de Singapur o exentas de impuestos para ambas partes.
- b) Cuando un préstamo local asociado es provisto entre un contribuyente y una parte asociada en Singapur y el prestamista no se dedica al negocio de los préstamos de dinero.
- c) Cuando el contribuyente aplica un margen de beneficio del 5 % correspondiente a servicios de rutina conforme a lo estipulado por el IRAS, y estos servicios solo se prestan a los vinculados dentro del grupo;
- d) Cuando el contribuyente aplica el margen indicativo estipulado por el IRAS para los préstamos de partes asociadas que no superen los SGD 15 millones;
- e) Cuando las operaciones de la parte asociada están cubiertas por un AAC. En dicha situación, el contribuyente mantendrá los documentos pertinentes con el propósito de preparar el informe anual de cumplimiento para demostrar que cumple con los términos del acuerdo y que las suposiciones esenciales siguen siendo válidas.
- f) Cuando el valor o la cantidad de operaciones de la parte asociada (sin incluir el valor o la cantidad indicados desde los subapartados a) hasta e)) divulgados en las cuentas financieras del ejercicio en curso no superen el límite mínimo indicado en el siguiente cuadro:

Categoría de las operaciones de la parte asociada	Límite mínimo (SGD) por ejercicio financiero
Adquisición de bienes a todas las partes asociadas	15 millones
Venta de bienes a todas las partes asociadas	15 millones
Préstamos adeudados a todas las partes asociadas	15 millones
Préstamos adeudados por todas las partes asociadas	15 millones
Toda otra categoría de operaciones de partes asociadas (por ejemplo, ingresos y gastos por concepto de servicios, alquileres, regalías y garantías)	1 millón, por categoría de operación

IRAS e-Tax guide on Transfer Pricing Guidelines (Guía fiscal electrónica del IRAS sobre directrices aplicables en materia de precios de transferencia), sección 6. Disponible en el siguiente enlace:

<https://www.iras.gov.sg/irashome/e-Tax-Guides/>

ANEXO 8

Plantilla del informe PP (del anexo III del capítulo V de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia).

3.6 A. Plantilla modelo del informe país por país

Tabla 1. **Visión general del reparto de beneficios, impuestos y actividades económicas por jurisdicción fiscal**

Nombre del Grupo Multinacional: Ejercicio fiscal correspondiente: Moneda utilizada:										
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							

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	Principal(es) actividad(es) económica(s)											
			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.													

1. Indíquese la naturaleza de la actividad de la Entidad Integrante en la sección de "Información adicional".

Tabla 3. **Información adicional**

Nombre del grupo de Ejercicio fiscal
<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>

Modelo para el informe PP: instrucciones generales

Objetivo

Este anexo III del capítulo V de estas Directrices incluye un modelo para informar el reparto de beneficios, impuestos y actividades económicas de un grupo multinacional, para cada jurisdicción fiscal. Estas instrucciones forman parte integral del modelo para el informe PP.

Definiciones

Empresa multinacional declarante

Una empresa multinacional declarante es la sociedad matriz última de un grupo de empresas multinacionales.

Entidad constituyente

Con el fin de completar el anexo III, una entidad constituyente del grupo de empresas multinacionales es i) una unidad comercial independiente de un grupo de empresas multinacionales que está incluida en los estados financieros consolidados del grupo de empresas multinacionales a efectos de presentar información financiera, o sería incluida en ellos si las participaciones en el capital en dicha unidad comercial del grupo de empresas multinacionales se negociaran en un mercado de valores; ii) cualquiera de estas unidades comerciales que esté excluida de los estados financieros consolidados del grupo de empresas multinacionales únicamente sobre la base del tamaño o la materialidad, y iii) cualquier establecimiento permanente de una unidad comercial independiente del grupo de empresas multinacionales incluido en los puntos i) o ii) anteriores siempre que la unidad comercial elabore un estado financiero aparte para dicho establecimiento permanente a efectos de información financiera, regulatorios, informes fiscales o de control de la gestión interna.

Tratamiento de sucursales y establecimientos permanentes

La información de los establecimientos permanentes debe presentarse mediante referencia a la jurisdicción fiscal en la que están situados y no mediante referencia a la jurisdicción fiscal de residencia de la unidad empresarial de la que forma parte el establecimiento permanente. La jurisdicción fiscal de residencia que presenta la información para la unidad empresarial de la que forma parte el establecimiento permanente no debe incluir datos financieros relacionados con el establecimiento permanente.

