

Consideraciones de las nuevas guías sobre documentación de precios de transferencia y el reporte país por país

Acción 13 del Proyecto OCDE/G20 BEPS



Estas guías proveen de un novedoso enfoque que los países tendrán que adoptar respecto de la documentación de precios de transferencia, que consiste en la elaboración de la documentación en tres niveles: **(i)** un archivo maestro (*master file*) que debe contener información estandarizada y relevante para todos los miembros del grupo multinacional; **(ii)** un archivo local (*local file*) en el que se informe de las transacciones relevantes del contribuyente local, y **(iii)** el reporte país por país (*country-by-country report*) que contendrá información relativa a la ubicación a nivel global de los ingresos e impuestos pagados por ese grupo multinacional, con lo cual se busca dotar a las administraciones tributarias de información relevante y confiable para efectuar de manera eficiente y robusta sus análisis de evaluación de riesgos



 NATERA

C.P. Luis Eduardo Natera
Niño de Rivera, Socio de
Natera Consultores, S.C.

obligaciones relativas a la documentación de precios de transferencia, pero considerando beneficios que incentiven un cumplimiento adecuado y en tiempo de dichas obligaciones por parte de los contribuyentes.

Respecto de este objetivo, la OECD hace énfasis en la importancia que tiene para los distintos países el mantener los requerimientos de documentación enfocados a las transacciones que resulten relevantes (materiales), con el propósito de asegurar que los esfuerzos se enfoquen en las operaciones más importantes de los GMN, para con ello cumplir con los objetivos que el proyecto BEPS busca.

En cuanto al objetivo de contar con información que permita evaluar adecuadamente los riesgos existentes en materia de precios de transferencia, se indica que las administraciones tributarias requieren acceso a información suficiente, relevante y confiable; y una de las fuentes más importantes para obtenerla es justamente la documentación de precios de transferencia.

De manera conjunta con otras fuentes de información (formatos o declaraciones de precios de transferencia, cuestionarios respecto de áreas específicas de riesgos, reuniones con un enfoque cooperativo entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, etc.), la autoridad fiscal requiere contar con información que le sea útil en etapas tempranas del proceso de fiscalización y control de los contribuyentes, para poder asignar sus recursos limitados de la manera más eficiente posible, y poder realizar una correcta evaluación de riesgos en materia de precios de transferencia. Todo lo anterior debe ser tomado en cuenta en el diseño e implementación de las regulaciones domésticas de precios de transferencia.

Por lo que respecta al tercer objetivo, la OECD es clara al señalar que las auditorías de precios de transferencias son intensivas en cuanto a información y detalle de hechos relevantes en la realización de las transacciones entre partes relacionadas, misma que debe estar disponible para las autoridades fiscales en el momento oportuno.

En este sentido, se indica que la información contenida en la documentación que se sugiere a través de la nueva guía puede ayudar a tener una buena cantidad de información que sea útil para los procesos de auditoría, pero siempre debe permitirse a las

administraciones tributarias la posibilidad de solicitar y acceder a información más específica y detallada de las transacciones realizadas por los contribuyentes con sus partes relacionadas, incluyendo aquella que se encuentre en poder de otros miembros del GMN, misma que se solicitará a los contribuyentes a través de los medios legales correspondientes, considerando dentro de ellos los mecanismos internacionales diseñados para tales efectos (como son las solicitudes de intercambio de información, las cuales pueden hacerse a la luz de los Tratados correspondientes).

NUEVO ENFOQUE DE LA DOCUMENTACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

La nueva guía publicada por la OECD contempla un enfoque novedoso que los países tendrán que adoptar respecto de la documentación de precios de transferencia.

Este nuevo enfoque consiste en la elaboración de la documentación en tres niveles: **(i)** un archivo maestro (*master file*) que debe contener información estandarizada y relevante para todos los miembros del GMN; **(ii)** un archivo local (*local file*) en el que se informe de las transacciones relevantes del contribuyente local, y **(iii)** el reporte país por país (*country-by-country report*) que contendrá información relativa a la ubicación a nivel global de los ingresos e impuestos pagados por el GMN, así como con ciertos indicadores de la actividad económica realizada por las distintas empresas integrantes del grupo.

