

ACCIÓN 13

REPORTE PAÍS A PAÍS Y DOCUMENTACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Una de las acciones más visibles del plan BEPS es la Acción 13, (reporte país a país y documentación de precios de transferencia), dicha acción busca transparentar para efectos fiscales la manera en la que los grupos multinacionales se organizan y efectúan operaciones intercompañía. La Acción 13 ha entrado en vigor, modificando el capítulo V de los lineamientos de precios de transferencia para 2017, y en México, mediante la incorporación del artículo 76-A de la LISR en 2016.

Estándar tripartito

La Acción 13 del plan BEPS, que modifica el Capítulo V (Documentación) de los Lineamientos de Precios de Transferencia de la OCDE de 2017, establece un estándar tripartito de cumplimiento de obligaciones documentales, por lo que ahora, los grupos multinacionales que se encuentren requeridos para estos efectos, deberán integrar sus operaciones intercompañía mediante un *master file*, un *country by country report*, y un *local file*, los cuales tendrán que ser elaborados anualmente. La información que requiere cada uno de estos documentos es la siguiente:

- **master file.** Provee una perspectiva general de la actividad económica del grupo multinacional y de sus políticas de precios de transferencia. La información que se debe proveer en el *master file* es:

- estructura organizacional del grupo multinacional
- descripción de las líneas de negocios del grupo
- intangibles del grupo
- actividades financieras, y
- posiciones financieras y fiscales, específicamente estados financieros consolidados del grupo multinacional, así como la información relativa a los acuerdos anticipados de precios de transferencia y/o *tax rulings* otorgados por alguna autoridad fiscal.

La acción 13 del plan BEPS deja al arbitrio de cada país a qué contribuyentes se requerirá el *master file*.

“LAS SANCIONES POR LA NO PRESENTACIÓN DE ESTAS INFORMATIVAS, O HACERLO DE MANERA INCOMPLETA, O CON ERRORES SON DE CONSIDERAR”



Lic. Jesús Aldrin Rojas M.
Socio en QCG Transfer Pricing Practice
E-mail: jesus.aldrin.rojas@qcglatam.com

Es importante mencionar que al realizar requerimientos generales sobre ciertos rubros, la información presentada por los grupos multinacionales en el *master file* puede diferir en estructura, detalle de la información, mecánica de análisis, etc. lo que hace necesario que los contribuyentes, tanto el grupo multinacional como las subsidiarias se involucren en la realización del *master file*, para garantizar que la documentación final retrate con fidelidad su operación. Adicionalmente, hay que enfatizar que el *master file*, al proporcionar la información sobre las políticas de precios de transferencia del grupo, tendría que informar sobre la adecuación de estas al resto de las acciones del plan BEPS, en particular las Acciones 8-10 del plan

- **country by country report (CbC).** Dota de información de cada una de las subsidiarias del grupo, mediante tres formularios o tablas:

La tabla 1 contiene una perspectiva de la distribución de ingresos, impuestos y actividades por jurisdicción fiscal, y requiere específicamente datos sobre:

Table 1. Overview of allocation of income, taxes and business activities by tax jurisdiction

Business activities by tax jurisdiction										Name of the MNE group	
										Fiscal year concerned	
										Currency used:	
Tax jurisdiction	Revenues			Profit (Loss) before income tax	Income tax paid (on cash basis)	Income tax accrued-current year	Stated capital	Accumulated earnings	Numbers of employees	Tangibles assets other than cash equivalents	
	Unrelated party	Related party	Total								

- jurisdicción fiscal en la que opera el grupo
- ingresos, tanto de partes relacionadas como de partes no relacionadas, así como el total de ambos rubros
- utilidad o pérdida antes de impuesto sobre la renta
- ISR pagado en base efectivo o acumulado en el ejercicio
- capital declarado

- utilidades acumuladas
 - número de empleados, y
 - activos tangibles diferentes a efectivo y sus equivalentes
- La tabla dos requiere una lista de las entidades residentes en cada jurisdicción fiscal y las actividades de negocio que desarrollan, específicamente:

Table 2. List of all the Constituent Entities of the MNE group included in each aggregation per tax jurisdiction

Name of the MNE group: Fiscal year concerned:															
Tax jurisdiction	Constituent entities resident in the tax jurisdiction	Tax jurisdiction of organization or incorporation if different from tax jurisdiction of residence	Research and development	Holding or managing intellectual property	Purchasing or procurement	Manufacturing or production	Sales, marketing or distribution	Administrative, management or support services	Provision or services to unrelated parties	Internal group finance	Regulated financial services	Insurance	Holding shares other equity instruments	Dormant	Other

