



Revolución Fiscal Global: Desentrañando la Interacción entre el Reporte País Por País y las Reglas del Pilar Dos de La OCDE

By Sophia Castro Jurado

En un monumental esfuerzo global para fortalecer la transparencia fiscal, más de 100 países han implementado el Reporte País por País (“Reporte CbyC” por sus siglas en inglés *Country by Country Report*), consistente en un mecanismo diseñado para transparentar los esquemas fiscales de las empresas multinacionales (“MNE”). El Reporte CbyC ha venido ganando relevancia, al pasar de ser un simple ejercicio de cumplimiento fiscal a convertirse en un componente importante durante la implementación de las reglas de anti erosión global del Pilar Dos de la OCDE (“GloBE” por sus siglas en inglés *Global Anti-Base Erosion*), que afectarán profundamente el panorama fiscal internacional. Ello aunado al hecho de que el Reporte CbyC pronto será de carácter público, las implicaciones para los precios de transferencia son innegables. En este artículo profundizaremos en la interconexión entre el Reporte CbyC y las reglas del Pilar Dos, y su potencial impacto en la tributación internacional.

El Reporte CbyC adoptado masivamente hace siete años ya, ante la aparente inminente implementación de las medidas GloBE del Pilar Dos de la OCDE, ha pasado de ser considerado simplemente como un reporte fiscal informativo anual a ganar significativa importancia en tanto que será parte importante de las medidas transitorias para la implementación de las referidas reglas GloBE, las cuales se esperan tengan un impacto profundo en el entorno fiscal internacional. Asimismo, se espera que los datos de Reporte CbyC se conviertan en información pública a corto plazo.

En este artículo, explicaremos de manera general en que consiste el Reporte CbyC y las reglas Pilar Dos y cómo impactan los precios de transferencia y las operaciones intercompañía.

El Plan BEPS Inicial de la OCDE

El plan para combatir la erosión de la base imponible y transferencia de beneficios (“BEPS” por sus siglas en inglés *Base Erosion and Profit Shifting*) desarrollado por la OCDE, publicado originalmente en 2015, propone un plan de 15 acciones específicas para abordar cuestiones relacionadas con la evasión fiscal internacional. El referido plan se desarrolló en respuesta a al considerado abuso por parte de las empresas multinacionales para trasladar a

ganancias a jurisdicciones de baja imposición fiscal, provocando la erosión de la base imponible en países de alta imposición.

El plan BEPS se desarrolló a través de un proceso de colaboración que involucró a representantes de gobiernos, empresas y organizaciones de la sociedad civil de todo el mundo. Desde su creación en 2016 como parte de un esfuerzo más amplio para implementar las recomendaciones anti-BEPS, más de 137 países (“países participantes”) se han unido al Marco Inclusivo de la OCDE/G20 sobre BEPS.¹

El Reporte CbyC Como Parte de la Acción 13 del Plan BEPS

Los precios de transferencia son parte crucial del plan BEPS de la OCDE. La Acción 13, consistente en un estándar mínimo, introdujo un enfoque de tres niveles para la preparación de la documentación de precios de transferencia, incluyendo la preparación del Reporte CbyC, un Reporte Maestro y un Reporte Local.

La adopción del Reporte CbyC junto con las otras medidas de documentación de precios de transferencia es impresionante. En 2016, 58 países habían implementado el Reporte CbyC; mientras que en 2022, ese número era superior a 100. En 2016, Estados Unidos (“EE. UU.”) adoptó el Reporte CbyC, exigiendo a las empresas multinacionales con una matriz estadounidense e ingresos globales de más de \$ 850 millones que completen el Formulario 8975. EE.UU. no exige que las empresas multinacionales preparen un Reporte Maestro o un Reporte Local, porque la documentación de precios de transferencia existente requiere que los contribuyentes preparen información equivalente.