La idea es que este nuevo enfoque pueda dotar a las administraciones tributarias de información relevante y confiable para realizar de manera eficiente y robusta sus análisis de evaluación de riesgos, y también representa una base significativa sobre la que los contribuyentes puedan mostrar con mayor detalle su nivel de cumplimiento de las reglas de precios de transferencia respecto de aquellas operaciones que resulten relevantes.

Master File

Este documento deberá proporcionar una visión global del GMN, incluyendo la naturaleza de sus operaciones globales; sus políticas de precios de transferencia, y la asignación de ingresos y actividades

Country-by-country report (CbC report)

En este tercer nivel de documentación, se requiere información agregada de las entidades que operan en los distintos países donde el GMN tiene actividades respecto de la asignación que a nivel global se realiza de los ingresos, los impuestos pagados y una serie de indicadores de las actividades económicas que se realizan en las distintas jurisdicciones en las cuales opera el grupo.

Se pide un listado completo de las entidades constituidas por el GMN; el país en el que fueron constituidas; el país en el cual tienen su residencia fiscal, así como una explicación de la naturaleza del negocio o actividades que desarrollan.

Este documento está diseñado para brindar información de alta calidad que puedan utilizar las administraciones tributarias en sus evaluaciones de riesgos relativos a precios de transferencia y, en general, respecto de riesgos que el proyecto BEPS identifica como “relevantes”.

Los rubros de información que solicita el reporte anual, por cada jurisdicción fiscal en la que el GMN tenga presencia de negocios, son los siguientes:

1. Importe de ingresos (obtenidos de partes independientes y relacionadas).
2. Utilidad (pérdidas) antes de impuestos.
3. Impuesto sobre la renta (ISR) causado y pagado.
4. Capital.
5. Utilidades retenidas.
6. Número de empleados.
7. Activos tangibles.
8. Principales actividades (negocios) desarrolladas por cada entidad en cada jurisdicción fiscal.

Me parece que el tipo de información que se solicita en este reporte, y la forma en la cual ésta se pide, tiene las características que pudieran llevar a aplicar una metodología de prorrateo global (*global formulary apportionment*).

Sin embargo, la propia guía indica que no deberá utilizarse esa información para realizar un análisis que sustituya a un estudio completo y detallado de precios de transferencia basado en un análisis de comparabilidad también detallado y completo.

Incluso la OECD hace la referencia específica a las administraciones tributarias para impedir la aplicación del prorrateo global, e incluso de determinar ajustes de precios de transferencia que se basen en esa metodología.

El Anexo III de la nueva guía detalla toda la información que debe contener el *CbC report*, e incluye también un modelo de reporte, así como instrucciones generales y específicas para su elaboración.

Otros aspectos relevantes que se contemplan en la nueva guía

La nueva guía hace especial énfasis a lo largo de todo el texto en que la documentación de precios de transferencia debe requerirse respecto de las operaciones que resulten relevantes para el GMN. Es decir, insiste en que se tome en cuenta la materialidad de las transacciones entre partes relacionadas.

Asimismo, se indica que los países deben establecer reglas adecuadas en este sentido, con el propósito de propiciar que los esfuerzos de documentación se enfoquen precisamente en las transacciones más importantes del GMN, y no se desvíen recursos y esfuerzos tratando de documentar todas las transacciones realizadas, entre las cuales pueden existir muchas que resultan poco significativas.

Por tanto, se deja a criterio de los países el diseño o la forma en la que deben efectuar la implementación de estas medidas, y únicamente se presentan algunas alternativas que son utilizadas actualmente.

Se aclara también que en el caso del *CbC report*, se deberán listar todas las jurisdicciones tributarias en las que el GMN realice operaciones, independientemente del tamaño del negocio que se realice en ellas.

