

Guia pràctica

INFORMES PAÍS PER PAÍS (IPP)



Govern d'Andorra

Taula de continguts

Objectiu d'aquest document	3
Antecedents de l'intercanvi d'Informes País per País (IPP)	3
Legislació en matèria d'IPP	3
Preguntes freqüents en relació als IPP	4
1. A partir de quan és aplicable la legislació en matèria d'IPP?	4
2. A qui aplica aquesta obligació d'IPP?	4
3. En quins casos una entitat integrant que no sigui la societat matriu última d'un grup multinacional ha de presentar un informe país per país?	4
4. Com i quan s'ha de presentar l'informe país per país.....	5
5. Com utilitzarà el DTF les dades dels informes país per país?	6
6. Amb quines jurisdiccions Andorra té acords que permetin l'intercanvi d'informes país per país?	6
7. A partir de quina data Andorra intercanviarà aquesta informació?	6
8. Quants annexos ha d'incloure en la seva declaració l'entitat informadora del grup multinacional? ...	7
9. Quina informació ha de contenir els annexos presentats per l'entitat informadora del grup multinacional?	7
10. Quin sistema utilitza Andorra per intercanviar les dades que obté d'aquests informes? Com protegeix el Departament de Tributs i de Fronteres la confidencialitat i l'ús apropiat de la informació proporcionada amb els informes país per país?	8
Directrius per a l'elaboració i presentació d'IPP (guia OCDE)	31
Annex I	32

Objectiu d'aquest document

L'objectiu d'aquest document és proporcionar una guia orientativa als obligats tributaris concernits per l'obligació de presentació d'informes país per país (IPP) establerta en la legislació andorrana.

Tret que s'indiqui el contrari, totes les referències legislatives d'aquest document corresponen a la Llei de l'impost sobre societats (la Llei) o al Reglament de l'impost sobre societats (el Reglament).

Per facilitar la referència, la definició dels termes que apareixen a l'article 16 quater de la Llei s'adjunten com Annex I.

Antecedents de l'intercanvi d'Informes País per País (IPP)

L'intercanvi d'IPP forma part de l'Acció 13 del Projecte BEPS (de l'anglès, *Base Erosion and Profit Shifting*), és a dir el projecte posat en marxa per l'Organització per a la Cooperació i el Desenvolupament Econòmic (OCDE) per lluitar contra l'erosió de la base imposable i el trasllat de beneficis. Amb aquesta acció, el projecte busca promoure la transparència entre les administracions tributàries, de manera que aquestes tinguin al seu abast informació rellevant i fiable per avaluar amb caràcter global els riscos de preus de transferència i altres riscos relacionats amb l'erosió de la base imposable i el trasllat de beneficis.

D'acord amb les disposicions legals vigents a Andorra, tota societat matriu última d'un grup multinacional que resideixi a efectes fiscals a Andorra ha de presentar un informe país per país. En aquest sentit, es considera grup multinacional aquell que facturi al menys 750 milions d'euros, o un import en moneda local equivalent a 750 milions d'euros determinat al gener de 2015, durant l'exercici fiscal immediatament anterior a l'exercici fiscal de presentació de la informació, de conformitat amb els seus estats financers consolidats corresponents a l'exercici fiscal anterior esmentat.

L'IPP és bàsicament un formulari que inclou l'assignació global, per jurisdicció, de variables clau per al grup multinacional, com ara: ingressos, pèrdues i guanys, impostos pagats i meritats, capital escripturat, guanys acumulats, nombre d'empleats, actius materials, així com les principals activitats de cada entitat constituent del grup multinacional.

La finalitat és l'intercanvi automàtic d'aquests informes país per país entre autoritats competents de les jurisdiccions amb les que existeixi un acord internacional a tal efecte, i en la qual el grup multinacional operi. L'esmentat acord internacional ha de permetre l'intercanvi automàtic d'informació i ha d'existir un acord entre Autoritats competents per a l'intercanvi d'informes país per país entre ambdues jurisdiccions.

Legislació en matèria d'IPP

La Llei 6/2018 del 19 d'abril, de modificació de la Llei 95/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre societats inclou les modificacions necessàries a la Llei de l'impost sobre societats per donar compliment a l'esmentat estàndard mínim exigint per l'OCDE dins del Projecte BEPS com és el referent a la informació país per país, en la línia que disposa l'Acció 13 del Projecte esmentat. Amb les modificacions introduïdes es regula l'obligació i les condicions per a la presentació d'aquesta

informació país per país en relació amb les empreses residents fiscals a Andorra que formin part d'un grup multinacional que facturi, almenys, 750 milions d'euros.

(https://www.bopa.ad/bopa/030029/Pagines/CGL20180508_09_51_33.aspx)

(https://www.bopa.ad/bopa/031045/Pagines/GR20190516_14_47_10.aspx)

(https://www.bopa.ad/bopa/031066/Pagines/GF20190725_10_01_49.aspx)

Tots els països participants en el projecte BEPS van acordar un paquet d'implementació de l'Acció 13. Aquest paquet es pot trobar a l'informe final de l'Acció 13 de BEPS i inclou la legislació model de l'OCDE per a la introducció dels requisits d'IPP (en endavant, legislació model). El propòsit del paquet d'implementació, i en particular, el de la legislació model de l'OCDE, és assegurar un enfocament consistent i uniforme per a l'aplicació de l'intercanvi d'IPP per totes les jurisdiccions participants. Per aquest motiu, la legislació andorrana en relació als IPP es conforma a la legislació del model de l'OCDE. Per tant, una comprensió de l'informe final de l'Acció 13 de la BEPS és útil per interpretar aquesta legislació interna i es recomana la seva lectura de manera conjunta.

(<http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report-9789264241480-en.htm>)

No obstant això, cal assenyalar que, en cas de divergència entre la legislació model de l'OCDE i la legislació andorrana, la legislació andorrana té prioritat.

Preguntes freqüents en relació als IPP

1. A partir de quan és aplicable la legislació en matèria d'IPP?

Les disposicions desenvolupades en la Llei 6/2018 relatives als IPP són aplicables en relació amb els exercicis fiscals de presentació que s'iniciïn a partir de l'1 de gener de 2018.

2. A qui aplica aquesta obligació d'IPP?

El requisit de presentació d'IPP s'aplica a tota societat matriu última d'un grup multinacional que resideixi a efectes fiscals al Principat d'Andorra i que tingui ingressos totals consolidats equivalents o superiors a 750 milions d'euros, de conformitat amb els seus estats financers consolidats corresponents a l'exercici fiscal immediatament anterior a l'exercici fiscal de presentació de la informació. Un grup multinacional amb ingressos totals consolidats inferiors a aquest llindar es considera grup multinacional exclòs.

Veure al punt següent l'orientació sobre la conversió dels ingressos bruts consolidats a euros si la moneda de referència del grup multinacional és diferent de l'euro.

De manera general, serà la societat matriu última del grup multinacional, si és resident a Andorra, qui haurà de presentar l'IPP del grup. No obstant això, sota certes condicions podrà ser un altra entitat integrant resident a Andorra, diferent de la societat matriu última, qui presenti l'IPP.

3. En quins casos una entitat integrant que no sigui la societat matriu última d'un grup multinacional ha de presentar un informe país per país?

Presentació local

Una entitat integrant resident fiscal a Andorra, que no sigui la societat matriu última d'un grup multinacional, haurà de presentar l'informe país per país del grup quan la societat matriu última del grup multinacional no estigui obligada a presentar un informe país per país a la jurisdicció de la seva residència fiscal; o quan la jurisdicció de residència fiscal de la societat matriu última compti amb un acord internacional vigent del qual Andorra sigui part, però no tingui un acord qualificat entre autoritats competents en vigor en el qual Andorra sigui part per a la presentació de l'informe país per país corresponent a l'exercici fiscal de presentació d'informació; o quan la jurisdicció de residència fiscal de la societat matriu última hagi comès una omissió sistemàtica que hagi estat notificada pel ministeri encarregat de les finances a l'entitat integrant resident a efectes fiscals a Andorra.

En el cas en què diverses entitats del mateix grup multinacional siguin residents a efectes fiscals a Andorra i concorri una o més de les condicions anteriors, el grup multinacional podrà designar una d'aquestes entitats integrants perquè presenti l'informe país per país, i perquè notifiqui al ministeri encarregat de les finances que amb això es pretén complir les obligacions d'informació de totes les entitats integrants del grup multinacional que són residents fiscals a Andorra.

L'obligació d'informació abans esmentada per part d'una entitat integrant diferent de la societat matriu no s'aplica si la raó per la qual la matriu no resident fiscal no presenta aquest informe a la seva jurisdicció de residència és que els ingressos del grup no excedeixen la quantitat lliendar de 750 milions d'euros expressats en la seva moneda nacional segons els tipus vigents al gener de 2015 establerta en la legislació de la jurisdicció de residència de la societat matriu. En la mesura en que la jurisdicció de la societat matriu última hagi fixat un lliendar per a la presentació d'informes país per país equivalent a 750 milions d'euros en moneda nacional segons els tipus vigents al gener de 2015, un grup multinacional els ingressos del qual no superin aquest lliendar local no estarà subjecte a la presentació local en cap altra jurisdicció que apliqui un lliendar expressat en una moneda diferent.

Societat matriu representant

No s'aplicarà l'obligació de presentació local si el grup multinacional al qual pertany com a entitat integrant ha aportat un informe país per país a través d'una societat matriu representant que presenti l'informe a les autoritats tributàries de la jurisdicció de la seva residència fiscal sempre que aquesta jurisdicció exigeixi la presentació d'IPP de conformitat amb uns requisits de contingut anàlegs, compti amb un acord qualificat entre autoritats competents en vigor en el qual Andorra sigui part a la data per a la presentació de l'IPP, no hagi notificat al ministeri encarregat de les finances una omissió sistemàtica, hagi estat informada, en termes anàlegs, per l'entitat integrant resident fiscalment en aquella jurisdicció, que actua com a societat matriu representant, i s'hagi remès una notificació al ministeri encarregat de les finances en els termes establerts.

4. Com i quan s'ha de presentar l'informe país per país

L'informe país per país s'ha de presentar al Departament de Tributs i de Fronteres (DTF), com a màxim, en el termini de 12 mesos després de l'últim dia de l'exercici fiscal de presentació de la

informació del grup multinacional, mitjançant presentació telemàtica de l'XML a través d'un client de "web service" d'acord amb l'Annex de l'Ordre ministerial del 24 de juliol 2019 per la qual es publica el model de presentació de l'informe país per país (https://www.bopa.ad/bopa/031066/Pagines/GF20190725_10_01_49.aspx).

Així mateix, tota entitat integrant d'un grup multinacional que sigui resident fiscal a Andorra haurà de comunicar mitjançant el formulari (https://www.bopa.ad/bopa/033073/Documents/805-E_GD20210629_09_20_16.pdf) al ministeri encarregat de les finances, durant el termini de presentació de la declaració de l'impost sobre societats corresponent a l'exercici fiscal de presentació de la informació, si és la societat matriu última, la societat matriu representant del grup o una entitat integrant. En aquest últim cas, haurà de comunicar en els mateixos termes la identitat i la residència fiscal de l'entitat informadora.