Estados financieros consolidados

Los estados financieros consolidados son los estados financieros de un grupo de empresas multinacionales en los cuales los activos, los pasivos, los ingresos, los gastos y los flujos de fondos de la sociedad matriz última y las entidades constituyentes se presentan como los de una sola entidad económica.

Período contemplado en el modelo anual

El modelo debe contemplar el ejercicio fiscal de la empresa multinacional declarante. Para las entidades constituyentes, según el criterio de la empresa multinacional declarante, el modelo debe reflejar de manera uniforme cualquiera de los siguientes aspectos: i) información para el ejercicio fiscal de las entidades constituyentes pertinentes finalizado en la misma fecha que el ejercicio fiscal de la empresa multinacional declarante, o finalizado dentro de un período de 12 meses anteriores a dicha fecha, o ii) información para todas las entidades constituyentes pertinentes declaradas para el ejercicio fiscal de la empresa multinacional declarante.

Fuente de datos

Para completar el modelo, la empresa multinacional declarante debe utilizar las mismas fuentes de datos todos los años de manera uniforme. La empresa multinacional declarante puede optar por usar datos de sus paquetes de informes consolidados, obtenidos a partir de estados financieros obligatorios de entidades independientes, estados financieros regulatorios o cuentas de gestión interna. No es necesario conciliar los ingresos, las utilidades y los informes fiscales en el modelo para los estados financieros consolidados. Si se utilizan estados financieros obligatorios como base para la presentación de informes, todos los montos deben traducirse a la moneda funcional indicada de la empresa multinacional declarante al tipo de cambio medio para el ejercicio indicado en la sección sobre información adicional del modelo. No obstante, se deben realizar ajustes para diferencias en los principios contables que se aplican en cada jurisdicción fiscal.

La empresa multinacional declarante debe proporcionar una descripción breve de las fuentes de datos utilizadas para elaborar el modelo en la sección sobre información adicional del modelo. Si se realizan modificaciones en la fuente de datos utilizada todos los años, la empresa multinacional declarante debe explicar los motivos para la modificación y sus consecuencias en la sección sobre información adicional del modelo.

C. Modelo para el informe PP: instrucciones específicas

Reseña sobre el reparto de los beneficios, los impuestos y las actividades económicas por jurisdicción fiscal (cuadro 1)

Jurisdicción fiscal

En la primera columna del modelo, la empresa multinacional declarante debe indicar todas las jurisdicciones fiscales en las que residen las entidades constituyentes del grupo de empresas multinacionales para efectos tributarios. Una jurisdicción fiscal se define como una jurisdicción estatal y no estatal que tiene autonomía fiscal. Se debe incluir una línea aparte para todas las entidades constituyentes del grupo de empresas multinacionales que la empresa multinacional declarante considere que no residen en ninguna jurisdicción fiscal para efectos tributarios. En caso que una entidad constituyente tenga residencia en más de una jurisdicción fiscal, se debe aplicar la cláusula de resolución de conflictos del convenio fiscal pertinente para determinar la jurisdicción fiscal de residencia. En caso de que no exista

ningún convenio fiscal aplicable, la entidad constituyente debe informarse en la jurisdicción fiscal de la sede de dirección efectiva de la entidad constituyente. La sede de dirección efectiva se debe determinar de acuerdo con las disposiciones del artículo 4 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE y sus comentarios anexos.

Ingresos

En las tres columnas del modelo, en la sección de Ingresos, la empresa multinacional declarante debe informar la siguiente información: i) la suma de los ingresos de todas las entidades constituyentes del grupo de empresas multinacionales en la jurisdicción fiscal relevante generados a partir de operaciones con empresas asociadas; ii) la suma de los ingresos de todas las entidades constituyentes del grupo de empresas multinacionales en la jurisdicción fiscal relevante generados a partir de operaciones con partes independientes, y iii) el total de i) y ii). Los ingresos deben incluir ingresos generados a partir de ventas de inventario y propiedades, servicios, cánones o regalías, intereses, primas y cualquier otro monto. Los ingresos no deben incluir pagos recibidos de otras entidades constituyentes que se consideren dividendos en la jurisdicción fiscal del pagador.