También se indica que los contribuyentes no deben ser obligados a conservar la documentación de precios de transferencia más allá de un periodo de tiempo razonable, el cual deberá ser consistente con los que se establezcan en las respectivas legislaciones domésticas para la conservación de la documentación, para efectos fiscales.

En términos generales, se indica que la documentación de precios de transferencia debe ser revisada y actualizada anualmente. Sin embargo, contempla la posibilidad de realizar las búsquedas



de comparables que se utilicen en la elaboración del *local file*, con una periodicidad de tres años, siempre y cuando las condiciones de operación que aseguren una comparabilidad adecuada permanezcan sin cambios significativos.

16

Se deja también a criterio de los distintos países, la decisión respecto del lenguaje en el que deberá ser entregada la documentación de precios de transferencia, pero se hace una recomendación para que ésta sea admitida cuando se prepare en lenguajes comúnmente utilizados, los cuales no pongan en riesgo la utilidad de los documentos que se reciban. Esta recomendación se hace con la intención de no incrementar las cargas administrativas y los costos de cumplimiento a los contribuyentes.

En otro de los puntos, se recomienda en la nueva guía que los países establezcan un régimen de penalizaciones para aquellos contribuyentes que no cumplan adecuadamente con la presentación de la documentación en forma y tiempo, dejando a su criterio la forma en la cual se puede implementar ese régimen, pero remarcando que mientras exista mayor similitud al respecto entre las distintas

legislaciones locales, menores incentivos se tendrán para que los contribuyentes entreguen información de distintas calidades a los distintos fiscos.

En este punto se recalca que los países deben tener extremo cuidado en no imponer sanciones respecto de documentación que los contribuyentes o los GMN no estén en posibilidad de obtener y entregar.

Uno de los temas que resulta de especial trascendencia, bajo esta nueva visión de proporcionar información global y detallada a las distintas autoridades fiscales, es el de la confidencialidad de la información.

La OECD reconoce que las administraciones tributarias deben adoptar todas las medidas necesarias para asegurar que no existirán revelaciones públicas ni uso inadecuado de la información, la cual debe ser resguardada bajo parámetros de confidencialidad, como pueden ser los secretos industriales, comerciales, científicos, acuerdos comerciales, etcétera.

Implementación

No se establece una fecha de implementación específica en la guía ni tampoco los mecanismos que

se utilizarán para que los fiscos de los distintos países puedan compartir esa información de manera segura y resguardando al máximo la confidencialidad de la información.

Ahora bien, existe consenso en cuanto a que el *local file* se entregue directamente a las autoridades fiscales de cada país. Sin embargo, no se presenta la misma situación en cuanto a la entrega del *master file* y del *CbC report*.

Al respecto, la OECD aún se encuentra analizando alternativas respecto de los mecanismos de presentación y diseminación de estos reportes globales, con la intención de tener listas las conclusiones o recomendaciones respectivas en los primeros meses de 2015, para conseguir una implementación efectiva y consistente de estas nuevas regulaciones en los distintos países involucrados.

CONSIDERACIONES RELEVANTES RESPECTO DE LA NUEVA DOCUMENTACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

A continuación se presentan algunas observaciones que, considero, deben ser tomadas en cuenta tanto para la elaboración de los documentos por parte de los contribuyentes, como para la interpretación y utilización de la información de parte de las autoridades fiscales.

Resulta evidente que uno de los propósitos que tiene la nueva visión de la OECD, requiriendo la información en tres niveles, es el permitir que las administraciones tributarias tengan una visión integral y consistente de los GMN que operan en sus respectivas jurisdicciones, evitando con ello que los contribuyentes presenten información poco clara o documentación distinta a las diferentes administraciones tributarias, con el propósito de complicar a las autoridades fiscales sus labores de fiscalización y propiciar –de alguna manera– la elusión fiscal en sus operaciones globales.

