

# Inquietudes respecto de la nueva declaración informativa país por país de partes relacionadas



10

 NATERA

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



Las autoridades fiscales del orbe que se han sumado a los resultados del proyecto BEPS, deben contemplar la adopción de los mismos, y no sólo la adopción de medidas que busquen incrementar la recaudación, perdiendo de vista el objetivo fundamental que es evitar una indebida doble tributación. En ese orden, la información que va a poder obtener la administración tributaria mexicana con las nuevas declaraciones informativas de partes relacionadas, servirá para una evaluación de riesgos de alta calidad, mediante la cual se podrán detectar perfiles de riesgo fundados de los grupos multinacionales que tienen presencia en México

## INTRODUCCIÓN

Como parte de la Reforma Fiscal que entró en vigor a partir del 1 de enero de 2016, se incluyó el nuevo artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), mediante el cual se requiere la presentación de hasta tres declaraciones informativas adicionales en materia de precios de transferencia.

Las declaraciones informativas que se requieren, únicamente a aquellos contribuyentes que se ubiquen en los supuestos normativos señalados en las fracciones I a IV del artículo 32-H del Código Fiscal de la Federación (CFF) y que celebren operaciones con partes relacionadas, son las siguientes:

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.

Esta adición a la LISR, es el resultado de la implementación del reporte final correspondiente a la Acción 13 del Proyecto BEPS,<sup>1</sup> el cual sustituye en su totalidad al texto previo existente en el Capítulo V de las Guías de Precios de Transferencia, referente a la documentación de precios de transferencia. Lo anterior es reconocido, incluso, de manera clara y transparente, en la exposición de motivos de la Reforma Fiscal para 2016.

Ahora bien, el propósito del presente artículo es plantear algunas inquietudes respecto de la declaración informativa país por país del grupo empresarial multinacional, enfocadas tanto a la obtención de la información, como al uso de la información requerida, y las posibles consecuencias de dicho uso.

## OBJETIVOS DE LA NUEVA DOCUMENTACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

El reporte final de la Acción 13 de BEPS establece tres objetivos primordiales que debe cumplir la documentación de precios de transferencia, a saber:

1. Asegurar que los contribuyentes, a través de la correcta documentación de sus transacciones, consideren de manera apropiada los requerimientos de precios de transferencia al momento de establecer los precios y demás condiciones en sus operaciones con partes relacionadas, así como en los ingresos declarados en consecuencia.

2. Proporcionar a las administraciones tributarias la información necesaria para efectuar las evaluaciones de riesgo en materia de precios de transferencia, de manera adecuada y fundamentada.

3. Proporcionar información útil a las administraciones tributarias para ser usada en las auditorías de precios de transferencia, considerando que se puede solicitar información adicional o más detallada en el transcurso de los actos de fiscalización.

En cuanto al primero de los objetivos, se busca generar un cumplimiento adecuado requiriendo a los contribuyentes que sus posturas y documentación en materia de precios de transferencia sean claras, robustas, consistentes y coherentes.

Respecto al segundo objetivo, se señala que la administración tributaria puede tener una mayor certeza de cumplimiento por parte de los contribuyentes, si puede contar con una documentación bien elaborada, la cual muestre la aplicación del principio de plena competencia (*arm's length*), con base en un análisis de comparabilidad apropiado, consistente y detallado.

Con la finalidad de lograr este objetivo citado, la OECD<sup>2</sup> considera que es muy importante que se establezcan requerimientos estrictos de documentación contemporánea; es decir, que se establezca la obligación a los contribuyentes para que preparen su documentación de precios de transferencia a la fecha en que realicen las transacciones con sus partes relacionadas o a más tardar al momento en que tengan que efectuar sus declaraciones de impuestos correspondientes al ejercicio en que dichas transacciones se realicen.

En cuanto al objetivo de contar con información que permita evaluar adecuadamente los riesgos existentes en materia de precios de transferencia, se

<sup>1</sup> *Transfer Pricing Documentation and Country by Country Reporting, Action 13-2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*

<sup>2</sup> *Organization for Economic Co-operation and Development (OECD)*

indica que las administraciones tributarias requieren acceso a información suficiente, relevante y confiable.

Así, una de las fuentes más importantes para obtener esa información, es justamente la documentación de precios de transferencia.