5. Com utilitzarà el DTF les dades dels informes país per país?

Les dades que s'obtinguin dels informes país per país seran utilitzades pel DTF conjuntament amb altres dades dels obligats tributaris per avaluar amb caràcter global els riscos de preus de transferència i altres riscos relacionats amb l'erosió de la base imposable i el trasllat de beneficis, així com per dur a terme anàlisis econòmiques i estadístiques. Les avaluacions i els anàlisis s'efectuen d'acord amb el que estableix la guia sobre ús apropiat de la informació dels informes país per país de l'OCDE.

6. Amb quines jurisdiccions té acords Andorra que permetin l'intercanvi d'informes país per país?

Amb data 18 d'octubre del 2018, Andorra va signar l'instrument multilateral per a l'intercanvi d'informes país per país (*CbC MCAA*) que li permet intercanviar de manera recíproca els informes país per país amb les jurisdiccions signatàries amb les que hagi activat les relacions. Es possible que alguna jurisdicció opti per no intercanviar de manera recíproca i per tant Andorra només rebrà IPP d'aquesta jurisdicció però no n'enviarà.

Veure les relacions activades amb Andorra al següent enllaç:

<http://www.oecd.org/ctp/beps/country-by-country-exchange-relationships.htm>

En qualsevol cas, les jurisdiccions amb les que s'intercanviïn informes país per país hauran de garantir que disposen del marc legal i de les garanties necessàries que permeten assegurar que la informació rebuda es tractada de manera confidencial i utilitzada únicament per avaluar amb caràcter global els riscos de preus de transferència i altres riscos relacionats amb l'erosió de la base imposable i el trasllat de beneficis, així com per dur a terme anàlisis econòmiques i estadístiques.

7. A partir de quina data Andorra intercanviarà aquesta informació?

L'instrument esmentat a la pregunta anterior, el *CbC MCAA*, es va concloure en virtut de l'article 6 del Conveni sobre assistència administrativa mútua en matèria fiscal que va entrar en vigor per Andorra el dia 1 de desembre de 2016.

Tot i que aquest Conveni cobreix l'intercanvi d'IPP respecte a períodes imposables que van començar a partir de l'1 de gener de 2017 (sempre que la jurisdicció amb la que es pretén intercanviar també tingui el Conveni vigent en aquell moment), l'obligació de presentació d'aquests informes a Andorra es d'aplicació per als exercicis fiscals que comencin a partir de l'1 de gener del 2018.

Això vol dir que Andorra podrà rebre IPP d'altres jurisdiccions a partir de l'exercici fiscal 2017 però en canvi només podrà enviar IPP d'exercicis fiscals que comencin a partir de l'1 de gener del 2018. Atès que el *CbC MCAA* es basa en la reciprocitat, les jurisdiccions amb les que es pretén intercanviar només estaran obligades a presentar IPP a Andorra pel que fa a períodes imposables per als quals reben informació d'Andorra, és a dir, a partir de l'exercici fiscal 2018.

Els primers intercanvis efectius d'IPP es duran a terme al 2019/2020 en relació amb els exercicis fiscals de presentació que s'iniciïn a partir de l'1 de gener de 2018.

8. Quants annexos ha d'incloure en la seva declaració l'entitat informadora del grup multinacional?

L'entitat informadora haurà d'adjuntar tants annexos com jurisdiccions en les que operi el grup multinacional hi hagi, com a mínim seran dos, la jurisdicció de residència del declarant i la de l'altra entitat integrant. Cada annex contindrà un llistat de totes les entitats integrants que resideixen en la jurisdicció.

9. Quina informació ha de contenir els annexos presentats per l'entitat informadora del grup multinacional?

Cada annex ha de contenir la informació següent respecte de cada jurisdicció en què opera el grup MNE:

De manera agregada:

- import dels ingressos de parts no vinculades;
- import dels ingressos de parts vinculades;
- import dels ingressos totals;
- import de beneficis o pèrdues abans de l'impost sobre societats;
- import de l'impost sobre societats pagat;
- import de l'impost sobre societats meritat;
- import del capital declarat;
- import dels resultats no distribuïts;
- número de treballadors;
- actius tangibles diferents de la tresoreria i dels instruments equivalents a tresoreria i inversions immobiliàries; i

De manera identificativa:

- la identificació de cada entitat que integra del grup multinacional;
- la jurisdicció de residència fiscal de cada entitat;
- la jurisdicció en virtut de la legislació de la qual s'ha constituït l'entitat quan sigui una jurisdicció diferent ; i
- la naturalesa de l'activitat o les activitats econòmiques principals de l'entitat integrant referida.

D'acord amb la guia "CbCR XML Schema: User Guide for Tax Administrations and Taxpayers" publicada per la OCDE, l'annex haurà de contenir també la següent informació:

- Número de registre tributari (NRT) o d'identificació fiscal de cada entitat integrant,
- La jurisdicció d'emissió de número de registre tributari de cada entitat integrant, i
- El nom de la ciutat en què cada entitat integrant es troba situada.

És responsabilitat de l'entitat informadora assegurar-se que la informació sigui precisa i completa, i que s'ha fet un esforç raonable per obtenir la informació necessària d'altres membres del grup multinacional.

Més endavant, a l'apartat "**Directrius per a l'elaboració i presentació d'informes país per país: Acció 13 BEPS**" es detallen les qüestions més específiques que poden sorgir en completar els annexos.

10. Quin sistema utilitza Andorra per intercanviar les dades que obté d'aquests informes? Com protegeix el Departament de Tributs i de Fronteres la confidencialitat i l'ús apropiat de la informació proporcionada amb els informes país per país?

L'intercanvi de la informació continguda als IPP es realitzarà mitjançant XML i CTS.

Així mateix, la llei estableix que tota la informació sobre obligats tributaris és confidencial. La informació continguda en els IPP es tractarà de la mateixa manera que tota la informació de qualsevol altre obligat tributari rebuda pel DTF.

Pel que fa a la informació proporcionada a altres autoritats fiscals en virtut de l'intercanvi automàtic d'informació, tot i que l'MCAA sigui un instrument multilateral, els intercanvis dels informes són bilaterals. L'MCAA inclou un mecanisme que permet a cada jurisdicció conservar el control respecte amb quines jurisdiccions realitza els intercanvis, i estableix que tota la informació intercanviada està subjecta a les normes de confidencialitat i altres garanties previstes al Conveni sobre assistència administrativa mútua en matèria fiscal.

Directrius per a l'elaboració i presentació d'IPP (guia OCDE)

Les següents directrius s'han d'aplicar subjectes a les especificacions que estableixi la legislació interna d'Andorra i alguna d'elles pot no ser d'aplicació en el cas d'Andorra.

Aquest document és una traducció no oficial de la següent guia elaborada per l'OCDE:

OECD (2018), *Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting – BEPS Action 13*, OECD, Paris.

www.oecd.org/tax/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action-13.pdf

Índex

I. Introducció	11
II. Qüestions relatives a la definició de les partides consignades a la plantilla model de l'informe país per país	12
1. Definició d'ingressos.....	12
2. Definició d'entitats vinculades	12
3. Dades agregades o consolidades que s'han d'incorporar per jurisdicció	12
4. Impost sobre societats meritat i pagat	13
5. Mètode del valor raonable (veure la pregunta 1 - definició d'ingressos).....	14
6. Tractament dels resultats no distribuïts de signe negatiu.....	14
7. Tractament dels dividendes a efectes de «Guanys (pèrdues) abans de l'impost sobre societats», «Impost sobre societats meritat - Exercici en curs» i «Impost sobre societats pagat (criteri de caixa)» de la Taula 1.....	15
8. Arrodonir els imports consignats a la Taula 1	16
III. Qüestions relatives a les entitats de les que s'ha d'incloure informació a l'informe país per país	16
1. Aplicació de l'obligació de presentar IPP als fons d'inversió	16
2. Aplicació de l'obligació de presentar IPP a les societats col·lectives	16
3. Principis/normes de comptabilitat que permeten determinar l'existència d'un grup i la pertinença al mateix	17
4. Tractament de les participacions majoritàries.....	18
5. Tractament d'una entitat pertanyent a i/o gestionada per diversos grups EMN no vinculats	18
6. Disposició sobre l'admissió a cotització en borsa	19
IV. Qüestions relatives a l'obligació de presentar l'informe país per país	20
1. Incidència de les fluctuacions canviàries en el llindar de 750 milions d'euros a partir del qual es obligatori presentar IPP	20
2. Definició d'ingressos totals consolidats del grup	20
3. Exercici comptable de curta durada	21
V. Qüestions relatives al mecanisme d'intercanvi dels informes país per país (intercanvi d'informació, presentació substitutiva i presentació local)	22
1. Possibilitats de presentació d'IPP alternatives per a grups EMN («presentació substitutiva per la societat matriu representant»)	22
2. Obligacions de notificació dels grups EMN relatives a la presentació d'IPP durant un període transitori (desembre de 2016)	23
3. Incompliment de les condicions de confidencialitat, de coherència i d'ús apropiat i omissió sistemàtica	23
VI. Qüestions relatives a fusions, adquisicions i escissions	24
1. Tractament de les fusions, adquisicions i escissions.....	24

I. Introducció

Tots els països de l'OCDE i del G-20 s'han compromès a donar compliment a l'obligació de presentar informes país per país (IPP), tal com s'estableix a l'Informe de l'Acció 13 del Projecte BEPS titulat «Documentació sobre preus de transferència i informes país per país ». Atenent als importants avantatges potencials derivats de la presentació d'IPP per a les administracions tributàries de cara a avaluar l'elevat risc que en matèria tributària se'n pot derivar tant de la utilització dels preus de transferència com d'altres pràctiques d'erosió de bases imposables i trasllat de beneficis (BEPS, per les sigles en anglès), altres tantes jurisdiccions (que, juntament amb els països membres de l'OCDE, integren el Marc Inclusiu), inclosos països en desenvolupament, s'han compromès, així mateix, a elaborar i presentar IPP.

Les jurisdiccions es van mostrar d'acord en atorgar màxima prioritat a l'obligació de presentar IPP per poder fer front als riscos d'erosió de bases imposables i trasllat de beneficis, i l'Informe de l'Acció 13 recomanava presentar IPP referits als exercicis fiscals que comencessin a partir de l'1 de gener de 2016. S'ha avançat ràpidament per respectar aquests terminis, principalment pel que fa a l'adopció de marcs jurídics nacionals i a la celebració d'Acords entre autoritats competents (AAC) per a l'intercanvi internacional d'informes país per país (IPP). Per la seva banda, els grups d'empreses multinacionals (en endavant, «grups EMN») han adoptat les mesures necessàries encaminades a la presentació d'IPP, sent el diàleg entre els diferents governs i les empreses un aspecte fonamental per garantir la implantació i el compliment de l'obligació de presentar IPP de manera uniforme i generalitzada a nivell mundial, el que contribuirà no només a preservar la igualtat de condicions en l'àmbit que ens ocupa, sinó també a reforçar la certesa i seguretat jurídica dels contribuents i a facilitar la utilització d'aquests IPP per part de les administracions tributàries en l'exercici de funcions com l'avaluació de riscos.