Sin embargo, considero que los nuevos requerimientos de información que se plasman en la guía recién publicada, no son suficientes por sí mismos para asegurar una uniformidad o consistencia total en la aplicación de las normas que regulan los precios de transferencia.

Existen muchas diferencias entre las diversas legislaciones locales que hacen imposible que se propicie un cumplimiento totalmente consistente y coherente de las regulaciones de precios de transferencia, el cual evite que se presente el fenómeno BEPS, sin que esto pueda considerarse como una falta atribuible a los contribuyentes.

Algunos ejemplos de estas diferencias se enlistan a continuación:

1. Existen diferencias en cuanto a los métodos que se permiten aplicar en cada país, aun cuando éstos sean de los aceptados por la OECD. Sin ir más lejos, nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta (LISR) en su artículo 42, referente a la determinación del costo de lo vendido, establece que en el caso de que los contribuyentes enajenen mercancías a una parte relacionada utilizarán únicamente los métodos tradicionales (precio comparable no controlado, precio de reventa y costo adicionado), para dar cumplimiento a sus obligaciones en materia de precios de transferencia, dejando de lado la aplicación de los demás métodos contenidos en el artículo 180 de la LISR. Esta situación puede llevar a inconsistencias en cuanto al método aplicado, pues es posible que en el país en que resida la parte relacionada con la que se realiza la transacción se le permita utilizar otro método (márgenes transaccionales de utilidad de operación, por ejemplo) que genere resultados distintos, los cuales tengan como consecuencia que una parte de la utilidad global no se grave en ninguno de los dos países.

2. Las regulaciones de los distintos países establecen prelación para la aplicación de los métodos o reglas de mejor método, mismas que no son congruentes entre ellas, lo que genera consecuencias similares a las descritas en el punto anterior.

3. Existen métodos en algunas legislaciones que no son de los contemplados por las guías de la OECD y que pueden generar resultados distintos a los que pueden obtenerse con otros métodos (como son el CPM, que se permite en los Estados Unidos de América o el sexto método, que se aplica en Argentina).

4. Existen legislaciones las cuales establecen que forzosamente la parte examinada debe ser la parte relacionada local; mientras que en otros países, se permite que la parte examinada sea la parte



sean verdaderamente robustos y cumplan con altos estándares de calidad en cuanto a seguridad; situación que, considero, debe tener el mayor control y supervisión cruzada por parte de los distintos fiscos y por la misma OECD.

En caso de que alguna administración tributaria no cuente con la seguridad mínima requerida en sus sistemas, no debería tener acceso a tal información, sino hasta que cumpla con los estándares de calidad que se establezcan.

Incluso resultaría deseable que se efectuaran certificaciones en este sentido, y sólo tuvieran acceso a la información los fiscos que cumplieran con ese requisito.

Finalmente, me parece importante recordar que en nuestro país, adicionalmente a los cambios contemplados en la nueva guía publicada por la OECD, tenemos la obligación de presentar información relativa a las operaciones realizadas con partes relacionadas, como son: la declaración informativa de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero; la declaración de operaciones

relevantes (formato 76), y los cuestionarios de precios de transferencia.

Esto debe ser tomado en consideración en el diseño de los sistemas y procesos de generación de información que realicen los GMN que cuenten con entidades que operen en nuestro país, para dar cumplimiento a todos los niveles de información que serán requeridos por las autoridades fiscales mexicanas.

CONCLUSIONES

Considero que la publicación de la nueva guía en materia de documentación de precios de transferencia representa un verdadero reto para los GMN, mismos que tendrán que recopilar, analizar, adecuar y producir información de alta calidad, para cumplir con los requerimientos que la OECD ha planteado.

En ese sentido, aun cuando no se tienen definidas fechas o mecanismos para la implementación de las medidas analizadas, considero que los GMN deben estar ya trabajando o iniciar cuanto antes los trabajos necesarios para poder generar los reportes

requeridos por la guía en los tres niveles, conjuntamente con los requerimientos de información locales, buscando presentar todos los reportes con el mayor nivel de armonización, integración y detalle posible (es indispensable alinear de manera adecuada la información requerida a nivel global con la información local).

