

Nuevas declaraciones anuales informativas de partes relacionadas



18

México asumió el compromiso de implementar en su legislación fiscal, medidas que obliguen a los contribuyentes a proporcionar al Servicio de Administración Tributaria (SAT) información que lo provea con mayores datos de éstos, lo cual le permitirá evaluar integralmente, por ejemplo, que las operaciones realizadas entre partes relacionadas se pactaron como lo hubieran efectuado partes independientes en operaciones comparables, atendiendo al principio de valor de mercado. Para ello, incorporó en su legislación fiscal obligaciones para que los contribuyentes proporcionen información en materia de precios de transferencia para ser recopilada y analizada, de manera que cuando haya reciprocidad en el marco de los Acuerdos internacionales suscritos por México, ésta sea intercambiada con las autoridades fiscales de otros países



C.P. David Ramos
Betancourt, Asociado de
Natera Consultores, S.C.



INTRODUCCIÓN

La emisión del Reporte *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en febrero de 2013, así como la publicación del Plan de Acción con 15 puntos para enfrentar la problemática que implica la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (*Base Erosion and*

Profit Shifting, BEPS), han significado un importante cambio en el paradigma de la fiscalización internacional.

Este cambio de paradigma surge como consecuencia de la preocupación entre las administraciones tributarias de diversos países, para evitar que grupos empresariales multinacionales (*multinational enterprises* -MNE) eludan el pago de impuestos en los países en los cuales se realiza la actividad económica o se genera valor, mediante la implementación de estrategias internacionales que permiten trasladar o concentrar los beneficios hacia entidades en países o jurisdicciones que cuentan con una baja o nula tasa impositiva.

Así, los países integrantes del G-20 (Grupo de los 20) y miembros de la OCDE han trabajado de manera conjunta en los últimos años para evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

Con la finalidad de prevenir este tipo de prácticas, la OCDE ha diseñado un paquete de medidas (Proyecto BEPS) para que su implementación suceda mediante cambios en la ley doméstica de cada país y vía Tratados internacionales, a través de la negociación de instrumentos multilaterales que se espera suceda a lo largo de 2016.

Específicamente, en materia de precios de transferencia, a través del *Reporte Final sobre la Acción 13 (Transfer Pricing Documentation and Country-by-country Reporting)*¹, se han revisado los estándares para documentar las transacciones entre integrantes de un mismo MNE y la necesidad de que las administraciones tributarias cuenten con mayor información para evaluar riesgos tributarios que les apoyen a evitar la erosión de la base imponible o el traslado de beneficios.

Bajo este marco, a partir del 1 de enero de 2016, México ha incorporado en su legislación fiscal obligaciones para que los contribuyentes proporcionen información en materia de precios de transferencia a

las autoridades fiscales (en nuestro país, se encarga de ello el SAT), para ser recopilada y analizada, de manera que cuando haya reciprocidad en el marco de los acuerdos internacionales suscritos por México, ésta sea intercambiada con las autoridades fiscales de otros países.

En efecto, tal como se menciona en la exposición de motivos de la iniciativa de Reforma Fiscal para el año 2016,² México asumió el compromiso de implementar en su legislación fiscal una serie de medidas que obligarán a los contribuyentes a proporcionar al SAT información, la cual lo provea con mayores datos de éstos, lo que le permitirá evaluar integralmente que las operaciones realizadas entre partes relacionadas se pactaron como lo hubieran efectuado partes independientes en operaciones comparables, atendiendo al principio de valor de mercado.

Con ese objetivo, se adicionó a la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) el artículo 76-A, que establece la obligación para los contribuyentes de presentar declaraciones informativas, cuyo contenido ha sido concertado entre los países miembros de la OCDE en el mencionado *Reporte Final sobre la Acción 13*, específicamente en las modificaciones al Capítulo V de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias (Guías de Precios de Transferencia).³

OBLIGACIONES PARA LOS CONTRIBUYENTES QUE CELEBREN OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS

Tal como se señaló, la adición del artículo 76-A de la LISR actualmente en vigor, establece la obligación para que los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas, proporcionen a las autoridades fiscales a más tardar el 31 de diciembre del año inmediato posterior al ejercicio fiscal de que

¹ OECD (2015), *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>

² Iniciativa con proyecto de Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal de Presupuestos y Responsabilidad Hacendaria, publicada en la *Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados* el 8 de septiembre de 2015