Beneficios (pérdidas) antes del impuesto sobre sociedades

En la quinta columna del modelo, la empresa multinacional declarante debe informar la suma de los beneficios/(pérdidas) antes del impuesto sobre sociedades para todas las entidades constituyentes que residen en la jurisdicción fiscal relevante para efectos tributarios. Los beneficios/(pérdidas) antes del impuesto sobre sociedades deben incluir todos los ingresos y gastos extraordinarios.

Impuesto sobre sociedades pagado (según registro de caja)

En la sexta columna del modelo, la empresa multinacional declarante debe informar el monto total del impuesto sobre sociedades efectivamente pagado durante el ejercicio fiscal pertinente por todas las entidades constituyentes que residen en la jurisdicción fiscal relevante para efectos tributarios. Los impuestos pagados deben incluir impuestos pagados en efectivo por la entidad constituyente a la jurisdicción fiscal de residencia y a todas las demás jurisdicciones fiscales. Los impuestos pagados deben incluir la retención de impuestos pagada por otras entidades (empresas asociadas y empresas independientes) con respecto a los pagos a la entidad constituyente. Por ende, si la empresa A que reside en la jurisdicción fiscal A devenga intereses en la jurisdicción fiscal B, los impuestos retenidos en la jurisdicción fiscal B deben ser informados por la empresa A.

Impuesto sobre sociedades devengado (año en curso)

En la séptima columna del modelo, la empresa multinacional declarante debe informar la suma del gasto en concepto de impuesto actual devengado registrado en los beneficios o las pérdidas imponibles del ejercicio informado para todas las entidades constituyentes que residen en la jurisdicción fiscal relevante para efectos tributarios. El gasto en concepto de impuesto actual solo debe reflejar operaciones en el año en curso y no debe incluir impuestos diferidos ni obligaciones tributarias inciertas.

Capital declarado

En la octava columna del modelo, la empresa multinacional declarante debe informar la suma del capital declarado de todas las entidades constituyentes que residen en la jurisdicción fiscal relevante para efectos tributarios. Con respecto a los establecimientos permanentes, el capital declarado debe ser informado por la entidad jurídica de la cual es un establecimiento permanente, salvo que haya un requisito de capital definido en la jurisdicción fiscal del establecimiento permanente para efectos tributarios.

Beneficios no distribuidos

En la novena columna del modelo, la empresa multinacional declarante debe informar la suma del total de beneficios no distribuidos de todas las entidades constituyentes que residen en la jurisdicción fiscal relevante para efectos tributarios al cierre del ejercicio. Con respecto a los establecimientos permanentes, los beneficios no distribuidos deben ser informados por la entidad jurídica de la cual es un establecimiento permanente.

Número de empleados

En la décima columna del modelo, la empresa multinacional declarante debe informar el número total de empleados en equivalente de tiempo completo de todas las entidades constituyentes que residen en la jurisdicción fiscal relevante para efectos tributarios. El número de empleados puede ser informado al cierre del ejercicio, sobre la base de niveles medios de empleo para el ejercicio, o sobre cualquier otra base que se aplique manera uniforme en las jurisdicciones fiscales y todos los años. Para tal fin, los contratistas independientes que participan en las actividades operativas ordinarias de la entidad constituyente pueden ser declarados como empleados. Se admite un redondeo razonable o una aproximación del número de empleados, siempre y cuando tal redondeo o aproximación no distorsione materialmente la distribución relativa de empleados en las diversas jurisdicciones fiscales. Se deben aplicar enfoques uniformes de año a año y entre las diferentes entidades.

Activos tangibles distintos de tesorería e instrumentos equivalentes a tesorería

En la decimoprimer columna del modelo, la empresa multinacional declarante debe informar la suma de los valores contables netos de activos tangibles de todas las entidades constituyentes que residen en la jurisdicción fiscal relevante para efectos tributarios. Con respecto a los establecimientos permanentes, los activos deben ser informados en referencia a la jurisdicción fiscal en la cual se encuentra situada el establecimiento permanente. Para tal fin, los activos tangibles no incluyen tesorería o instrumentos equivalentes a tesorería, intangibles ni activos financieros.