Sin duda, las autoridades fiscales de los diferentes países requieren contar con información que les 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 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, el reporte final es claro 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 requiere a través de la nueva guía, puede ayudar a tener una cantidad suficiente de información que sea útil para los procesos de auditoría, pero siempre deben otorgarse facultades a las administraciones tributarias para solicitar y acceder a información más específica y detallada de las transacciones realizadas por los contribuyentes con sus partes relacionadas.

La información relevante con la que deben contar las administraciones tributarias puede incluir a aquella que se encuentre en poder y control de otros miembros del grupo multinacional, misma que se solicitará a dichos contribuyentes a través de los medios legales correspondientes, considerando dentro de ellos a los mecanismos internacionales diseñados para tales efectos, como son las solicitudes de intercambio de información que pueden hacerse a la luz de los Tratados correspondientes.

### DECLARACIÓN INFORMATIVA PAÍS POR PAÍS DEL GRUPO MULTINACIONAL

El objetivo de la OECD para adoptar el nuevo enfoque, en el que se contemplan los tres niveles de

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

En términos generales, la fracción III del artículo 76-A de la LISR, la cual se refiere a la declaración informativa país por país del grupo multinacional, se apega a los requerimientos sugeridos por el reporte final de la OECD, solicitando a determinados contribuyentes, la información siguiente:

1. Información a nivel jurisdicción fiscal sobre la distribución mundial de ingresos e impuestos pagados.
2. Indicadores de localización de las actividades económicas en las jurisdicciones fiscales en las que opera el grupo empresarial multinacional 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; impuesto sobre la renta (ISR) efectivamente pagado; ISR causado en el ejercicio; cuentas de capital; utilidades o pérdidas acumuladas; número de empleados; activos fijos y de mercancías.
3. Un listado de todas las entidades integrantes del grupo empresarial multinacional, 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 distinta a la de su residencia fiscal; además de toda aquella información adicional que se considere pudiera facilitar el entendimiento de la información anterior.

Se indica en el último párrafo del artículo 76-A de la LISR, que el Servicio de Administración Tributaria (SAT) establecerá reglas de carácter general para la presentación de las declaraciones informativas, a través de las cuales podrá solicitar información adicional, e incluirá los medios y formatos correspondientes.

En vista de que tales reglas no han sido emitidas aún, los contribuyentes pueden acudir al Anexo III del

Reporte final de la Acción 13 de BEPS, para conocer los modelos de reporte que propone la OECD, así como las instrucciones generales y específicas que se publicaron para el llenado de ese reporte.

Las personas que se encuentran obligadas a entregar la declaración informativa país por país del grupo multinacional, son las que se enlistan a continuación:

1. Personas morales controladoras multinacionales, definidas en los términos del propio artículo.
2. Personas morales residentes en México que hayan sido designadas por la controladora multinacional residente en el extranjero como responsables para proporcionar la declaración informativa país por país.<sup>3,4</sup>
3. Personas morales residentes en México que sean subsidiarias de una empresa residente en el extranjero, en los casos en que las autoridades fiscales no puedan obtener la información de la declaración informativa país por país por medio de los mecanismos de intercambio de información establecidos en los Tratados internacionales que México tenga en vigor.<sup>5</sup>

Los supuestos normativos anteriores también se encuentran alineados con las recomendaciones emitidas en el Reporte final de la Acción 13 de BEPS.

De igual manera, se toman en consideración elementos propuestos por el Reporte Final, en cuanto a: plazos de presentación; periodicidad de la información; entrada en vigor de la obligación, y confidencialidad.

No obstante todo lo anteriormente señalado, existen algunos puntos que nos parece no han sido claramente reflejados en las disposiciones fiscales, y son a los que haré referencia a continuación.

## INQUIETUDES RELATIVAS A LA DECLARACIÓN INFORMATIVA PAÍS POR PAÍS

### Respecto de las medidas para la obtención de la información

En el último párrafo del artículo 76-A de la LISR, se incluyen dos situaciones que me parecen poco claras y pueden ser perjudiciales para los contribuyentes:

<sup>3</sup> También puede ser designado para tales efectos un establecimiento permanente en el país

<sup>4</sup> La persona moral designada deberá presentar un aviso al SAT para tales efectos, a más tardar el 31 de diciembre del año siguiente al de su designación

<sup>5</sup> De igual manera, puede aplicar este supuesto a un establecimiento permanente en el país

...el que cada país se reserve la posibilidad de solicitar información adicional puede representar un grave problema para los grupos multinacionales, puesto que sería imposible para éstos contar con esa información de cada entidad integrante del grupo...