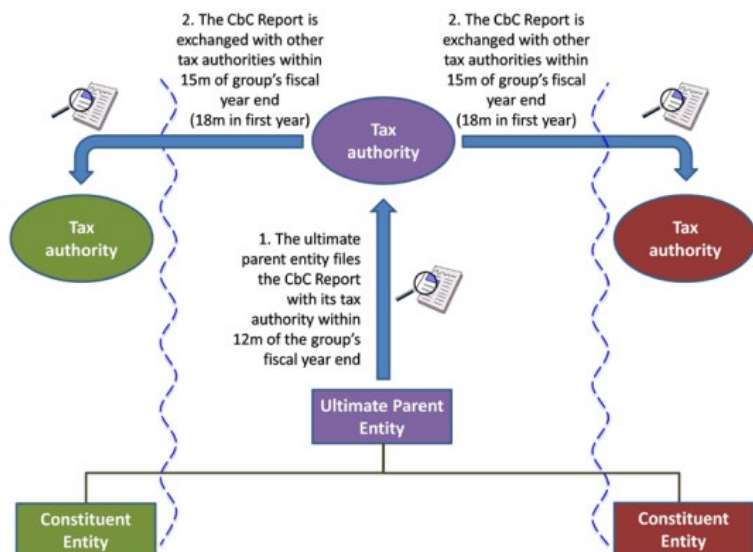
El Reporte CbyC obliga a la empresa matriz de una MNE a revelar datos agregados sobre la asignación global de ingresos, ganancias, impuestos pagados y actividad económica en las jurisdicciones fiscales donde opera dicha MNE. Ejercicio que debe realizarse de manera estandarizada y cuyo resultado puede compartirse entre las administraciones tributarias para evaluaciones de riesgos de precios de transferencia de alto nivel. El Reporte CbyC consta de tres tablas de información:

1. La primera tabla contiene diez campos de información numérica sobre las empresas multinacionales, generalmente recopilados de los estados financieros consolidados, los estados financieros estatutarios de la entidad, los estados regulatorios e incluso las cuentas de gestión interna.
2. La tabla dos contiene información país por país, incluyendo la descripción de la actividad comercial principal de cada entidad en cada país.
3. La tabla tres se puede utilizar opcionalmente para proporcionar información adicional que aclare el contenido del informe.

¹ Acción 8, abordando intangibles; la Acción 9, que brinda orientación sobre la asignación de riesgos y capital en acuerdos de precios de transferencia; la Acción 10, que propone cambios en las reglas de precios de transferencia relacionados con los servicios intragrupo de bajo valor; y la Acción 13, que recomienda un nuevo estándar para la documentación de precios de transferencia.

El siguiente diagrama, elaborado por la OCDE, resume el proceso de intercambio de Reporte CbyC entre las autoridades fiscales de los países participantes².

Diagrama 1



Donde:

Tax authority: Autoridad fiscal

Constituent entity: Entidad constituyente

1. La entidad matriz última presenta el Reporte CbyC ante su autoridad fiscal dentro de los 12 meses posteriores al cierre del ejercicio fiscal del grupo
2. El Reporte CbyC es intercambiado con las otras autoridades fiscales dentro de los 15 meses posteriores al cierre del ejercicio fiscal del grupo (18 meses en el primer año)

La implementación del Reporte CbyC requirió un esfuerzo significativo no solo de las autoridades fiscales sino también de MNEs, las cuales se vieron en necesidad por primera vez de preparar información financiera extremadamente detallada. La OCDE publicó material de orientación sobre la implementación de la legislación y los aspectos técnicos relacionados con el llenado del Reporte CbyC, esclareciendo su uso como una herramienta de evaluación de riesgo fiscal. Por ejemplo, se identificaron 19 indicadores potenciales de riesgo fiscal que podrían derivarse de la información contenida en un Reporte CbyC. Como herramienta de evaluación de riesgos de alto nivel, un Reporte CbyC no se puede utilizar de forma definitiva para la determinación de los precios de

² La acción 13 y reporte país por país: manual sobre la evaluación efectiva del riesgo fiscal publicado en 2017 y descargado de <https://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-tax-risk-assessment.pdf>

transferencia o para ajustar los impuestos de las MNEs; por el contrario, únicamente para iniciar una investigación fiscal. Incluso, las autoridades fiscales pueden utilizar los datos recopilados para planificar auditorías fiscales³.

De acuerdo a las estadísticas corporativas preparadas por la OCDE, conteniendo datos agregados y anónimos de Reporte CbyC para 2018, publicadas en noviembre de 2022⁴, EE.UU. registró el mayor número de declarantes del Reporte CbyC durante ese año, con 1641, seguido de Japón y China con 861 y 394, respectivamente.

Plan BEPS 2.0: Iniciativas del Pilar Uno y Pilar Dos

Si bien el plan BEPS ha logrado importante progreso para combatir los problemas asociados con la elusión fiscal internacional, aun persisten los desafíos planteados por la economía digital y la posibilidad de las MNEs para operar a nivel mundial sin una presencia física en una jurisdicción en particular. La OCDE lanzó la iniciativa de dos pilares en 2019, denominada plan BEPS 2.0 como continuación del plan inicial. El Pilar Uno se enfoca en extender del concepto del nexo fiscal a través de la asignación de una parte de las ganancias de las empresas MNEs a países con actividades comerciales importantes incluso si no tienen presencia física en dichos países. El Pilar Dos, por otro lado, busca combatir la erosión fiscal mediante la introducción de una tasa impositiva mínima global que incluye una regla de inclusión de ingresos, entre otras reglas.