L'OCDE es mostra partidària d'una implementació ràpida, uniforme i generalitzada de l'obligació de presentar IPP. L'OCDE es compromet a elaborar i publicar directrius i / o recomanacions que donin resposta a tot dubte interpretatiu que pugui sorgir i que per a la seva resolució es precisi de pautes reglades comuns. Les directrius presents en aquesta guia pràctica tenen per objecte ajudar en aquest sentit. Si bé algunes preguntes i respostes es refereixen als articles de la Llei model que estableix l'obligació de presentar informes país per país recollida e l'Informe de l'Acció 13, això no vol dir que la legislació interna dels països concernits hagi de reflectir o recollir textualment les disposicions de la referida Llei model. Com s'indica en el paràgraf 61 de l'Informe de l'Acció 13, «les jurisdiccions podran adaptar aquesta Llei model als seus propis sistemes jurídics, quan sigui necessari modificar la seva legislació en vigor». No obstant això, el marc jurídic intern dels diferents països ha de ser compatible i adequar-se al contingut substantiu de la Llei model.

II. Qüestions relatives a la definició de les partides consignades a la plantilla model de l'informe país per país

1. Definició d'ingressos

1.1 Han de ser incorporats els ingressos i els guanys extraordinaris procedents d'activitats d'inversió sota l'epígraf «Ingressos» de l'IPP?

Els ingressos i els guanys extraordinaris procedents d'activitats d'inversió han de ser consignats sota l'epígraf «Ingressos».

1.2 En els casos en què s'utilitzen els estats financers com a font d'informació per completar els annexos de l'IPP, quines de les dades que s'hi mostren han de ser incorporades com a ingressos en la Taula 1? (veure pregunta 5 sobre el mètode del valor raonable)

Tots els ingressos, els guanys, les rendes o altres entrades reflectides als estats financers elaborats d'acord amb les normes comptables pel que respecta als guanys i a les pèrdues, com ara el compte de resultats o de pèrdues i guanys, han de ser incorporats com a ingressos en la Taula 1. Si, per exemple, el compte de resultats elaborat d'acord amb les normes comptables reflecteix els ingressos per vendes, els guanys patrimonials nets per la venda o cessió d'actius, les plusvàlues latents, els interessos percebuts i els ingressos extraordinaris, s'hauran de sumar els imports corresponents a aquests conceptes reflectits en el compte de resultats i hauran de ser incorporats com a ingressos en la Taula 1. Els ingressos/guanys totals, les revaloritzacions i/o les plusvàlues latents reflectides en els actius nets i en l'epígraf de patrimoni net dels estats financers no hauran de ser incorporats com a ingressos en la Taula 1. No és necessari realitzar cap ajustament o correcció de l'import net dels epígrafs d'ingressos que figuren en el compte de resultats.

Els membres del Marc Inclusiu hauran d'implementar les directrius abans esmentades al més aviat possible, tenint en compte les particularitats de la regió i de les seves circumstàncies específiques. Es probable que els grups EMN requereixin de temps per poder fer una introspecció de les directrius esmentades, per aquest motiu les jurisdiccions podrien concedir una certa flexibilitat durant un breu període transitori.

2. Definició d'entitats vinculades

2.1 Quines entitats tenen la consideració de vinculades a efectes de la declaració d'ingressos imputables a les entitats vinculades?

Per completar la tercera columna de la Taula 1 de l'IPP, s'han d'entendre com a entitats vinculades, definides com «empreses associades» a l'Informe de la Acció 13, les entitats integrants enumerades a la Taula 2 de l'IPP.

3. Dades agregades o consolidades que s'han d'incorporar per jurisdicció

3.1 Si concorren diverses entitats integrants en una jurisdicció, s'han d'incorporar les dades agregades o bé s'han de consolidar les dades declarades relatives a aquesta jurisdicció descartant o ignorant les operacions intrajurisdiccionals entre entitats integrants situades en aquesta jurisdicció?

L'Informe de l'Acció 13 i la Llei Model estableixen que els IPP han de contenir les dades agregades de cada jurisdicció. En conseqüència, les dades han de ser reportades de manera agregada, amb independència del caràcter transfronterer o intrajurisdiccional de les esmentades operacions, ja

siguin operacions vinculades o no vinculades. Les presents directrius tenen una especial importància a l'hora de completar les columnes en les que han de ser incorporats els ingressos d'entitats vinculades i els ingressos totals. D'altra banda, els grups EMN poden omplir l'espai disponible en la Taula 3 per aportar la informació o les explicacions addicionals que considerin necessàries o que facilitin la comprensió de la informació incorporada a l'IPP, si així ho estimen oportú.

Si la jurisdicció en la que es troba situada la societat matriu última aplica un règim fiscal als grups d'empreses en virtut del qual s'han de declarar les dades consolidades a efectes fiscals, i en el cas que la consolidació exclouï o no tingui en compte les operacions intragrup a nivell de partides individuals, l'esmentada jurisdicció podrà permetre als obligats tributaris emplenar l'IPP amb dades consolidades a nivell jurisdiccional, a condició de que s'incorporin o declarin les dades consolidades per cada jurisdicció en la Taula 1 de l'IPP i de que la consolidació s'utilitzi sistemàticament en els anys posteriors. Els obligats tributaris que es decantin per l'opció anterior hauran d'afegir el següent text en la Taula 3 (o la seva traducció en l'idioma que correspongui): «Les dades consignades en la Taula 1 del present informe es remeten a dades consolidades a nivell jurisdiccional», havent d'especificar, així mateix, en quines columnes de la Taula 1 les dades consolidades difereixen respecte del que serien les dades agregades, si aquestes s'haguessin consignat.

Els membres del Marc Inclusiu hauran d'implementar les referides directrius (fent constar únicament les dades agregades, salvat excepció abans descrita) al més aviat possible, tenint en compte les particularitats de la regió i les seves circumstàncies específiques. Potser els grups EMN necessitin algun temps per realitzar els ajustos necessaris, per exemple, en situacions en què s'haguessin fet públiques prèviament directrius que contemplin la declaració de dades consolidades corresponents a operacions intrajurisdiccionals, en aquest cas les jurisdiccions els hi podran, per tant, concedir una certa flexibilitat durant un breu període transitori (és a dir, per als exercicis fiscals que comencin al 2016). Els obligats tributaris que comuniquin dades consolidades en virtut d'aquest mecanisme transitori han de consignar la mateixa informació a la Taula 3, com es descriu al paràgraf anterior.

4. Impost sobre societats meritat i pagat

4.1 En els casos en què l'impost sobre societats referit a un determinat període impositiu hagi estat pagat per endavant (p. ex. pagaments a compte de l'impost sobre societats de l'exercici en curs atenent a un càlcul estimatiu), s'ha de vincular l'import consignat en la columna «Impost sobre societats meritat- Exercici en curs» al que apareix en la columna «Impost sobre societats satisfet (criteri de caixa)» de la Taula 1?

La quantia de l'Impost sobre societats meritat – Exercici en curs s'obtenen sumant les despeses fiscals meritats pels guanys o pèrdues subjectes a gravamen obtinguts o suportats, respectivament, durant l'exercici fiscal de presentació de la informació de totes les entitats integrants residents, a efectes fiscals, en la jurisdicció fiscal de la que es tracti, amb independència de que s'hagi pagat o no l'impost corresponent (p. ex. Mitjançant una liquidació o pagament a compte de l'impost sobre societats).

La quantia de l'Impost sobre societats pagat (criteri de caixa) respon a l'import dels impostos efectivament satisfets o pagats durant l'exercici fiscal de presentació de la informació, havent no només d'incloure's, per tant, els pagaments anticipats efectuats per satisfer les obligacions fiscals del període impositiu de referència, sinó també aquells altres relatius al període o períodes impositius anteriors (p. ex. pagament del deute tributari per impost sobre societats meritat en relació amb el període o períodes impositius anteriors, inclosos els pagaments associats a revisions de les liquidacions d'exercicis anteriors), sense importar si el pagament d'aquestes

obligacions tributaries es va efectuar manifestant oposició i formulant una reclamació posterior. Els imports relatius a l'Impost sobre societats meritat – Exercici en curs i a l'Impost sobre societats satisfet (criteri de caixa) han de ser incorporats de forma separada.

4.2 En el supòsit que es procedeixi al reemborsament o devolució dels impostos pagats indegudament amb caràcter previ, com ha de reflectir-se l'esmentada devolució d'impostos a efectes de la Taula 1?

En general, tot reemborsament o devolució de l'impost sobre societats ha de reflectir-se en la columna «Impost sobre societats pagat (criteri de caixa)» amb referència a l'exercici fiscal de presentació de la informació en què es rep el reemborsament, podent permetre's una excepció en el cas de rebre aquesta devolució el tractament i/o consideració d'ingrés del grup EMN d'acord amb la norma comptable aplicable o en funció de la font de dades utilitzada per completar la Taula 1. En aquest supòsit, els obligats tributaris hauran de fer constar el següent text en la Taula 3: «Els imports en concepte de devolució d'impostos apareixen incorporats sota l'epígraf Ingressos i no en la columna Impost sobre societats pagat (criteri de caixa)».

Els membres del Marc Inclusiu hauran d'implementar les directrius anteriors al més aviat possible, tenint en compte les particularitats de la regió i les seves circumstàncies específiques. Potser que tant les jurisdiccions com els grups EMN necessitin algun temps per fer introspecció de les directrius aquí presents, podent les jurisdiccions concedir, en conseqüència, una certa flexibilitat durant un breu període transitori durant el qual s'insta als obligats tributaris a incloure voluntàriament a la Taula 3, si escau, el text següent: «Els imports en concepte de devolució d'impostos apareixen consignats sota l'epígraf ingressos i no a la columna impost sobre societats pagat (criteri de caixa)».

5. Mètode del valor raonable (veure la pregunta 1 - definició d'ingressos)

5.1 En el supòsit que els estats financers hagin estat elaborats utilitzant el mètode del valor raonable com font de dades, poden els imports declarats com ingressos i guanys en els esmentats estats financers ser incorporats igualment com a ingressos i guanys en l'IPP sense necessitat d'altres ajustaments?

Sí, l'import dels ingressos i dels guanys calculat d'acord amb el mètode del valor raonable i incorporat en els estats financers pot ser incorporat en l'IPP sense més ajustaments.

6. Tractament dels resultats no distribuïts de signe negatiu

6.1 Si una entitat integrant declara uns resultats no distribuïts de signe negatiu en els seus estats financers, ha de ser incorporat aquest import negatiu a la columna «Resultats no distribuïts» de la Taula 1? Si existeixen dos o més entitats integrants en una jurisdicció, s'haurà de compensar l'import negatiu incorporat per una de les entitats integrants amb els guanys de l'altra entitat o de les restants entitats integrants per jurisdicció en la Taula 1?