³ OECD *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*

se trate,⁴ las siguientes declaraciones anuales informativas de partes relacionadas:

1. Declaración informativa **maestra** de partes relacionadas del grupo empresarial multinacional.

2. Declaración informativa **local** de partes relacionadas.

3. Declaración informativa **país por país** del grupo empresarial multinacional.

Estas declaraciones informativas deberán ser presentadas por los contribuyentes que en el último ejercicio fiscal inmediato anterior declarado hayan consignado en sus declaraciones normales ingresos acumulables para efectos del impuesto sobre la renta (ISR) iguales o superiores a un monto equivalente a \$644'599,005, así como aquellos que al cierre del ejercicio fiscal inmediato anterior tengan acciones colocadas entre el gran público inversionista en Bolsa de Valores.⁵

También están obligadas a hacerlo las sociedades mercantiles que pertenezcan al régimen fiscal opcional para grupos de sociedades,⁶ las entidades paraestatales de la administración pública federal y las personas morales residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país.⁷

Adicionalmente, para desincentivar el incumplimiento por parte de los contribuyentes en la presentación de estas declaraciones informativas, se modifica el artículo 32-D, fracción IV del CFF para establecer que la Administración Pública Federal, Centralizada y Paraestatal, así como la Procuraduría General de la República (PGR), en ningún caso contratarán adquisiciones, arrendamientos, servicios u obra pública con los particulares que no presenten las declaraciones anuales informativas de referencia.

Asimismo, se adiciona la infracción y su correspondiente multa en el CFF aplicable a quienes no proporcionen la información a que se refiere el artículo 76-A de la LISR, o la proporcionen incompleta, con

errores, inconsistencias o en forma distinta a lo señalado en las disposiciones fiscales.⁸

En el siguiente apartado, se analizarán de manera particular cada una de las declaraciones informativas a que se refiere el artículo en cuestión.

NUEVAS DECLARACIONES INFORMATIVAS

1. Declaración informativa maestra

Conforme a lo previsto por la fracción I del artículo 76-A de la LISR, esta declaración deberá contener información referente al MNE relativo a la estructura organizacional; descripción de la actividad, sus intangibles, actividades financieras con sus partes relacionadas; y posición financiera y fiscal.

Según la exposición de motivos,⁹ se trata de información que los contribuyentes tienen disponible y se alinea con los estándares internacionales emitidos por la OCDE.

Esta premisa da pie para reflexionar si una subsidiaria mexicana perteneciente a un MNE, que se encuentre obligada a proporcionar la información de referencia, efectivamente cuenta con toda esta información, tal como lo supone el legislador en la exposición de motivos.

De no ser el caso, podría estarse frente a la imposición de una obligación que se encuentra más allá del alcance de la subsidiaria mexicana y que, en última instancia, se extiende hacia un residente en el extranjero no obligado a proporcionarla (casa matriz, por ejemplo), lo que pudiera hacer de imposible cumplimiento a esta norma.

2. Declaración informativa local

Ahora bien, conforme a la fracción II del referido artículo 76-A de la LISR, la declaración informativa local deberá contener información sobre la descripción de la estructura organizacional, actividades estratégicas y de negocio, así como de sus operaciones con partes

⁴ El artículo segundo, fracción III de las Disposiciones Transitorias (DT) de la LISR establece que para los efectos de la obligación establecida en el artículo 76-A de la LISR, se deberán presentar las declaraciones informativas correspondientes al ejercicio fiscal de 2016, a más tardar el 31 de diciembre de 2017

⁵ Conforme a lo señalado en el artículo 32-H del Código Fiscal de la Federación (CFF)

⁶ En los términos del Capítulo VI, Título II de la LISR

⁷ Únicamente por las actividades que desarrollen en esos establecimientos

⁸ Artículos 81, fracción XL y 82, fracción XXXVII del CFF

⁹ *Ibidem*

relacionadas; y la información financiera del contribuyente obligado y de las operaciones o empresas utilizadas como comparables en sus análisis.

Esta información es la que típicamente se incluye en los estudios de precios de transferencia (conforme a lo previsto por el artículo 76, fracción IX de la LISR), por lo que habrá que considerar que **su cumplimiento implicará una carga administrativa adicional** para los contribuyentes que se ubiquen en el supuesto de proporcionarla.