Lista de todas las entidades constituyentes del grupo de empresas multinacionales incluidas en cada categoría agrupada por cada jurisdicción fiscal (cuadro 2)

Entidades constituyentes que residen en la jurisdicción fiscal

La empresa multinacional declarante debe incluir, para cada jurisdicción fiscal y por nombre de las entidades jurídicas, todas las entidades constituyentes del grupo de empresas multinacionales que residen en la jurisdicción fiscal relevante para efectos tributarios. No obstante, tal como se señaló anteriormente con respecto a los establecimientos permanentes, los establecimientos permanentes deben incluirse mediante referencia a la jurisdicción fiscal en la que están situados. Se debe indicar la entidad jurídica de la que es un establecimiento permanente (p. ej., empresa XYZ: establecimiento permanente de la jurisdicción fiscal A).

Jurisdicción fiscal de organización o constitución, si es distinta de la jurisdicción fiscal de residencia

La empresa multinacional declarante debe informar el nombre de la jurisdicción fiscal de organización o constitución de la entidad constituyente de la empresa multinacional, si es distinta de la jurisdicción fiscal de residencia.

Principal(es) actividad(es) económica(s)

La empresa multinacional declarante debe determinar la naturaleza de la(s) principal(es) actividad(es) económica(s) que lleva a cabo la entidad constituyente en la jurisdicción fiscal pertinente, marcando una o más de las casillas correspondientes.

Actividades económicas
Investigación y desarrollo
Propiedad 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
Financiamiento interno del grupo
Servicios financieros controlados
Seguros
Tenencia de acciones u otros instrumentos de capital
Sin actividad
Otras ¹

1. La naturaleza de la actividad de la entidad constituyente se debe especificar en la sección "Información adicional".

BIBLIOGRAFÍA

Agencia Tributaria de Canadá (s. f.), "Forms and Publications" - Canada's instructions on how to prepare transfer pricing returns (Formularios y publicaciones: Instrucciones de Canadá para preparar las declaraciones de precios de transferencia), página web, Gobierno de Canadá, <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/about-forms-publications.html#h1> (consulta: diciembre de 2020).

Agencia Tributaria de Canadá (s. f.), Information Return of Non-arm's Length Transactions with Non-residents (Presentación de información de operaciones contrarias al principio de plena competencia con no residentes) - T106 Formulario resumido, página web, Gobierno de Canadá, <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/forms/t106.html> (consulta: diciembre de 2020).

Beer and Loeprick (2015), Profit Shifting Drivers of Transfer (Mis)Pricing and the Potential of Countermeasures (Factores de traslado de beneficio de los precios (indebidos) de transferencia y la posibilidad de contramedidas). *International Tax and Public Finance* 22 (3): 426-51.

Comisión Europea (2003), Recomendación de la Comisión 2003/361/EC del 6 de mayo de 2003 sobre la definición de microempresas y pequeñas y medianas empresas. (2003). *Official Journal of the European Union* (Diario Oficial de la Unión Europea), L124, 36-41.

Cooper, Joel, Randall Fox, Jan Loeprick, and Komal Mohindra (2016), "Transfer Pricing and Developing Economies: A Handbook for Policy Makers and Practitioners", (Precios de transferencia y economías en desarrollo: Un manual para encargados de la formulación de políticas y profesionales), Washington, DC, Banco Mundial, pág. 7, <https://elibrary.worldbank.org/doi/book/10.1596/978-1-4648-0969-9>.

Gobierno de España, Agencia Tributaria (s. f.) Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328> (consulta: noviembre de 2020).

Gobierno de España, Agencia Tributaria (s. f.), Ley 58/2003 General Tributaria", artículo 105 <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186> (consulta: noviembre de 2020).

OCDE (2012), Keeping It Safe: The OECD Guide on the Protection of Confidentiality of Information Exchanged for Tax Purposes (Preservando la seguridad: La guía de la OCDE sobre protección de la confidencialidad de la información compartida con fines tributarios), OCDE, París. <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/keeping-it-safe.htm>.

OCDE (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting 2013 (Plan de acción sobre erosión de la base imponible y traslado de beneficios 2013), OECD Publishing, París, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.

OCDE (2014), Two-part report to G20 Development Working Group on the impact of BEPS in Low Income Countries 2014 (Informe de dos partes al Grupo de Trabajo sobre el Desarrollo del G20 sobre el impacto de la BEPS en los países de ingreso bajo 2014), OECD Publishing, París, <https://www.oecd.org/tax/tax-global/report-to-g20-dwg-on-the-impact-of-beps-in-low-income-countries.pdf>.