Els resultats no distribuïts de signe negatiu han de ser incorporats a la Taula 1 sense modificacions. Quan concorrin dos o més entitats integrants en una mateixa jurisdicció, els eventuais resultats no distribuïts de signe negatiu hauran de ser compensats amb aquells altres resultats no distribuïts de signe positiu. En tal cas, els obligats tributaris han de fer constar el següent text en la Taula 3: «Els resultats no distribuïts engloben els imports de signe negatiu per la jurisdicció [espai reservat al nom de la jurisdicció de que es tracti]». S'insta als membres del Marc Inclusiu a

obligar als seus respectius obligats tributaris a comunicar l'esmentada informació en la Taula 3 al més aviat possible, atenent a les particularitats de la regió i a les seves circumstàncies específiques.

7. Tractament dels dividendes a efectes de «Guanys (pèrdues) abans de l'impost sobre societats», «Impost sobre societats meritat - Exercici en curs» i «Impost sobre societats pagat (criteri de caixa)» de la Taula 1

7.1 Els guanys (pèrdues) abans de l'impost sobre societats de la Taula 1 inclouen pagaments rebuts d'altres entitats integrants que siguin tractats com a dividendes en la jurisdicció fiscal de l'obligat tributari?

Encara que l'Acció 13 explica que els dividendes procedents d'altres entitats integrants s'exclouen d'«Ingressos», aquesta no explica si els dividendes procedents d'altres entitats integrants s'exclouen o no de «Guanys (pèrdues) abans de l'impost sobre societats». A manca d'una directriu concreta al respecte, les jurisdiccions han adoptat diferents mètodes per declarar els dividendes a l'hora d'emplenar la columna «Guanys (pèrdues) abans de l'impost sobre societats» de la Taula 1 de l'IPP.

Per evitar que en aquesta etapa els obligats tributaris hagin de suportar càrregues associades al compliment fiscal derivades de l'exigència d'un canvi de criteri en la jurisdicció, aquestes directrius ofereixen flexibilitat a les jurisdiccions per decidir el tractament dels dividendes procedents d'altres entitats integrants amb relació a la columna «Guanys (pèrdues) abans de l'impost sobre societats» de la Taula 1. Per facilitar la comprensió de la referida informació dels IPP per part de les administracions tributàries, s'insta els membres del Marc Inclusiu a obligar els seus respectius obligats tributaris, atenent les particularitats de la regió i a les seves circumstàncies específiques, a informar el més aviat possible a la Taula 3 si els dividendes rebuts d'altres entitats integrants estan inclosos a l'epígraf «Guanys (pèrdues) abans de l'impost sobre societats» i, en cas afirmatiu, respecte de quines jurisdiccions.

Quan les normes de comptabilitat aplicables permeten a una entitat integrant d'un grup EMN incloure la seva participació en els ingressos d'una altra entitat integrant en els guanys abans d'impostos dels seus estats financers i aquesta participació es fa constar a «Guanys (pèrdues) abans de l'impost sobre societats» de la Taula 1, s'insta els membres del Marc Inclusiu a obligar els seus respectius obligats tributaris, atenent les particularitats de la regió i a les seves circumstàncies específiques, a consignar el més aviat possible a la Taula 3, que aquest és el cas i en quines jurisdiccions.

7.2 S'hauria de reflectir l'impost sobre societats meritat/pagat sobre aquests dividendes en les columnes «Impost sobre societats pagat (criteri de caixa)» i / o «Impost sobre societats meritat - Exercici en curs»?

Quan els dividendes procedents d'altres entitats integrants s'inclouen a «Guanys (pèrdues) abans de l'impost sobre societats» de la Taula 1, qualsevol impost sobre societats meritat o pagat sobre aquests dividendes ha de ser incorporat a la columna o columnes pertinents. Per coherència, aquestes columnes no han d'incloure informació relativa a l'impost sobre societats meritat o pagat relatiu a dividendes procedents d'entitats integrants que no estiguin incloses a «Guanys (pèrdues) abans de l'impost sobre societats».

8. Arrodonir els imports consignats a la Taula 1

8.1 En emplenar la Taula 1, es poden arrodonir els imports consignats? És a dir, arrodonir els imports al miler més proper, per exemple, que la xifra 123.456.789 es declari com 123.457.

L'informe i les directrius publicades sobre l'Acció 13 no preveuen la possibilitat d'arrodonir els imports de la Taula 1. Els imports de la Taula 1 han de ser incorporats íntegres i complets (és a dir, si l'import és 123.456.789 ha de ser incorporat 123.456.789, sense arrodonir-ho, per exemple, a 123.457).

III. Qüestions relatives a les entitats de les que s'ha d'incloure informació a l'informe país per país

1. Aplicació de l'obligació de presentar IPP als fons d'inversió

1.1 Els hi resulten aplicables als fons d'inversió les normes que estableixen l'obligació de presentar IPP?

Com s'indica al paràgraf 55 de l'Informe de l'Acció 13, no s'estableix cap exempció general pels fons d'inversió. Per tant, el mètode per determinar si ens trobem davant d'un grup EMN consisteix en remetre'ns a les normes de consolidació comptable. A títol d'exemple, si les normes de comptabilitat estableixen que no es pot consolidar el resultat de les entitats participades amb el de les entitats d'inversió (concretament pel fet que és preferible que els comptes consolidats d'una entitat d'inversió mostrin el valor raonable de la seva participació a través del compte de resultats), les entitats participades no formaran llavors part d'un grup o grup EMN (d'acord amb la definició de la Llei model) ni se'ls podrà considerar entitats integrants d'un grup EMN. Aquest principi s'aplica tot i que l'entitat d'inversió tingui una participació majoritària en l'entitat participada.

De la mateixa manera, si les normes de comptabilitat preveuen que es pot consolidar el resultat d'una filial amb el d'una entitat d'inversió, com ara en el cas que l'esmentada filial presti serveis relacionats amb les activitats d'inversió desenvolupades per l'entitat d'inversió, la filial formarà llavors part del grup i tindrà la consideració d'entitat integrant del grup EMN (en cas d'existir).

És igualment possible que una societat, la titularitat de la qual pertanyi a un fons d'inversió, exerceixi el control d'altres entitats fins al punt de constituir, juntament amb aquestes altres entitats, un grup EMN. En aquest cas, i si el grup EMN supera el llindar d'ingressos aplicable, aquest grup EMN estarà obligat a presentar un IPP.

2. Aplicació de l'obligació de presentar IPP a les societats col·lectives

2.1 Com s'han de reflectir als IPP les societats col·lectives que són transparents a efectes fiscals i que, per tant, no tenen cap residència fiscal? Quin tractament s'ha de donar a una societat col·lectiva que constitueixi una entitat híbrida inversa i transparent a efectes fiscals en la seva jurisdicció de constitució, si bé la jurisdicció en la qual es troba establert un dels seus socis la considera resident fiscal de la seva jurisdicció de constitució?

Tot i que abans de l'any 2007 les empreses podien adoptar la forma de societat col·lectiva, des de llavors cap entitat no es pot formar legalment com a tal. La Disposició addicional primera de la Llei de societats del 2007 no permet la constitució de noves societats col·lectives, sinó que només

estableix que, en el moment de l'entrada en vigor d'aquesta Llei (22 de novembre de 2007), les empreses que no hagin estat incorporades com a S.A. o S.L. es considerarien societats col·lectives i es regirien per les disposicions del Reglament de societats mercantils de 1983.

La Disposició addicional primera de la Llei de societats del 2007 no ha estat derogada per poder cobrir la possible existència d'empreses prèviament incorporades en forma de societat col·lectiva i que encara no s'han registrat, no obstant, les autoritats andorranes no tenen constància de l'existència de societats col·lectives. Per tant, aquest apartat no és d'aplicació per al cas d'Andorra.

3. Principis/normes de comptabilitat que permeten determinar l'existència d'un grup i la pertinença al mateix

3.1 Amb la finalitat de determinar l'existència d'un «Grup» i la pertinença al mateix d'acord amb el que estableix l'apartat 1 de l'article 1 de la Llei model que es recull en l'informe de l'Acció 13:

a) Si les participacions en el capital social de l'empresa concernida* estan cotitzades en borsa, aquesta empresa estarà efectivament subjecta a les normes de comptabilitat pertinents a efectes dels estats financers consolidats?

b) Si, per contra, les participacions en el capital social de l'empresa concernida * no estan cotitzades en borsa, és possible triar les normes de comptabilitat pertinents d'entre les opcions de la llista següent: i) els Principis de Comptabilitat Generalment Acceptats (PCGA) locals vigents en la jurisdicció de l'empresa presumptament cotitzada en borsa, o ii) les normes Internacionals d'Informació Financera (NIIF), a condició que les normes o principis seleccionats s'apliquin amb rigor?

*** L'expressió «empresa concernida» designa la que seria la societat matriu última, d'acord al tenor literal de l'apartat 6 de l'article 1 de la Llei model a la que apunta l'Informe de l'Acció 13.**

L'Informe de l'Acció 13 no apunta a la utilització de cap norma de consolidació comptable en concret. Referent a això, es formulen les següents directrius:

a) Si les participacions en el capital de l'empresa concernida, que representaria una societat matriu última a tenor del que disposa l'apartat 6 de l'article 1 de la Llei model, estan cotitzades en borsa, les jurisdiccions obligaran al Grup a utilitzar les normes de consolidació comptable ja utilitzades pel Grup.

b) Si, per contra, les participacions en el capital de l'empresa concernida, que representaria una societat matriu última tal com estableix l'apartat 6 de l'article 1 de la Llei model, no estan cotitzades en borsa, les jurisdiccions podran oferir al Grup la possibilitat d'optar bé per utilitzar els PCGA locals de la jurisdicció de la societat matriu última (inclosos els PCGA vigents als Estats Units, si les normes i reglaments locals de la jurisdicció de la societat matriu última contemplen aquesta possibilitat), o bé les NIIF com a principis/normes de comptabilitat pertinents i aplicables, sempre que el Grup apliqui aquesta opció sistemàticament en els anys posteriors i per tots aquells aspectes de l'IPP que exigeixin la remissió a una norma/principi de comptabilitat. No obstant, si la jurisdicció de residència de l'empresa que seria la societat matriu última estableix la utilització preceptiva d'una o diverses normes de comptabilitat específiques a les empreses les participacions de les quals estan cotitzades en borsa, s'han d'utilitzar estrictament aquestes normes. Excepcionalment, si les normes de consolidació d'una jurisdicció estableixen amb caràcter general que no es pot consolidar el resultat de les entitats participades amb el de les entitats d'inversió, la jurisdicció pot obligar a aplicar les normes de consolidació de les NIIF a fi de determinar la pertinença a un Grup. S'haurà de fer menció a tota excepció d'aquest tipus pel que

fa a les normes de comptabilitat utilitzades generalment per elaborar l'IPP d'un determinat grup EMN a la Taula 3 de l'IPP corresponent al grup multinacional en qüestió.

Les directrius presents en aquesta guia pràctica guarden relació amb les obligacions que una jurisdicció pot imposar a tot grup la societat matriu última, o societat matriu representant, del qual té la seva residència fiscal al territori de l'esmentada jurisdicció i que, a aquests efectes, està obligat a presentar un IPP en la jurisdicció de què es tracti.