Al igual que con el plan BEPS original, la iniciativa de dos pilares se desarrolló a través de la consulta y el compromiso con las partes interesadas, incluidos los gobiernos, las empresas, la sociedad civil y la academia. Se ha logrado un progreso significativo en la implementación desde que la publicación del informe de progreso en octubre del 2021. El Pilar Dos ha logrado un progreso significativo hacia su implementación, mientras que se puede encontrar menos consenso en torno a la adopción del Pilar Uno.

La adopción de Pilar Dos ha avanzado notoriamente, con más de 130 países que acordaron los componentes clave de la iniciativa en octubre de 2022⁵. Sin embargo, su implementación aún requerirá la adopción de legislación nacional en cada país participante, lo que podría llevar varios años. La Unión Europea (UE) parece estar a la cabeza en este sentido⁶, con cada vez más países publicando regulaciones preliminares. EE.UU. aún no ha tomado una posición oficial sobre la adopción del Pilar Dos, aunque en las Propuestas del Libro Verde de 2024 emitidas en marzo de 2023, EE. UU. propuso derogar el Impuesto contra la Erosión y el Abuso de la Base (“BEAT” por sus siglas en inglés *Base Erosion and Anti-Abuse Tax*) y reemplazarlo con la Regla del Sub-Pago del Impuesto del Pilar Dos (“UTPR” por sus siglas en inglés *Undertaxed Payment Rule*). Por otro lado, las recientes regulaciones de créditos

³ La acción 13 y el reporte país por país: orientación sobre el uso adecuado de la información contenida en los informes país por país, publicado en 2017 y descargado de <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-13-on-country-by-country-reporting-appropriate-use-of-information-in-CbC-reports.pdf>

⁴ Según las estadísticas de impuestos corporativos de la OCDE: cuarta edición, las estadísticas CbyCR anonimizadas y agregadas fueron proporcionadas a la OCDE solo por 47 jurisdicciones, no por todas las 76 jurisdicciones que las recibieron durante 2018 debido a limitaciones de datos suficientes.

⁵ OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS: Progress Report September 2021-September 2022. provided an update on the implementation of the BEPS Action Plan. The report highlighted the progress made by participating countries in implementing the various BEPS minimum standards and noted that progress has been made towards the implementation of the Pillar One and Pillar Two initiatives.

⁶ In December 2022, EU member states unanimously adopted the directive implementing GloBE rules. The final version of the directive is expected to be published by December 31, 2023, and will be applicable for fiscal years starting on or after December 31, 2024.

fiscales extranjeros indicaron que EE.UU. no adoptaría el Pilar Uno porque, entre otras cosas, estas nuevas regulaciones negarían específicamente los créditos fiscales extranjeros relacionados con impuestos pagados por un país, cuyos ingresos fueron asignados a dicho país según las reglas de asignación del Pilar Uno.

El Reporte CbyC y las Reglas del Pilar Dos

En abril del 2023, se acordaron los componentes críticos de la iniciativa Pilar Dos. Las reglas operativas consideran un umbral monetario de EUR 750 millones de ingresos consolidados, e incluyen una tasa impositiva mínima acordada del 15% y una Regla de Inclusión de Ingresos (“IIR” por sus siglas en inglés *Income Inclusion Rule*). El IIR requiere que las jurisdicciones graven los ingresos de la sucursal o entidad controlada en el extranjero de una empresa multinacional si esos ingresos están sujetos a una tasa impositiva efectiva inferior a la tasa impositiva mínima acordada. Las reglas también incluyen la regla UTPR antes mencionada, que permite a las jurisdicciones denegar deducciones o imponer una retención de impuestos sobre los pagos realizados a una parte relacionada si los ingresos asociados con esos pagos no están sujetos a una tasa impositiva efectiva por encima del impuesto mínimo acordado.

De acuerdo con la OCDE, el siguiente diagrama ilustra los pasos clave que las empresas multinacionales pueden seguir para recalculer impuestos en virtud de las reglas del Pilar Dos.