1. La posibilidad que establece la disposición para que el SAT pueda solicitar información adicional.

Como he comentado en los párrafos anteriores, esta iniciativa ha sido consensuada a nivel global por la OECD en cuanto a su contenido e implementación.

Ahora bien, el que cada país se reserve la posibilidad de solicitar información adicional puede representar un grave problema para los grupos multinacionales, puesto que sería imposible para éstos contar con esa información de cada entidad integrante del grupo, para satisfacer las “necesidades específicas” de cada administración tributaria.

Se debe entender –tal como se señala en el Reporte Final–, que la información contemplada es la que se considera “suficiente y equilibrada para satisfacer las necesidades presentes enfocadas a la evaluación de perfiles de riesgo por parte de las distintas administraciones tributarias, la preocupación respecto del uso inapropiado de la información y los costos de cumplimiento y cargas administrativas impuestas a los contribuyentes.

También se señala en el Reporte Final que las administraciones tienen facultades para obtener información adicional, más específica y detallada, pero dentro

de los procesos de auditoría que realicen, como resultado de la evaluación de riesgo que hubieran efectuado, pero no así en los requerimientos de información para detección temprana de riesgos.

Se hace incluso mención en el reporte de que algunos países expresaron su voluntad de requerir más información de tipo transaccional a través de este reporte país por país, entre ellos México, respecto de conceptos como: intereses, regalías y pagos por servicios, razón por la que se acordó una revisión del contenido del reporte a más tardar en el ejercicio 2020.

En caso de que el SAT solicite información adicional para la declaración informativa país por país a través de reglas misceláneas, iría en contra de lo acordado con los países participantes en el Proyecto BEPS de la OECD/G20. Espero que las autoridades fiscales expresen de manera más clara el contexto en el que se reservan la posibilidad de solicitar información adicional a los contribuyentes.<sup>6</sup>

**2.** La facultad de solicitar la declaración informativa país por país del grupo multinacional a una subsidiaria residente en México.

Se ha comentado en diversos artículos y foros especializados respecto de la posibilidad de que los requerimientos de información que pudieran hacerse respecto de datos o hechos correspondientes al grupo multinacional, pudiera constituir un requerimiento extraterritorial.

En nuestra opinión, esta percepción no resulta correcta, en vista de que la solicitud de la LISR nunca va dirigida a una entidad residente en el extranjero para efectos fiscales, sino a una persona moral residente en México que sea subsidiaria de una persona moral residente en el extranjero, respecto de información correspondiente al grupo multinacional, situación que no resulta en una norma extraterritorial.

Sin embargo, me parece que este tipo de requerimientos de información que no es propia ni está bajo el control de las subsidiarias mexicanas, puede constituir una obligación de imposible cumplimiento para tales contribuyentes.

En la exposición de motivos se expresa que: "...la información referida en las tres declaraciones informativas señaladas, se trata de información que los contribuyentes tienen disponible...", lo cual es absolutamente incorrecto y falaz.

El tipo de información que se requiere en la declaración informativa país por país, normalmente no es conocida por todas las entidades del grupo multinacional ni está a disposición de las mismas. En dado caso, esa información de manera integral es conocida y controlada únicamente por la controladora multinacional y aquellas entidades involucradas directamente en la planeación estratégica internacional, las cuales utilizan esa información para sus labores ordinarias de alta dirección.

Por todo lo anterior, resulta muy importante que se aclare que esa facultad se establece únicamente como una medida secundaria, la cual podrá ser aplicable en los casos en que las autoridades fiscales no puedan obtener dicha información a través de los mecanismos de intercambio de información que se encuentren vigentes. Habrá que tutelar que efectivamente se agoten las vías de intercambio de información aplicables antes de efectuar cualquier solicitud directa de información a las subsidiarias residentes en México de grupos multinacionales.

### **Respecto del uso adecuado de la información obtenida**

El Reporte Final de la Acción 13 del Proyecto BEPS indica de manera muy clara, e incluso es insistente, que la información que las autoridades fiscales obtengan del reporte país por país será utilizada para efectuar una evaluación de riesgos de precios de transferencia de alto nivel. Indica que incluso puede ser utilizada por las administraciones tributarias en la evaluación de riesgos de otras áreas relacionadas con BEPS, para las cuales resulte apropiado un análisis económico y estadístico.