4. Tractament de les participacions majoritàries

4.1 En el cas que entitats no vinculades (o independents) tinguin la titularitat de participacions minoritàries en una entitat integrant, s'ha d'incloure en els ingressos consolidats del grup de l'exercici precedent el 100% dels ingressos de l'entitat integrant per tal d'aplicar el llindar de 750 milions d'euros (o un import equivalent a aquesta quantitat en la moneda nacional a gener de 2015) per tal d'identificar un grup multinacional exclòs, o s'hauran de prorratejar els ingressos? Addicionalment, han de ser incorporats en la seva totalitat (100%) les dades financeres de l'entitat que han de figurar en l'IPP o, per contra, haurien de ser prorratejats?

En virtut de la condició segons la qual les normes de comptabilitat vigents en la jurisdicció en què es trobi la societat matriu última exigeixen que els resultats d'una entitat integrant, les participacions minoritàries de la qual siguin de titularitat d'entitats no vinculades, es consolidin íntegrament, haurà de ser incorporat el 100% dels ingressos de l'entitat per aplicar el llindar de 750 milions d'euros (o un import equivalent a aquesta quantitat en la moneda nacional a gener del 2015). En aquest cas, les dades financeres de l'entitat declarades a l'IPP hauran de representar la totalitat (100%) dels ingressos i no hauran de ser prorratejades. Si, per contra, les normes de comptabilitat pertinents exigeixen una consolidació proporcional davant l'existència de participacions minoritàries, la jurisdicció pot permetre que els ingressos de l'entitat es prorrategin a l'efecte d'aplicar el llindar de 750 milions d'euros, i es pot permetre així mateix que es prorrategin les dades financeres incloses a l'IPP.

Quan es prorrategen les dades financeres d'una entitat integrant, el nombre de treballadors de l'entitat també s'ha de prorratejar. En aquest cas, el contribuent ha d'incloure la següent declaració en la Taula 3 de l'IPP: «El nombre de treballadors de l'entitat integrant A (assenyalar quin) en la jurisdicció X (assenyalar quina) s'ha prorratejat d'acord amb les dades financers prorratejats d'A». S'insta els membres del Marc Inclusiu a obligar els seus respectius obligats tributaris a incorporar aquesta informació a la Taula 3 el més aviat possible, atenent a les particularitats de la regió i a les seves circumstàncies específiques.

5. Tractament d'una entitat pertanyent a i/o gestionada per diversos grups EMN no vinculats

5.1 Quan el resultat d'una entitat pertanyent a i/o gestionada per diversos grups EMN no vinculats (com, per exemple, una entitat de negoci conjunt (*joint venture entity*)) es consolidat en els estats financers consolidats d'un o més d'aquests grups EMN, inclús en aplicació d'una norma de consolidació proporcional, es considera que aquesta societat és una entitat integrant d'aquests grups EMN no vinculats (és a dir, s'ha d'incloure en la Taula 2)? En cas afirmatiu, quan s'aplica una norma de consolidació proporcional a l'entitat d'acord amb les normes de comptabilitat pertinents, s'han d'incloure en la Taula 1 les dades prorratejats de l'entitat? S'han d'incorporar els ingressos de l'entitat prorratejats a l'efecte d'aplicar el llindar de 750 milions d'euros?

El tractament d'una entitat a efectes de la presentació de l'IPP s'ha d'alinejar al tractament des del punt de vista comptable. En el cas d'una entitat pertanyent a i/o gestionada per diversos grups EMN no vinculats, el tractament d'aquesta entitat a efectes de la presentació de l'IPP s'ha de determinar en funció de les normes de comptabilitat aplicables a cadascun d'aquests grups separatament. Si les normes de comptabilitat pertinents exigeixen la consolidació del resultat d'una entitat en els estats financers consolidats d'un grup EMN, aquesta entitat tindrà la consideració d'entitat integrant d'aquest grup en virtut de l'apartat 4 de l'article 1 de la Llei model. Per tant, les dades financeres d'aquesta entitat s'han de fer constar a l'IPP del grup EMN, principi que s'aplica a les entitats incloses en els estats financers consolidats del grup EMN segons el mètode de consolidació global o proporcional. Si les normes de comptabilitat pertinents no exigeixen la consolidació de l'entitat en qüestió, aquesta no tindrà la consideració d'entitat integrant, de manera que les dades financeres de l'entitat no s'han de consignar en l'IPP. En definitiva, una entitat inclosa en els estats financers consolidats del grup EMN d'acord al mètode de participació no serà una entitat integrant.

En els casos en què s'apliqui la consolidació proporcional a una entitat d'un grup EMN amb motiu de l'elaboració dels seus estats financers consolidats, les jurisdiccions afectades podran permetre que es tingui en compte una part proporcional dels ingressos totals de l'entitat a efectes d'aplicar el llindar de 750 milions d'euros, en lloc de l'import total dels ingressos de l'entitat. Les jurisdiccions podran, així mateix, permetre que un grup EMN inclogui una part proporcional de les dades financeres de l'entitat en el seu IPP, d'acord amb la informació reportada als estats financers consolidats de l'esmentat grup multinacional, i no pas la totalitat d'aquestes dades financeres.

6. Disposició sobre l'admissió a cotització en borsa

6.1 Quin és l'objecte de la disposició sobre l'admissió a cotització en borsa en la definició del terme «grup» recollida en l'apartat 1 de l'article 1 de la Llei model?

En la definició del terme «grup» recollida en l'article 1.1 de la Llei model, la disposició sobre la cotització en un mercat de valors només serà rellevant quan l'empresa, normalment, seria la societat matriu última, però no està obligada a formular estats financers consolidats en la jurisdicció en la que resideix a efectes fiscals. En aquest cas, s'entén que el grup engloba totes les entitats que s'inclouren en els estats financers consolidats que l'empresa en qüestió estaria obligada a formular si cotitzés en un mercat de valors. Aquesta disposició d'admissió a cotització en un mercat de valors s'aplica amb independència de si un determinat tipus d'entitat pot o no cotitzar en un mercat de valors en la pràctica, principalment tenint en compte, entre d'altres coses, el dret de societats i/o les normes que regulen el funcionament dels mercats de valors vigents en la jurisdicció de què es tracti.

A mode d'exemple, algunes jurisdiccions diferencien entre societats cotitzades en borsa (és a dir, «entitats públiques») i les no cotitzades en borsa (o «entitats privades») a l'hora d'establir si s'han d'elaborar estats financers consolidats (com és el cas dels Estats Units i el Canadà). En aquest cas, la disposició sobre l'admissió a cotització en un mercat de valors resultarà rellevant de cara a determinar quines són les entitats integrants d'un grup EMN la societat matriu última de les quals sigui una entitat no cotitzada en un mercat de valors. L'expressió «entitats públiques» designa aquelles entitats els títols de les quals han estat admesos a cotitzar en borsa, mentre que l'expressió «entitats privades» designa les entitats que no tenen títols admesos a cotitzar en borsa. L'expressió «entitats públiques» no designa entitats pertanyents a o de titularitat d'organismes del sector públic.

Segons s'exposa al paràgraf 55 de l'Informe de l'Acció 13, de cap manera s'ha d'entendre que la disposició sobre l'admissió a cotització en un mercat de valors o les directrius presents en aquesta

guia pràctica exoneren o eximeixen de l'obligació de presentar l'IPP al marge dels casos descrits al paràgraf 52 de l'Informe de l'Acció 13 i en l'apartat 3 de l'article 1 de la Llei model.

IV. Qüestions relatives a l'obligació de presentar l'informe país per país

1. Incidència de les fluctuacions canviàries en el llindar de 750 milions d'euros a partir del qual es obligatori presentar IPP

1.1 En cas que el país A utilitzi un import equivalent en la moneda nacional a 750 milions d'euros per fixar el llindar a partir del qual és obligatori presentar IPP, que el país B fixi també dit llindar en 750 milions d'euros i que, com a conseqüència de les fluctuacions canviàries, el llindar fixat al país A superi els 750 milions d'euros, pot el país B imposar l'obligació de presentar un IPP a nivell local a una entitat integrant d'un grup EMN la seu (o matriu) de la qual, situada al país A, no presenta un IPP en aquest territori a causa de que els seus ingressos, fins i tot excedint de 750 milions d'euros, estan per sota del llindar fixat al país A?

Com s'estableix a l'Informe de l'Acció 13, el llindar establert és de 750 milions d'euros o un import equivalent a aquesta quantitat en la moneda nacional a gener de 2015. En la mesura en que la jurisdicció de la societat matriu última hagi fixat un llindar per a la presentació d'IPP quasi equivalent a 750 milions d'euros en moneda nacional segons els tipus vigents al gener de 2015, un grup EMN els ingressos del qual no superin aquest llindar local no estarà subjecte a la presentació local en cap altra jurisdicció que apliqui un llindar expressat en una moneda diferent.

Cap jurisdicció que apliqui un llindar expressat en qualsevol altra moneda diferent de l'euro està obligada a revisar periòdicament dit llindar per reflectir les fluctuacions canviàries. La idoneïtat del llindar de 750 milions d'euros (i dels imports quasi equivalents en la moneda nacional corresponent a gener del 2015) pot ser objecte de la revisió de la norma mínima relativa a l'obligació de presentació d'IPP, que es preveu que tindrà lloc al 2020.

2. Definició d'ingressos totals consolidats del grup

2.1 Per poder determinar si un grup multinacional constitueix un grup EMN exclòs, s'han d'incloure els ingressos extraordinaris i els guanys procedents de les activitats d'inversió en els ingressos totals consolidats del grup?

A l'hora de determinar si els ingressos totals consolidats d'un grup EMN es situen per sota dels 750 milions d'euros (o un import equivalent a aquesta quantitat en la moneda nacional a gener de 2015), s'han de tenir en compte tots els ingressos que constin (o poguessin ser constats) als estats financers consolidats. Aquella jurisdicció en la que tingui la seva residència fiscal la societat matriu última podrà exigir la inclusió dels ingressos i guanys extraordinaris procedents d'activitats d'inversió en els ingressos totals consolidats del grup si aquestes partides es declaren en els estats financers consolidats d'acord amb les normes de comptabilitat pertinents.

En el cas de les entitats financeres, que no necessàriament declaren els imports bruts de les transaccions en els seus estats financers pel que fa a determinades partides, convé emprar partides similars als ingressos en el context de les activitats financeres d'acord amb les normes de comptabilitat que resultin d'aplicació. Aquestes partides podran tenir la denominació de «producte net bancari (PNB)», «ingressos nets» o altres denominacions varies, en funció de les

normes de comptabilitat aplicades. A títol d'exemple, si les normes de comptabilitat aplicables estableixen que han de ser degudament incorporats els imports nets corresponents als ingressos o guanys procedents d'una operació financera, com pot ser una permuta de tipus d'interès, el terme «ingressos» designarà l'import net de l'operació en qüestió.

Un grup EMN que compleixi amb les normes vigents en la jurisdicció de la societat matriu última o de la societat matriu representant relatives al càlcul dels ingressos consolidats del grup amb vista a establir si està o no subjecte a la presentació de l'IPP, no estarà subjecte a la presentació local de l'IPP en cap altra jurisdicció, sempre que les normes de la jurisdicció en la que té la seva residència fiscal la societat matriu última o la societat matriu representant s'adeqüin a l'estàndard mínim de l'Acció 13, complementat per les directrius per la elaboració i presentació de l'IPP.