Así como estos nuevos requerimientos de documentación representan un cambio muy importante para las estrategias de fiscalización de las administraciones tributarias de los diferentes países, también deben generar cambios estratégicos en los GMN, pues considero que necesariamente llevará a revisar, ajustar, e incluso en ocasiones a replantear, los modelos de negocios existentes, los criterios y posturas fiscales, así como las políticas establecidas de precios de transferencia, ante la necesidad de presentar de manera más coherente, detallada y transparente los análisis económicos globales y locales.

Sin duda, esto puede ayudar a evidenciar de mejor manera los elementos o factores que realmente generan valor económico para los GMN, y a la correcta asignación de riesgos y ganancias a nivel global.

Me parece que la mejor manera de compartir los documentos globales con los fiscos de otros países es a través de las herramientas existentes en la actualidad en los Tratados tributarios, como son: el intercambio automático de información; los instrumentos bilaterales o multilaterales existentes (como pueden ser los *memorandum* de entendimiento o los procedimientos de acuerdo mutuo) o incluso generar instrumentos nuevos, los cuales permitan hacer eficiente la disseminación de la información, pero siempre cuidando al máximo la integridad y la confidencialidad de la misma.

Así, en vista de los requerimientos tan detallados a nivel global y local que presenta la nueva guía emitida por la OECD; los elevados costos de cumplimiento, y el considerable esfuerzo que debe realizarse para cumplirlos, las autoridades fiscales mexicanas deberían considerar seriamente el acatar la recomendación de establecer parámetros de materialidad para el cumplimiento de las obligaciones en materia de precios de transferencia, así como establecer reglas que permitan excluir de los análisis y las obligaciones de documentación a aquellas operaciones que no resulten relevantes para el

GMN, tomando en consideración criterios razonables y objetivos para definir las transacciones por las que se releva del cumplimiento, y los requisitos o circunstancias a tomar en cuenta para ello.

También es necesario que las autoridades fiscales de nuestro país, considerando la inminente implementación de las medidas analizadas en el presente artículo, continúen realizando las acciones necesarias para alinear de la mejor manera posible las diferentes fuentes de información con las que contarán, tanto a nivel global como local, con el propósito de evitar duplicidades o inconsistencias en la información requerida, las cuales pudieran llevar a evaluaciones de riesgo equivocadas de los contribuyentes.

De igual manera, considero que debido al cambio tan importante en cuanto a la cantidad y características con las que se deben elaborar los reportes, es necesario que se otorgue un tiempo razonable y suficiente a los GMN para poder recabar, analizar, adecuar, generar y presentar la información requerida, especialmente respecto de la información global.

Resulta totalmente comprensible el hecho de que las autoridades fiscales de los distintos países requieran de una información de mayor calidad para efectuar sus labores de fiscalización en materia de precios de transferencia y, en consecuencia, acuerden establecer una nueva visión con respecto a la documentación que los GMN deben preparar, con el propósito de propiciar y evidenciar el adecuado cumplimiento de las reglas de precios de transferencia.

El cumplir con estos nuevos requisitos de documentación ayudará a las administraciones tributarias a tener una mejor apreciación de los negocios desarrollados por los GMN, y podrán tener una mejor evaluación de riesgos, así como una mejor planeación y ejecución de sus actos de fiscalización.

Finalmente, la nueva guía en materia de documentación emitida por la OECD representa simplemente uno de los pasos necesarios para lograr una correcta armonización internacional en materia de precios de transferencia, por lo que deberá ser continua la labor de esa organización y de los distintos países que integran los grupos de trabajo, y aquellos que aplican las directrices, para conseguir el objetivo de minimizar las brechas de evasión y lograr los objetivos del proyecto BEPS. •