3. Declaración informativa país por país

Finalmente, conforme a la fracción III del artículo 76-A de la LISR, esta declaración deberá contener lo siguiente:

a) Información a nivel jurisdicción fiscal sobre la distribución mundial de ingresos e impuestos pagados.

b) Indicadores de localización de las actividades económicas en las jurisdicciones fiscales en las que opera el MNE en el ejercicio fiscal correspondiente, los cuales deberán incluir la jurisdicción fiscal; el ingreso total, distinguiendo el monto obtenido con partes relacionadas y con partes independientes; utilidades o pérdidas antes de impuestos; ISR efectivamente pagado; ISR causado en el ejercicio; cuentas de capital; utilidades o pérdidas acumuladas; número de empleados; activos fijos y de mercancías.

c) Un listado de todas las entidades integrantes del MNE, y de sus establecimientos permanentes, incluyendo las principales actividades económicas de cada una de las entidades integrantes del grupo empresarial multinacional; jurisdicción de constitución de la entidad, para el caso en que fuera

...México asumió el compromiso de implementar en su legislación fiscal una serie de medidas que obligarán a los contribuyentes a proporcionar al SAT información, la cual lo provea con mayores datos de éstos, lo que le permitirá evaluar integralmente que las operaciones realizadas entre partes relacionadas se pactaron como lo hubieran efectuado partes independientes...

distinta a la de su residencia fiscal, además de toda aquella información adicional que se considere pudiera facilitar el entendimiento de la información anterior.

La declaración informativa de referencia deberá ser presentada por los contribuyentes cuando se ubiquen en alguno de los siguientes supuestos: (i) sean personas morales controladoras multinacionales¹⁰ o (ii) sean personas morales residentes en territorio nacional o residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, que hayan sido designadas por la persona moral controladora del MNE residente en el extranjero como responsables de proporcionar esta declaración informativa.¹¹

¹⁰ Conforme al propio artículo 76-A de la LISR, se entiende por controladoras multinacionales a aquellas que reúnan los siguientes requisitos:

1. Sean residentes en México.

2. Tengan empresas subsidiarias definidas en términos de las normas de información financiera, o bien, establecimientos permanentes, que residan o se ubiquen en el extranjero, según sea el caso.

3. No sean subsidiarias de otra empresa residente en el extranjero.

4. Estén obligadas a elaborar, presentar y revelar estados financieros consolidados en los términos de las normas de información financiera.

5. Reporten en sus estados financieros consolidados resultados de entidades con residencia en otro o más países o jurisdicciones.

6. Hayan obtenido en el ejercicio inmediato anterior ingresos consolidados para efectos contables equivalentes o superiores a doce mil millones de pesos.

Este monto podrá ser modificado por el Congreso de la Unión para el ejercicio de que se trate en la Ley de Ingresos de la Federación.

¹¹ La persona moral designada deberá presentar, a más tardar el 31 de diciembre del año siguiente al de su designación, un aviso ante las autoridades fiscales en los términos que para tales efectos establezca el SAT mediante reglas de carácter general

Particularmente, es fundamental señalar que el SAT podrá requerir a las personas morales residentes en territorio nacional que sean subsidiarias de una empresa residente en el extranjero o a los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, la presentación de esta declaración informativa, en los casos en los cuales las autoridades fiscales no puedan obtener la información correspondiente a dicha declaración por medio de los mecanismos de intercambio de información establecidos en los Tratados internacionales que México tenga en vigor. Para estos efectos, se otorga un plazo de 120 días hábiles para proporcionar la declaración.

De nuevo, tal como se mencionó en los comentarios a la declaración informativa maestra, resulta cuestionable el que sea una sociedad mexicana perteneciente a un MNE, la que deba proporcionar esta información, pues supone requerir información que si bien una subsidiaria puede solicitar a su casa matriz en el extranjero, la entrega de la misma por parte de

un extranjero (casa matriz) se encuentra “fuera de sus obligaciones”, lo que finalmente se podría traducir muy posiblemente en una norma de imposible cumplimiento.

En adición a lo señalado en los apartados anteriores, en el multicitado artículo 76-A de la LISR se señala que el SAT establecerá reglas de carácter general para la presentación de las referidas declaraciones, a través de las cuales podrá solicitar información adicional e incluirá los medios y formatos correspondientes.