2.2 Per calcular els ingressos totals consolidats del grup d'acord amb el que disposa l'apartat 3 de l'article 1 de la Llei model, pot un grup EMN que no posseeixi participacions cotitzades en un mercat de valors remetre a uns estats financers consolidats basats en principis o normes de comptabilitat diferents dels que s'utilitzen per determinar l'existència d'un grup i la pertinença al mateix segons l'apartat 1 de l'article 1 de la Llei model?

Un grup EMN que no estigui obligat a formular estats financers consolidats en la seva jurisdicció de residència per no posseir, per exemple, participacions cotitzades en borsa, podrà de totes maneres elaborar estats financers consolidats amb la finalitat, entre altres, de que els utilitzin els seus inversors i prestadors. En alguns casos, poden elaborar-se en base a principis de comptabilitat generalment acceptats diferents dels que s'han d'utilitzar per determinar l'existència d'un grup i la pertinença al mateix d'acord a l'apartat 1 de l'article 1 de la Llei model. En aquests casos, d'acord amb el que disposa l'apartat 3 de l'article 1, i sobre la base de les normes de comptabilitat a les que cal remetre's per determinar l'existència d'un grup segons el que estableix l'apartat 1 de l'article 1, el grup EMN segueix estant obligat a calcular els ingressos totals consolidats del grup.

3. Exercici comptable de curta durada

3.1 Es preveu alguna mesura transitòria aplicable als grups EMN amb un exercici comptable de curta durada que comenci l'1 de gener de 2016 i finalitzi abans del 31 de desembre de 2016?

No es preveu ja que l'obligació de presentació dels informes país per país a Andorra es d'aplicació per als exercicis fiscals que comencin a partir de l'1 de gener del 2018.

3.2 Quan l'exercici fiscal precedent d'una societat matriu última es refereixi a un període inferior a 12 mesos, com s'ha de procedir per determinar si el grup és, o no, un grup EMN exclòs?

En aplicació del llindar de 750 milions d'euros que estableix l'apartat 3 de l'article 1 de la Llei model, quan l'exercici fiscal precedent d'una societat matriu última es refereixi a un període inferior a 12 mesos, la jurisdicció de la societat matriu última podrà optar per adoptar un dels següents criteris:

1. Remetre's als ingressos totals consolidats obtinguts pel grup durant l'exercici comptable de curta durada;

2. Ajustar els ingressos totals consolidats obtinguts pel grup durant l'exercici comptable de curta durada per reflectir els ingressos que correspondrien a un exercici comptable de 12 mesos, o
3. Calcular la part proporcional del llindar de 750 milions d'euros que correspondria a l'exercici comptable de curta durada.

Aquesta flexibilitat de què gaudeixen les jurisdiccions a l'hora de triar el criteri corresponent pot donar origen a opinions divergents sobre si el grup compleix el criteri del llindar de 750 milions d'euros que preveu l'apartat 3 de l'article 1 de la Llei model. Aquestes divergències poden sorgir, per exemple, quan la jurisdicció de la que és resident fiscal la societat matriu última adopta el primer dels criteris anteriorment descrits, mentre que una o diverses jurisdiccions en les que tinguin la residència fiscal les entitats integrants opten per adoptar el segon o el tercer dels esmentats criteris. En aquests casos, quan la jurisdicció de residència fiscal de la societat matriu última o de la societat matriu representant aplica el primer criteri, s'insta (però en cap cas s'obliga) a aquesta jurisdicció a permetre que la societat matriu última o la matriu representant presentin un IPP amb caràcter voluntari (ja que no hi ha obligació legal de fer-ho) i intercanviar-lo en el marc dels mecanismes d'intercanvi d'informació per tal d'evitar que una o diverses entitats integrants estiguin subjectes a la presentació local de l'IPP en aquelles jurisdiccions que s'haguessin decantat per aplicar el segon o el tercer criteri i en què resideixin, a efectes fiscals, les entitats integrants del grup EMN.

V. Qüestions relatives al mecanisme d'intercanvi dels informes país per país (intercanvi d'informació, presentació substitutiva i presentació local)

1. Possibilitats de presentació d'IPP alternatives per a grups EMN («presentació substitutiva per la societat matriu representant»)

1.1 Si la societat matriu última d'un grup EMN és resident fiscal d'una jurisdicció en la que el marc jurídic estableix l'obligació de presentar IPP referits als exercicis que comencin en una data posterior a l'1 de gener de 2016, pot presentar aquest grup en aquesta jurisdicció, de forma voluntària, un IPP relatiu a exercicis fiscals que comencin l'1 de gener de 2016 o amb posterioritat? Quins efectes té aquesta presentació pel que fa a les obligacions de presentació local vigents en altres jurisdiccions?

No aplica al cas d'Andorra ja que l'obligació de presentació dels informes país per país a Andorra es d'aplicació per als exercicis fiscals que comencin a partir de l'1 de gener del 2018.

Les jurisdiccions que han confirmat que adoptaran un mecanisme de presentació substitutiva de l'IPP per la societat matriu representant de conformitat amb el marc descrit anteriorment pel que fa a les societats matrius últimes que resideixin en els seus respectius territoris, amb referència als exercicis fiscals que comencin l'1 de gener de 2016 o amb posterioritat, s'enumeren a continuació: www.oecd.org/tax/automatic-exchange/country-specific-information-on-country-by-country-reporting-implementation.htm.

2. Obligacions de notificació dels grups EMN relatives a la presentació d'IPP durant un període transitori (desembre de 2016)

2.1 L'article 3 de la Llei model sobre l'informe país per país, les disposicions del qual es recullen en l'Acció 13, preveu la possibilitat de que les jurisdiccions imposin l'obligació de notificar la identitat de l'entitat informant del grup EMN a l'administració tributària del país en qüestió. En el cas que una entitat integrant d'un grup EMN estigui obligada a notificar la identitat i la residència fiscal de l'entitat informant (inclosa la societat matriu representant) del grup EMN a la seva administració tributària abans del 31 de desembre de 2016 (per el que fa a l'exercici fiscal 2016), serà compatible amb les disposicions de la norma mínima de l'Acció 13 el fet que les jurisdiccions estableixin un règim transitori durant el període de vigència dels marcs jurídics nacionals pels que es regeix la presentació de l'IPP i els Acords elegibles entre autoritats competents?

No aplica al cas d'Andorra ja que l'obligació de presentació dels informes país per país a Andorra es d'aplicació per als exercicis fiscals que comencin a partir de l'1 de gener del 2018.

3. Incompliment de les condicions de confidencialitat, de coherència i d'ús apropiat i omissió sistemàtica

3.1 Un cop constatat l'incompliment, en la pràctica, de les condicions de confidencialitat, de coherència o d'ús apropiat en una determinada jurisdicció, es permet a d'altres jurisdiccions suspendre els intercanvis d'IPP? En cas afirmatiu, constitueix aquesta suspensió una omissió sistemàtica?

Com s'especifica al paràgraf 56 de l'Informe de l'Acció 13, la confidencialitat, la coherència i l'ús apropiat són condicions necessàries sobre les que es sustenten l'obtenció i l'ús dels IPP. Les conseqüències de l'incompliment d'aquestes condicions dependran de les disposicions de l'Acord elegible entre autoritats competents subscrit entre les jurisdiccions de què es tracti. D'acord amb el que disposa l'apartat 1 de l'article 5 de l'Acord multilateral entre autoritats competents (MCAA) i del model d'acord bilateral entre autoritats competents que figuren en l'Informe de l'Acció 13, tota la informació objecte d'intercanvi estarà protegida per les normes sobre confidencialitat i protecció de dades previstes en el conveni o acord d'intercanvi d'informació tributària pertinent, incloses les disposicions que limiten l'ús de la informació intercanviada, mentre que l'apartat 2 de l'article 5 dels esmentats acords estableix que la utilització d'aquesta informació es limitarà, així mateix, a l'avaluació amb caràcter global dels riscos d'erosió de la base imposable i de trasllat de beneficis associats als preus de transferència i, si escau, també amb finalitats d'anàlisi estadística i econòmica.

En virtut de l'article 8, apartat 5 de l'Acord multilateral entre autoritats competents (MCAA) i de l'article 8, apartat 2 del model d'acord bilateral entre autoritats competents, i sense perjudici d'altres drets de suspensió que puguin concórrer, una autoritat competent pot suspendre temporalment l'intercanvi d'informació prèvia notificació per escrit si es determina que l'altra autoritat competent està incomplint o ha incomplert de manera greu les disposicions de l'acord subscrit. Per «incompliment greu» o substancial s'entén l'incompliment dels apartats 1 i 2 de l'article 5, així com de les disposicions corresponents del Conveni Internacional aplicable (que es corresponen amb les condicions de confidencialitat i ús apropiat), així com el fet que l'altra autoritat competent no faciliti la informació oportuna o adequada exigida tal com estableix l'acord (el que està relacionat amb el compliment de la condició de coherència). Com s'estableix a la «Guia sobre l'ús apropiat de la informació continguda en els informes país per país» de la OCDE, aquesta decisió es pot substanciar, per exemple, en els resultats de l'avaluació entre parells per una determinada jurisdicció sobre l'ús apropiat.

Una vegada que una autoritat competent determini que existeix o ha existit un incompliment greu per part de l'altra autoritat competent, s'insta a la primera autoritat competent a considerar factors com la freqüència i la gravetat de l'incompliment, així com la possibilitat d'estudiar altres solucions a l'hora de decidir si es suspèn temporalment l'intercanvi d'informació (per exemple, si s'han realitzat ajustos improcedents amb motiu de procediments amistosos o altres procediments duts a terme per les autoritats competents, com estableix l'apartat 2 de l'article 5).

En virtut de l'Acord multilateral entre autoritats competents (MCAA) i del model d'acord bilateral entre autoritats competents, abans d'adoptar la decisió de suspendre l'intercanvi, la primera autoritat competent ha de consultar amb l'altra.

Segons la definició que apareix a l'apartat 13 de l'article 1 de la Llei model, la «omissió sistemàtica» es produeix quan una jurisdicció suspèn l'intercanvi automàtic d'informació per motius diferents dels previstos a l'Acord entre autoritats competents subscrit o quan aquesta jurisdicció incompleix de manera reiterada l'obligació d'intercanviar els IPP que té en el seu poder. Al ajustar-se la suspensió temporal de l'intercanvi d'informació a la que fa referència l'article 8 a les disposicions de l'Acord elegible entre autoritats competents pertinent, aquesta no constitueix una ommissió sistemàtica.

VI. Qüestions relatives a fusions, adquisicions i escissions

1. Tractament de les fusions, adquisicions i escissions

1.1 En cas de produir-se canvis de titularitat degut a la realització de fusions, adquisicions i escissions durant un exercici determinat, quins efectes tenen aquests canvis en l'obligació de presentació d'IPP referits a aquest exercici concret i quina informació s'ha d'incloure a l'IPP?