Considero que el tipo de información que se solicita en este reporte, y la forma en la cual dicha información se solicita, tiene las características que pudieran permitir a las autoridades fiscales aplicar una metodología

<sup>6</sup> Dicha facultad pudiera estar encaminada simplemente a la posibilidad de solicitar mayor información justamente en el contexto de la revisión que se realizará por parte de la OCDE a más tardar en el año 2020, pero al momento no ha sido manifestado de esa manera

de prorrateo global (*global formulary apportionment*), con el propósito de realizar ajustes en la asignación de ingresos o utilidades a las empresas mexicanas que formen parte de los grupos multinacionales.

Sin embargo, el realizar esos ajustes iría en contra del principio de *arm's length*, que es el principio rector de los precios de transferencia, tal como han sido conceptualizados en las propias Guías de Precios de Transferencia publicadas por la OECD.

De hecho, la propia Guía indica que no deberá utilizarse la información obtenida mediante la declaración informativa país por país para hacer un análisis que sustituya a un análisis completo y detallado de precios de transferencia, basado en un análisis de comparabilidad detallado y completo.

Incluso la OECD, en el Reporte Final, hace la referencia específica a las administraciones tributarias para impedir la aplicación de dicho prorrateo global en la determinación de ajustes de precios de transferencia que se basen en dicha metodología.

Sin embargo, dentro de la exposición de motivos para la inclusión del artículo 76-A en la LISR, no se hace mención expresa de que el propósito de dicha información es meramente para efectos de la evaluación de riesgos en materia de precios de transferencia, sino que es omisa al respecto, al igual que la regulación establecida.

La inquietud que me preocupa al respecto, es que las autoridades fiscales pretendan utilizar esta información para establecer ajustes a los ingresos o las utilidades de las sucursales mexicanas que forman parte de los grupos multinacionales que presenten la declaración informativa país por país, no sólo en auditorías de precios de transferencia (que al final sería probablemente el área más consciente y cuidadosa respecto del tema), sino por medio de auditorías que pretendieran efectuar otras áreas del SAT que tengan facultades de revisión sobre dichos contribuyentes, como pueden ser las administraciones de fiscalización de: sector financiero, grupos de sociedades, fiscalización internacional, sector de hidrocarburos, etcétera.

La inquietud expresada en el párrafo anterior, se incrementa ante la visión de que el SAT ha manifestado últimamente la aplicación de sus programas de fiscalización respecto de las "auditorías integrales", en las

que se busca fiscalizar a un contribuyente en todos los temas que atañen al mismo en un solo acto de fiscalización. El resultado de este tipo de auditorías puede generar doble o múltiple tributación a los contribuyentes, si no se actúa con precisión y rigor técnico en todas y cada una de las materias que sean objeto de tales revisiones y que tengan relación con el proyecto BEPS.

En el supuesto de que se llegaran a aplicar ajustes utilizando la información proporcionada por los grupos multinacionales en la declaración informativa país por país, aplicando una metodología basada en una fórmula predeterminada, el reporte final de la Acción 13 prevé que deberá solventarse este hecho a través de la celebración de procedimientos de acuerdo mutuo, en los que deberá evaluar y corregir la situación.

### **Respecto del fortalecimiento de las medidas relativas a los mecanismos alternativos de solución de controversias**

El Proyecto BEPS en su diseño contempla diversas acciones que buscan, entre otros objetivos, realizar una serie de acciones que eviten la erosión de la base fiscal y la transferencia de utilidades con fines de evasión o elusión fiscal, pero tratando de mantener una estrategia coherente y equilibrada entre las distintas acciones contempladas en ese proyecto.

Una de las acciones más importantes dentro del Proyecto BEPS, en cuanto al equilibrio que se busca, es la Acción 14, la cual se refiere al fortalecimiento de los mecanismos de resolución de controversias para hacerlos más efectivos, cuyo Reporte Final fue publicado en 2015.

El peligro de que las distintas líneas de acción efectuadas por el Proyecto BEPS en la práctica lleven a generar doble o múltiple tributación para los grupos multinacionales es alto, y así deben reconocerlo las distintas autoridades fiscales que participaron en el proyecto, como todas aquellas que se adhieran a las medidas sugeridas.