Llama la atención la inclusión de una disposición que habilite a las autoridades fiscales a solicitar mayor información a los contribuyentes, mediante la emisión de reglas de carácter general.

Esto, pues recordemos que la inclusión de estas declaraciones en la legislación fiscal mexicana obedece a la implementación de la Acción 13 del Proyecto BEPS, en donde se dejó claro que estos tres reportes (declaraciones informativas) únicamente dotarán a las administraciones tributarias con información útil



para: **(i)** evaluar riesgos de precios de transferencia; **(ii)** determinar si los mecanismos de auditoría pueden implementarse de manera más efectiva, y **(iii)** en el caso de una auditoría, que cuenten con información que los oriente en el inicio y objetivo de cuestionamientos hacia el contribuyente.

Particularmente, en el *Reporte Final sobre la Acción 13*, el párrafo 25 del Capítulo V de las Guías de Precios de Transferencia precisa que la información contenida en la declaración informativa país por país, por sí misma, no constituye evidencia conclusiva que indique que los precios de transferencia son o no apropiados.

Por ello, esa declaración no debe ser utilizada por las administraciones tributarias para proponer ajustes por precios de transferencia basados en un formulario global de distribución de ingresos (*global formulary apportionment of income*).

Lo anterior implica que la obtención de esta información por parte del SAT, de ninguna manera deberá servir como base para la determinación de ajustes por precios de transferencia, y que las autoridades fiscales no deben utilizar esta misma como un sustituto para realizar análisis funcionales y de comparabilidad a profundidad.

Incluso, los países integrantes del G-20 y los miembros de la OCDE acordaron que para la implementación del Proyecto BEPS, las jurisdicciones participantes se esforzarán en: **(i)** introducir las regulaciones que resulten necesarias en la legislación doméstica de manera oportuna; **(ii)** expandir la cobertura de sus Tratados internacionales para el intercambio de información; **(iii)** monitorear regularmente la implementación del Proyecto BEPS, y **(iv)** tomar en cuenta los resultados del monitoreo en la revisión que se realizará en el año 2020.

Respecto a este último punto, los países participantes se han comprometido a analizar cuidadosamente la implementación de los nuevos estándares en materia de precios de transferencia, y definirán –hacia finales del año 2020– si resulta conveniente hacer modificaciones al contenido de los reportes (declaraciones informativas), para requerir información adicional o datos distintos.

Es por ello que parece contradictorio el que en la legislación fiscal se habilite al SAT para requerir “información adicional” a los contribuyentes, cuando las propias autoridades aún se encuentran muy lejos de identificar las implicaciones y resultados que deriven de la implementación de estas medidas en nuestro país –máxime que las primeras declaraciones se deberán presentar por los contribuyentes obligados a más tardar el 31 de diciembre de 2017– y sin contar con la retroalimentación que derive de la revisión que los países integrantes del G-20 y los miembros de la OCDE realicen en el año 2020.

CONCLUSIONES

Obedeciendo al entorno fiscal internacional bajo la perspectiva BEPS, mediante las modificaciones a la legislación fiscal se pretende dotar al SAT con mayores datos de los contribuyentes, que le permitan hacerse de información para evaluar riesgos de elusión fiscal en operaciones internacionales, y evitar así la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

Sin embargo, tal parece que la implementación de estas medidas resultará mucho más compleja de lo que inicialmente se tiene previsto, pues aún no se han tomado en cuenta los costos de implementación que enfrentarán los involucrados (autoridades fiscales y contribuyentes), así como la problemática que conlleva imponer obligaciones que podrían resultar de difícil cumplimiento para los integrantes de un MNE, amén de las interpretaciones jurídicas que puedan darse a la norma.

Además, en la implementación del Proyecto BEPS, aún está pendiente la negociación de instrumentos multilaterales (Tratados internacionales) que auxilien a las autoridades fiscales en el cumplimiento de estas nuevas obligaciones fiscales.

Podría resultar entonces, que la premura por aparecer en el foco de la vanguardia del Derecho Fiscal Internacional conlleve a costos mayores de implementación, los cuales finalmente sean enmendados mediante la emisión de reglas de carácter general por parte del SAT o bien, a través de modificaciones a las propias disposiciones fiscales. •