Diagrama 2:

Paso 1	Contribuyentes dentro del alcance
Identificar los grupos multinacionales dentro del alcance así como la ubicación de cada una de las entidades dentro de dicho grupo	
Paso 2	Ingreso GloBE
Determinar los ingresos de cada entidad constituyente	
Paso 3	Impuestos Cubiertos
Determinar los impuestos atribuibles a los ingresos de cada entidad constituyente	
Paso 4	Tasa de Impuestos Efectiva (ETR) y Ajuste Hacia Arriba
Calcular el ETR de todas las entidades constituyentes ubicadas en una misma jurisdicción y determinar los ajustes hacia arriba	
Paso 5	IIR y UTPR
Grabar los impuestos de acuerdo a los ajustes hacia arriba bajo las reglas IIR y UTPR	

En diciembre de 2022, la OCDE publicó un paquete de implementación para el Pilar Dos que incluye orientación sobre puertos seguros o *safe harbors* y perdón de multas, consulta pública sobre declaraciones informativas y certeza fiscal para las reglas GloBE del Pilar Dos.

Como parte de las reglas de GloBE, se introdujo un *safe harbor* transitorio en relación al Reporte CbyC a fin de facilitar el cumplimiento inmediato que enfrentarán las MNEs en la recopilación de los datos necesarios para

realizar cálculos completos de GloBE. El referido *safe harbor* permitiría a una MNE no tener que realizar cálculos de GloBE con respecto a una jurisdicción si puede demostrar, con base en su Reporte CbyC, que en dicha jurisdicción cumple con lo siguiente: ingresos por debajo del umbral de los minimis (la prueba de minimis); una tasa impositiva efectiva (“ETR” por sus siglas en inglés *Effective Tax Rate*) que iguala o excede una tasa acordada (la prueba ETR); y, no existe exceso de ganancias después de excluir las ganancias de rutina (la prueba de ganancias de rutina).⁷

El *safe harbor* se aplica a las jurisdicciones donde se encuentran las entidades constitutivas de la MNE, siempre que la MNE califique bajo las tres pruebas antes mencionadas. Sin embargo, el *safe harbor* solo podrá aplicarse durante los periodos fiscales que comiencen el 31 de diciembre de 2026, sin incluir periodos fiscales que finalicen después del 30 de junio de 2028. El *safe harbor* debe solicitarse el periodo fiscal anterior.

El Reporte CbyC a utilizarse debe ser considerado calificado, definiéndose como un Reporte preparado utilizando estados financieros calificados preparados de acuerdo con estándares de contabilidad financiera aceptables.

Se espera que el Reporte CbyC juegue un papel importante en los primeros años de adopción de las reglas GloBE, no solo como un elemento clave del *safe harbor* transitorio explicado anteriormente, sino también porque los datos de Reporte CbyC se pueden usar para evaluar la precisión y consistencia de los cálculos GloBE de las empresas multinacionales. En tal sentido, resulta más importante que nunca que las MNEs revisen su proceso de recopilación de datos durante la preparación de sus Reportes CbyC.

El Reporte CbyC Se Hara Público

Como parte de medidas más amplias de transparencia fiscal, los países están adoptando leyes para hacer públicos los Reporte CbyC.

En 2023, los países europeos tendrán que incorporar en su legislación local, la Directiva del Reporte CbyC Público promulgada en 2021. Como resultado, los datos Reporte CbyC de las MNEs con matrices en la UE comenzarán a divulgarse públicamente. El primer año financiero de presentación de informes será el año que comience a partir del 22 de junio de 2024; sin embargo, los estados miembros de la UE pueden optar una adopción anticipada.

Asimismo, Australia publicó un proyecto de ley en abril de 2023 que no solo puede hacer públicos los datos de Reporte CbyC, sino que también puede ampliar su alcance.

Conclusiones

El Reporte CbyC, introducido como parte de la Acción 13 del plan BEPS para transparentar los esquemas fiscales de las MNEs con el objetivo de mejorar la recaudación impositiva, es una herramienta crucial para monitorear los precios de transferencia de las MNEs por parte de las autoridades fiscales.

⁷ ECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Safe Harbors and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two) publicado en diciembre de 2022 y descargado de <https://www.oecd.org/tax/beps/safe-harbours-and-penalty-relief-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf>

Las MNEs han comenzado a ver la obligación de Reporte CbyC como algo más que una mera declaración informativa, puesto que la información de Reporte CbyC se harán públicos y podrán usarse como parte del *safe harbor* transitorio para simplificar los cálculos de las reglas GloBE durante los primeros años de su implementación.

Finalmente, la adopción global masiva del Reporte CbyC es un ejemplo de esfuerzos coordinados internacionalmente para aumentar la transparencia fiscal. Esto puede demostrar que las medidas de mayor alcance incluidas en las reglas de Pilar Dos GloBE podrían implementarse a pesar de todas las complejidades involucradas.