Tanto para el Grupo de los 20 (G20) como para la OECD y sus países miembros, debe resultar claro que es igualmente relevante el hecho de eliminar las oportunidades de elusión y evasión fiscal, como el hecho de preservar de manera eficiente y efectiva un sistema regulatorio internacional que evite la doble o múltiple tributación, para conseguir un sistema

tributario internacional que propicie el crecimiento económico y una economía global más robusta. Y es que mejorar los mecanismos de resolución de controversias es un componente esencial para obtener los resultados esperados del Proyecto BEPS.

Las autoridades fiscales de los distintos países que se han adherido a los resultados del Proyecto BEPS, deben contemplar la adopción coherente y equilibrada de los mismos, y no así la adopción únicamente de las medidas que tengan como propósito incrementar la recaudación, perdiendo de vista el componente que busca evitar una indebida doble tributación.

La comunidad de negocios a nivel mundial tiene todo el derecho a esperar que las autoridades fiscales de sus respectivos países adopten e integren en sus respectivas legislaciones domésticas, las disposiciones que resulten necesarias para implementar de manera adecuada y suficiente las observaciones contenidas en la Acción 14 de BEPS, con igual entusiasmo y celeridad que lo han hecho con las medidas recomendadas en la Acción 13.

Puedo afirmar, sin temor a equivocarme, que México no es la excepción a lo manifestado en el párrafo anterior. Los contribuyentes que actualmente han quedado obligados a presentar las nuevas declaraciones informativas de partes relacionadas, mediante el artículo 76-A de la LISR, tienen derecho a exigir que sus autoridades fiscales trabajen de manera pronta y efectiva en la mejora de los escasos e insuficientes preceptos que regulan en nuestras leyes los mecanismos alternativos de solución de controversias en materia fiscal internacional, para facilitar el acceso a los mismos; mejorar sustancialmente y hacer eficientes los procesos de solución de controversias, e incluir o activar mecanismos que puedan dar una solución eficiente y expedita a los contribuyentes, como es el caso del Arbitraje Internacional en la resolución de conflictos referentes a controversias en materia de precios de transferencia, mismo que actualmente no está contemplado en los Convenios para Evitar la Doble Imposición que tiene en vigor nuestro país.

Desde mi punto de vista, resulta inevitable la implementación del Arbitraje Internacional para resolver conflictos que surjan como resultado de la

interpretación y utilización en actos de fiscalización de la información contenida en las nuevas declaraciones informativas de partes relacionadas, puesto que es probable que los Procedimientos de Acuerdo Mutuo (MAP's, por sus siglas en inglés) sean ineficaces en algunos casos<sup>7</sup> o puedan resultar en procedimientos demasiado largos y costosos para los contribuyentes.

## CONCLUSIONES

Resulta muy relevante y de gran utilidad para la administración tributaria mexicana la información a tres niveles que va a poder obtener con las nuevas declaraciones informativas de partes relacionadas, contempladas en el artículo 76-A de la LISR. Esta información les servirá para hacer una evaluación de riesgos de alta calidad, para detectar perfiles de riesgo fundados de los grupos multinacionales que tienen presencia en México.

Por su parte, las autoridades fiscales deberán guardar el uso debido a la información que obtengan, de conformidad con lo establecido en el nuevo Capítulo V de las Guías de Precios de Transferencia, para conseguir los objetivos que busca el Proyecto BEPS, mismos que se enfocan en eliminar la evasión y elusión fiscal internacional, contemplando para estos efectos el proceso completo, es decir, desde las fases de obtención de la información; del buen uso que se haga de la misma, y de su conservación, observando las más altas medidas de resguardo y confidencialidad de información altamente sensible de los grupos multinacionales.

Por último, es importante mantener siempre claro el objetivo que persiguen los Convenios para Evitar la Doble Imposición que ha celebrado México, evitando que la aplicación de las estrategias BEPS propicie situaciones que deriven en doble imposición internacional en perjuicio de los contribuyentes.

En este sentido, es muy importante impulsar mejoras a las medidas ya existentes en materia de mecanismos de solución de controversias y la adopción de medidas que resulten realmente eficaces, como puede ser el Arbitraje Internacional. En un artículo próximo abordaré de manera completa el Reporte Final correspondiente a la Acción 14 del Proyecto BEPS. •

<sup>7</sup> Cabe recordar que en estos MAPs, las autoridades fiscales de los países involucrados están obligadas a realizar su mejor esfuerzo para dirimir la controversia planteada (principio de buena fe), pero no se encuentran obligados a llegar a la resolución de la misma