Per establir si un determinat grup és, o no, un grup EMN exclòs durant l'exercici en què es produeix una fusió, adquisició o escissió, cal remetre's als ingressos totals consolidats del grup durant l'exercici fiscal immediatament anterior a l'exercici fiscal de presentació de la informació, tal com es reflecteix als seus estats financers consolidats corresponents a l'exercici fiscal anterior. No cal ajustar els ingressos consolidats del grup durant l'exercici fiscal precedent pel fet de que es produeixi una fusió, adquisició o escissió durant l'exercici següent.

Caldrà determinar quina informació s'ha d'incloure en l'IPP referit a l'exercici durant el qual es produeix la fusió, adquisició o escissió d'acord amb els principis/normes de comptabilitat pertinents (seguint les directrius relatives als principis/normes de comptabilitat a les que cal remetre's per determinar l'existència d'un grup i la pertinença al mateix). Aquests principis/normes de comptabilitat són precisament els que delimiten el període durant el qual les dades financeres de les entitats integrants fusionades, adquirides o fruit d'una escissió s'han d'incloure en els IPP dels grups EMN en qüestió (per exemple, una participació proporcional o un exercici complet). Partint de la flexibilitat que s'atorga en l'elecció de la font de les dades utilitzades per omplir la Taula 1, la informació que figura en aquesta taula es pot extreure d'una font que utilitzi principis/normes de comptabilitat diferents dels aplicats als estats financers consolidats.

Es pot donar el cas que un grup («grup adquirit») sigui adquirit per un altre grup («grup resultant») en una data no coincident amb la data de tancament habitual de l'exercici fiscal del grup adquirit. Per exemple, suposem que el grup adquirit, que formula els seus estats financers periòdics per any natural, és adquirit pel grup resultant el 30 de juny de l'exercici X1. Suposant que el grup adquirit hagués obtingut uns ingressos totals consolidats durant l'exercici X0 d'almenys 750 milions d'euros, el fet que aquest grup estigui o no obligat a presentar un IPP referit al període

comprès entre l'1 de gener i el 30 de juny de l'exercici X1 dependrà de si està obligat a elaborar estats financers consolidats relatius a aquest període en la jurisdicció de la qual sigui resident fiscal la seva societat matriu última (o de si li resulta aplicable la disposició d'admissió a cotització en borsa). En absència d'aquest requisit o condició, el grup adquirit no estarà obligat a presentar un IPP referit a aquest període. En aquest cas, a la Taula 3 del seu IPP per a l'exercici X1, el grup resultant ha de: a) indicar l'adquisició per la seva part del grup adquirit i la data de realització d'aquesta operació, i b) afegir el text següent: «el grup adquirit no ha presentat cap IPP pel període comprès entre l'1 de gener i el 30 de juny de l'exercici X1 en cap jurisdicció». S'insta els membres del Marc Inclusiu a obligar els seus respectius obligats tributaris a comunicar aquesta informació a la Taula 3 el més aviat possible, atenent les particularitats de la regió i a les seves circumstàncies específiques.

Els escenaris descrits a continuació il·lustren l'aplicació de les directrius abans esmentades.

Escenari núm. 1

Durant l'exercici X1, el Grup S ven un subgrup d'entitats pròpies. Posteriorment, aquest subgrup d'entitats passa a ser un grup independent, el Grup E.

1.2 Quins passos han de seguir els Grups S i E per determinar si constitueixen, o no, grups EMN exclosos durant l'exercici X1?

D'acord amb el que disposa l'apartat 3 de l'article 1 de la Llei model, per determinar si es tracta o no de grups EMN exclosos, no cal ajustar els ingressos consolidats del grup durant l'exercici fiscal anterior pel fet que es produeixi una fusió, adquisició o escissió durant l'exercici següent. En conseqüència, el Grup S estarà obligat a presentar un IPP referit a l'exercici X1 si els seus ingressos totals consolidats durant l'exercici X0 fossin iguals o superiors a 750 milions d'euros (o un import equivalent a aquesta quantitat en la moneda nacional a gener del 2015).

Pel que fa al Grup E, la norma mínima de l'Acció 13 no conté directrius o recomanacions específiques sobre quin tractament correspon a un grup que hagi format part d'un altre grup EMN durant l'exercici fiscal precedent. Les jurisdiccions concernides poden considerar que, atès que el Grup E no era un grup independent des del punt de vista jurídic durant l'exercici X0, no estarà obligat a presentar un IPP referit a l'exercici X1. Altres jurisdiccions poden considerar, però, que el subgrup d'entitats (que, amb la venda, es converteix en el Grup E independent) ja existia, des d'un punt de vista econòmic, abans de la venda com a part integrant del Grup S i, per tant, estarà obligat a presentar l'IPP referit a l'exercici X1 si els ingressos totals consolidats del subgrup d'entitats durant l'exercici X0 equivalen a, o excedeixen dels, 750 milions d'euros. Si el Grup E s'ajusta al criteri adoptat sobre aquest aspecte específic per la jurisdicció de residència fiscal de la seva societat matriu última, les entitats integrants del Grup E no estaran sotmeses a la presentació local de l'IPP en cap altra jurisdicció.

1.3 Si no és el Grup S un grup EMN exclos durant l'exercici X1 atenent als seus ingressos totals consolidats durant l'exercici X0, ¿ha d'incloure aquest grup només una part proporcional de les dades financeres del subgrup en el seu IPP per a l'exercici X1?

Per delimitar el període durant el qual s'han d'incloure les dades financeres del subgrup en els IPP del Grup S (per exemple, una participació proporcional o un exercici complet) cal remetre's als principis/normes de comptabilitat que li siguin aplicables a l'esmentat grup (seguint les directrius relatives als principis/normes de comptabilitat que s'han d'utilitzar per determinar l'existència d'un grup i la pertinença al mateix). En conseqüència, si els principis/normes de comptabilitat pertinents obliguen al Grup S a incloure en els seus estats financers consolidats una part proporcional de les dades financeres del subgrup (és a dir, del que es converteix posteriorment

en el Grup E), el Grup S haurà incloure igualment al seu IPP una part proporcional de les dades financeres del subgrup (Grup E).

Escenari núm. 2

Durant l'exercici X1, el Grup B adquireix el 100% del Grup E. Tant el Grup B com el Grup E tenen la consideració de grup EMN exclòs a efectes de l'exercici X1, ja que els ingressos totals consolidats de cadascun d'ells durant el exercici fiscal anterior (X0) se situen per sota dels 750 milions d'euros.

1.4 Si la suma dels ingressos totals consolidats dels Grups B i E durant l'exercici X0 dóna un resultat equivalent o superior als 750 milions d'euros, perd el Grup B la seva condició de grup EMN exclòs a efectes de la seva obligació de presentar IPP referits a l'exercici X1?

No, el Grup B mantindrà la condició de grup EMN exclòs a efectes de l'exercici X1. Per determinar si el Grup B és, o no, un grup EMN exclòs durant l'exercici en què es produeixi una fusió, adquisició o escissió, és a dir, durant l'exercici X1, cal remetre als ingressos totals consolidats del grup durant l'exercici fiscal immediatament anterior (és a dir, l'exercici X0) a l'exercici fiscal de presentació d'informació, tal com es reflecteix en els seus estats financers consolidats per l'exercici fiscal anterior. No cal ajustar els ingressos consolidats del grup durant l'exercici anterior pel fet que es produeixi una fusió, adquisició o escissió durant l'exercici següent.

Escenari núm. 3

El 30 de juny de X1, el Grup B adquireix el 100% del Grup E. Ni el Grup B ni el Grup E tenen la consideració de grup EMN exclòs a efectes de l'exercici X1, ja que els ingressos totals consolidats de cadascun d'ells durant l'exercici anterior (X0) equivalen a, o excedeixen dels, 750 milions d'euros.

1.5 ¿Ha de presentar el Grup E un IPP referit al període comprès entre l'1 de gener i el 30 de juny de X1?

El Grup E haurà de presentar un IPP relatiu al període comprès entre l'1 de gener i el 30 de juny de X1 únicament quan estigui obligat a formular estats financers consolidats referits a aquest període. Si les normes en matèria d'informació financera vigents en la jurisdicció de residència fiscal de la societat matriu última del Grup E obliguen a aquest últim a formular estats financers consolidats per al període abans esmentat (o si li resulta aplicable la disposició d'admissió a cotització en borsa), el Grup E haurà d'elaborar i presentar igualment un IPP relatiu a l'exercici comptable de curta durada que precedeix a l'adquisició*.

No obstant això, si la societat matriu última del Grup E no estigués obligada a formular estats financers consolidats corresponents al període comprès entre l'1 de gener i el 30 de juny de X1 en virtut de les normes d'informació financera vigents en la jurisdicció de la qual és resident fiscal la societat matriu última, el Grup E tampoc estarà obligat a preparar i presentar un IPP per a l'exercici comptable de curta durada. En aquests supòsits, a la Taula 3 del seu IPP, el Grup B ha de: a) indicar que el Grup B va adquirir al Grup E, i b) afegir el text següent: «El Grup E no ha presentat cap IPP en cap jurisdicció referit a l'exercici comptable de curta durada que precedeix a l'adquisició». S'insta els membres del Marc Inclusiu a obligar els seus respectius obligats tributaris a comunicar aquesta informació a la Taula 3 al més aviat possible, atenent a les particularitats de la regió i a les seves circumstàncies específiques.

* En cas que la societat matriu última del Grup E no existeixi després de l'adquisició, l'entitat o persona (assessor jurídic o intermediari, per exemple) considerades responsables en virtut de les normes

aplicables (concretament les normes comptables, jurídiques o qualsevol altra disposició legal pertinent) de presentar els estats financers consolidats corresponents a l'exercici comptable de curta durada han de presentar igualment l'IPP relatiu al Grup E.

1.6 ¿Ha de declarar el Grup B la totalitat o només una part proporcional de les dades financeres del Grup E?

Per delimitar el període durant el qual s'han d'incloure les dades financeres del Grup E en l'IPP del Grup B (per exemple, una participació proporcional o un exercici complet) cal remetre's als principis/normes de comptabilitat que li siguin aplicables al Grup B (seguint les directrius relatives als principis/normes de comptabilitat que han d'utilitzar-se per determinar l'existència d'un grup i la pertinença al mateix). En conseqüència, si els principis/normes de comptabilitat aplicables al Grup B obliguen a aquest últim a incloure en els seus estats financers consolidats una part proporcional de les dades financeres del Grup E, el Grup B haurà d'incloure igualment al seu IPP una part proporcional de les dades financeres del Grup E.

Escenari núm. 4

Durant l'exercici X1, el Grup S ven un subgrup d'entitats pròpies al Grup B. Com que els ingressos totals consolidats del Grup B durant l'exercici X0 estan per sota dels 750 milions d'euros, el Grup B constitueix un grup EMN exclòs.

1.7 ¿S'ha d'ajustar l'import dels ingressos totals consolidats del Grup S durant l'exercici X0 degut a la venda del subgrup?

L'import dels ingressos totals consolidats del grup durant l'exercici X0, o el que és el mateix, durant l'exercici immediatament anterior a l'exercici fiscal de presentació d'informació, no s'ha d'ajustar per tenir en compte la venda efectuada en X1. Si els ingressos totals consolidats del Grup S durant l'exercici X0 són iguals o superiors als 750 milions d'euros, el Grup S no tindrà la consideració de grup EMN exclòs durant l'exercici X1. Per contra, si els ingressos totals consolidats del grup durant l'exercici X0 estan per sota dels 750 milions d'euros, el Grup S mantindrà la seva condició de grup EMN exclòs durant l'exercici X1.