OCDE (2015), *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (Documentación sobre precios de transferencia y presentación de informes PP, Acción 13: Informe final 2015, Proyecto de la OCDE/G20 sobre Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios), OECD publishing, París, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>.

OCDE (2016), Exchange of Information on Request: Exchange of Information on Request: Handbook for Peer Reviews 2016 – 2020 (Intercambio de información a solicitud: Manual para revisión por pares 2016-20), tercera edición, OECD Publishing, París, <http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-handbook-2016.pdf>.

OCDE (2017), Country-by-Country Reporting: Handbook on Effective Implementation (Presentación de informes PP: Manual sobre implementación efectiva), OCDE, París www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-implementation.pdf.

OCDE (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 (Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión condensada 2017), OECD Publishing, http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

OCDE (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 (Guías de la OCDE sobre precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias 2017), OECD Publishing, París. <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

OCDE (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 (Guías de la OCDE sobre precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias 2017), OECD Publishing, París. <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

OCDE (2018), Guidance on Country-by-Country Reporting: BEPS Action 13 (Directrices para la presentación de informes PP: Informe de la Acción 13 sobre BEPS, OCDE, París. <http://www.oecd.org/tax/beps/guidance-on-country-by-country-reporting-beps-action-13.htm>.

OCDE (2018), Guidance on the implementation of Country-by-Country Reporting - BEPS Action 13 (Directrices para la elaboración y presentación de informes PP - Acción 13 BEPS) OCDE, París, www.oecd.org/tax/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action-13.pdf.

OCDE (2018), Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters - Implementation Handbook (Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras en materia tributaria), segunda edición, OECD publishing, París. <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/implementation-handbook-standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-in-tax-matters.htm>.

OCDE (2020), "Public consultation document: Review of Country-by-Country Reporting (BEPS Action 13), (Documento de consulta públicas: Revisión de los informes PP (Acción 13 sobre BEPS), <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-review-country-by-country-reporting-beps-action-13-march-2020.pdf>

OCDE (s. f.), "Country-by-Country reporting" (Presentación de informes PP), página web, <http://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting.htm#guidance> (consulta: abril de 2019).

OCDE (s. f.), "Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes" (Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales), página web, www.oecd.org/tax/transparency (consulta: abril de 2019).

OCDE (s. f.), "Transfer Pricing Country Profile" (Perfil de precios de transferencia de los países), página web, <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm> (consulta: abril de 2019).

OCDE/Consejo de Europa (2011), The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol (Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal: Enmendada por el Protocolo 2010), Ediciones de la OCDE, París, <https://doi.org/10.1787/9789264115606-en>.

Tax Platform for Collaboration on tax (2017), A Toolkit for Addressing Difficulties in Accessing Comparables Data for Transfer Pricing Analyses (Plataforma fiscal para la colaboración en materia tributaria [2017], Una guía práctica para los análisis de precios de transferencia), <http://www.oecd.org/tax/toolkit-on-comparability-and-mineral-pricing.pdf>.

UN (2017), Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries 2017, UN Publishing, New York (Manual Práctico de las Naciones Unidas sobre Precios de Transferencia para Países en Desarrollo 2017), UN Publishing, Nueva York, <http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/04/Manual-TP-2017.pdf>

Waerzeggers, Christophe, Cory Hillier, and Irving Aw, (2019), "Designing Interest and Tax Penalty Regimes", nota técnica del FMI sobre ley tributaria, 1/2019, Departamento Jurídico del FMI, <https://www.imf.org/en/Publications/Tax-Law-Technical-Note/Issues/2019/04/04/Designing-Interest-and-Tax-Penalty-Regimes-46648>

Ylönen, M. (2017), Back from oblivion? The rise and fall of the early initiatives against corporate tax avoidance from the 1960s to the 1980s" (¿De regreso del olvido? El auge y la decadencia de las primeras iniciativas en contra de la elusión de los impuestos a las sociedades desde la década de 1960 hasta la década de 1980), *Transnational Corporations (Empresas transnacionales)*, vol. 23/3, <https://doi.org/10.18356/1a4feae2-en>.