1.8 Per determinar si constitueix o no un grup EMN exclòs durant l'exercici X1 d'acord amb el que disposa l'article 1, apartat 3 de la Llei model, el Grup B haurà d'incloure a l'import dels seus ingressos totals consolidats durant l'exercici X0 només una part o la totalitat dels ingressos del subgrup d'entitats adquirit?

L'import dels ingressos totals consolidats del grup durant l'exercici X0, és a dir, durant l'exercici fiscal immediatament anterior a l'exercici fiscal de presentació de la informació, no s'haurà d'ajustar per tenir en compte l'adquisició efectuada en X1. El Grup B seguirà tenint la consideració de grup EMN exclòs atenent als seus ingressos totals consolidats durant l'exercici precedent.

Escenari núm. 5

Durant l'exercici X1, el Grup S ven un subgrup d'entitats al Grup B. Ni el Grup B ni el Grup S tenen la consideració de grup EMN exclòs durant l'exercici X1, degut a que els ingressos totals consolidats de cadascun dels grups durant l'exercici fiscal precedent (X0) són iguals o superiors als 750 milions d'euros.

1.9 ¿Ha d'incloure l'IPP del Grup S referit a l'exercici X1 dades financeres del subgrup d'entitats venut al Grup B durant aquest mateix exercici?

Per determinar si s'han d'incloure les dades financeres del subgrup d'entitats venut al grup B durant l'exercici X1 en l'IPP del Grup S referit a aquest mateix exercici, cal remetre's als principis/normes de comptabilitat que li siguin aplicables a l'esmentat grup (seguint les directrius relatives als principis/normes de comptabilitat que s'han d'utilitzar per determinar l'existència d'un grup i la pertinença al mateix). En conseqüència, si els principis/normes de comptabilitat pertinents obliguen al Grup S a incloure en els seus estats financers consolidats una part proporcional de les dades financeres del subgrup d'entitats venut al Grup B, el Grup S ha d'incloure igualment al seu IPP una part proporcional de les dades financeres del subgrup.

1.10 ¿Ha d'incloure el Grup B només una part proporcional de les dades financeres del subgrup adquirit durant l'exercici X1 en el seu IPP relatiu a aquest mateix exercici?

Per delimitar el període durant el qual s'han d'incloure les dades financeres del subgrup en l'IPP del Grup B (per exemple, una participació proporcional o un exercici complet) cal remetre's als principis/normes de comptabilitat que li siguin aplicables a l'esmentat grup (seguint les directrius relatives als principis/normes de comptabilitat que s'han d'utilitzar per determinar l'existència d'un grup i la pertinença al mateix). En conseqüència, si els principis/normes de comptabilitat pertinents obliguen al Grup B a incloure en els seus estats financers consolidats una part proporcional de les dades financeres del subgrup, el Grup B haurà de procedir a incloure també al seu IPP una part proporcional de les dades financeres del subgrup.

1.2 Taula resum de la interpretació en cas de fusions, escissions i adquisicions

Esdeveniments i conseqüències en els escenaris 1 a 5 de fusions, adquisicions i escissions				
	Esdeveniment en		Conseqüència (X1)	
	Any de referència (X0)	Any de declaració (X1)	Llindar	Taula 1
Escenari núm. 1 Escissió	Els ingressos totals consolidats del Grup S equivalen o excedeixen els 750 milions d'euros.	El Grup S ven un subgrup d'entitats pròpies. Posteriorment, aquest subgrup d'entitats passa a ser un grup independent, el Grup E.	El Grup S manté la seva consideració de grup EMN no exclòs. Que el Grup E tingui la consideració o no de grup EMN exclòs depèn de la legislació de cada jurisdicció. No obstant això, quan el Grup E s'ajusta a la norma de la jurisdicció de la seva societat matriu última, les entitats integrants del Grup E en qualsevol altra jurisdicció no estaran sotmeses a les normes de declaració locals.	Per delimitar el període durant el qual s'han d'incloure les dades financeres del subgrup en els IPP del Grup S, cal remetre's a la norma aplicable als estats financers consolidats del Grup S.
Escenari núm. 2 Fusió	Els ingressos totals consolidats del Grup B i del Grup E es situen, respectivament, per sota dels 750 milions d'euros.	Tant el Grup B com el Grup E tenen la consideració de grup EMN exclòs. El Grup B adquireix el 100% del Grup E. Això fa que els ingressos totals consolidats conjunts del Grup B i del Grup E en X0 equivalguin o excedeixin els 750 milions d'euros.	El Grup B té la consideració de grup EMN exclòs.	N/A
Escenari núm. 3 Fusió	Els ingressos totals consolidats del Grup B i del Grup E equivalen o excedeixen, respectivament, els 750 milions d'euros.	Ni el Grup B ni el Grup E tenen la consideració de grup EMN exclòs. El 30 de juny, el Grup B adquireix el 100% del Grup E.	Si el Grup E ha de presentar els últims IPP abans de la fusió depèn de les normes en matèria d'informació financera vigents en la jurisdicció del Grup E. El Grup B manté la seva consideració de grup EMN exclòs.	Per delimitar el període durant el qual s'han d'incloure les dades financeres en els IPP, cal remetre's a la norma aplicable als estats financers consolidats del Grup B (i E, si escau).
Escenari núm. 4 Venda/Compra de subgrups	Els ingressos totals consolidats del Grup B es situen per sota dels 750 milions d'euros.	El Grup S ven un subgrup d'entitats pròpies al Grup B. El Grup B té la consideració de grup EMN exclòs.	El Grup B té la consideració de grup EMN exclòs. Que el Grup S tingui o no la consideració de grup EMN exclòs depèn dels ingressos totals consolidats del grup en X0.	N/A
Escenari núm. 5 Venda/Compra de subgrup	Els ingressos totals consolidats del Grup B i del Grup S equivalen o excedeixen, respectivament, els 750 milions d'euros.	El Grup S ven un subgrup d'entitats al Grup B. El Grup B i el Grup S tenen la consideració de grups EMN no exclosos.	Tant el Grup B com el Grup S mantenen la seva consideració de grup EMN no exclòs.	Per delimitar el període durant el qual s'han d'incloure les dades financeres del subgrup en els IPP del Grup S / B, cal remetre's a la norma aplicable als estats financers consolidats del Grup S / B.

Annex I

Definicions:

- El terme grup designa un conjunt d'empreses vinculades per relacions de propietat o control, d'una manera que estigui obligat a formular estats financers consolidats d'acord amb les normes comptables aplicables, o hi estaria obligat si les participacions en el capital de les empreses esmentades es cotitzessin en un mercat de valors.
- El terme grup multinacional designa qualsevol grup que consti de dos empreses o més amb residència fiscal en diverses jurisdiccions, o que estigui compost per una empresa resident a efectes fiscals en una jurisdicció i que tributi en una altra jurisdicció per les activitats d'un establiment permanent, sempre que no sigui un grup multinacional exclòs.
- El terme grup multinacional exclòs designa, en un exercici fiscal del grup, un grup els ingressos consolidats totals del qual hagin estat inferiors a 750 milions d'euros, o un import en moneda local equivalent a 750 milions d'euros determinat al gener de 2015, durant l'exercici fiscal immediatament anterior a l'exercici fiscal de presentació de la informació, de conformitat amb els seus estats financers consolidats corresponents a l'exercici fiscal anterior esmentat.
- El terme entitat integrant designa:
 - Una unitat de negoci independent integrant d'un grup multinacional que estigui inclosa als estats financers consolidats del grup multinacional a l'efecte de presentar la informació financera o que ho estaria si les participacions en el seu capital es negociessin en un mercat organitzat.
 - Una unitat de negoci exclosa dels estats financers consolidats del grup multinacional únicament per raons de mida o rellevància.
 - Un establiment permanent d'una unitat de negoci independent del grup multinacional que estigui inclosa en els punts anteriors, sempre que la unitat de negoci formuli, per a l'establiment permanent, estats financers separats a l'efecte de presentar informació financera, reguladors, fiscals o de control intern de gestió.
- El terme societat informadora designa una entitat integrant que estigui obligada a presentar, a la jurisdicció de la seva residència fiscal, i en nom del grup multinacional, un informe país per país conforme als termes que es prevegin reglamentàriament. L'entitat informadora pot ser la societat matriu última, la societat matriu representant o qualsevol entitat mencionada a l'apartat 2 de l'article 16 bis.
- El terme societat matriu última designa una entitat integrant d'un grup multinacional que compleixi els requisits següents:
 - Posseir directament o indirectament una participació suficient en una o diverses entitats integrants del grup multinacional, de manera que estigui obligada a formular estats financers consolidats d'acord amb les normes comptables aplicables, o hi estaria obligat si les participacions en el capital de les dites empreses es cotitzessin en un mercat de valors, i

- Que no hi hagi una altra entitat integrant del grup multinacional que posseeixi directament o indirectament la participació descrita en el punt anterior sobre la primera entitat integrant.
- El terme societat matriu representant designa una entitat integrant del grup multinacional que hagi estat nomenada pel grup multinacional com a representant única de la societat matriu última a l'efecte de presentar l'informe país per país a la jurisdicció de la seva residència fiscal, en nom del grup multinacional, sempre que es donin una o diverses condicions previstes al punt b) de l'apartat 2 de l'article 16 bis.
- El terme exercici fiscal designa el període anual comptable en relació amb el qual la societat matriu última del grup multinacional formula els seus estats financers.
- El terme exercici fiscal de presentació d'informació designa l'exercici fiscal les dades del qual constin a l'informe país per país esmentat a l'article 16 bis.
- El terme acord qualificat entre autoritats competents designa un acord celebrat entre els representants autoritzats de les jurisdiccions que són part d'un acord internacional i que exigeix l'intercanvi automàtic d'informació d'informes país per país entre les jurisdiccions signants.
- El terme acord internacional designa el Conveni multilateral d'assistència administrativa mútua en matèria fiscal, qualsevol conveni fiscal bilateral o multilateral, o qualsevol acord d'intercanvi d'informació tributària signat per Andorra en el qual s'estableixi la facultat legal d'intercanviar informació fiscal entre les autoritats signants, incloent-hi l'intercanvi automàtic d'informació.
- El terme estats financers consolidats designa els estats financers d'un grup multinacional en els quals es presentin els actius, els passius, els ingressos, les despeses i els fluxos de caixa de la societat matriu última i de les entitats integrants com si fossin els d'una entitat econòmica única.
- El terme omissió sistemàtica en una jurisdicció significa que la jurisdicció compta amb un acord qualificat entre autoritats competents en vigor amb el Principat d'Andorra, però ha suspès l'intercanvi automàtic (per raons no previstes a l'acord) o d'alguna altra manera no ha facilitat, de forma persistent, al Principat d'Andorra, els informes país per país que li han presentat els grups multinacionals amb entitats integrants residents fiscals a Andorra.