- jurisdicción fiscal de residencia de la entidad que se reporta
- entidades constituidas residentes en la jurisdicción fiscal
- jurisdicción fiscal de organización o de incorporación si difiere de la jurisdicción fiscal de residencia, y
- principales actividades desarrolladas, y en este rubro la compañía tendrá que seleccionar entre uno o varias actividades tipo: investigación y desarrollo, tenencia o manejo de propiedad intelectual, compra o aprovisionamiento de bienes, manufactura o producción, ventas, mercadotecnia y/o distribución, servicios

administrativos o de soporte, prestación de servicios a partes no relacionadas, financiamiento interno del grupo, servicios financieros regulados, seguros, tenencia de acciones u otros instrumentos de capital e inclusive si la compañía se encuentra sin operaciones o tiene alguna otra actividad de negocios

Finalmente, se requiere una tabla número tres, en la cual los grupos multinacionales deberán proveer de cualquier información que consideren relevante en relación a sus políticas de precios de transferencia.

Table 3. Additional Information

Name of the MNE group: Fiscal year concerned									
Please include any further brief information or explanation you consider necessary or that would facilitate the understanding of the compulsory information provided in the Country-by-Country report									

El CbC debe ser presentado por todas aquellas compañías multinacionales que tengan un ingreso anual consolidado superior a los 750 millones de euros (aproximadamente 850 millones de dólares o 12 mil millones de pesos)

• **local file.** En atención a la Acción 13 del plan BEPS, debe proveer información de las subsidiarias del grupo a nivel local, en particular:

- información relevante sobre la organización de la subsidiaria a nivel local
- datos sobre las transacciones intercompañía efectuadas, incluyendo la confirmación de la condición *arm's length* de cada una de las transacciones realizadas por la compañía con sus partes relacionadas, así como el proceso para llegar a dichas conclusiones, y
- la información financiera del contribuyente a nivel doméstico, específicamente estados financieros generales y transaccionales del contribuyente, así como la información financiera de las transacciones o empresas comparables empleadas en el análisis.

Al igual que en el master file, la Acción 13 deja a la jurisdicción de cada país a quiénes y en qué términos se requerirá el local file. En México, el requerimiento se subsanó solicitando a los contribuyentes que se encontraran en cualquiera de los supuestos del artículo 32-H del CFF, la remisión del análisis de precios de transferencia requerido por la fracción IX del artículo 76 de la LISR, o en su defecto, de la información específica para la declaración local conforme al aplicativo liberado por el SAT.

Intercambio de información proveniente del CbC report

Con el propósito de contribuir a su objetivo final de transparentar las operaciones de los grupos multinacionales, la OCDE ha propuesto que la información del CbC report sea intercambiada entre las autoridades fiscales en todo el mundo. El paquete de implementación de la Acción 13 del plan BEPS, propone tres vías para facilitar el intercambio de los reportes país a país:

- el acuerdo multilateral entre autoridades competentes para el intercambio de reportes país a país (*Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of CbC reports*) "MCA Country by Country Reporting" (acuerdo ya firmado por México el 27 de

enero de 2016, junto a otras 68 jurisdicciones)

- los acuerdos de autoridad competente para el intercambio de reportes país a país conforme a los convenios para evitar la doble tributación y la evasión fiscal (*Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports on the Basis of a Double Tax Convention*) "DTC CAA", y
- los acuerdos de autoridad competente para el intercambio de reportes país a país conforme a los acuerdos de intercambio de información fiscal (*Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports on the Basis of a Tax Information Exchange Agreement*) (TIEA CAA)

Cualquiera de estos mecanismos establece con claridad el alcance, plazos, y salvaguardas (sobre todo en cuanto a la protección de la información reportada por los grupos multinacionales) mediante los cuales el intercambio de información proveniente de los reportes país a país, debe realizarse.

Implementación de la Acción 13 y el CbC report

La OCDE lleva el control de la implementación de la Acción 13, incluyendo la solicitud de presentación del reporte país a país en todo el mundo, e inclusive ha publicado guías complementarias para facilitar su instrumentación¹, incluyendo el adecuado uso de la información del *country by country report*² en donde se enfatiza que éste solo debe ser usado para:

- evaluación de otros riesgos relacionados con la erosión de la base gravable y la transferencia de utilidades,
- análisis de alto nivel de potenciales riesgos de precios de transferencia, y
- estudio económico y estadístico de la conducta de los contribuyentes, en caso de que esto proceda. En consideración al marco inclusivo BEPS³, al 31 de diciembre de 2017, más de 1400 acuerdos de intercambio de información han sido activados.

Requerimiento nacional de información

En línea con el plan BEPS, el 1o. de enero de 2016 entró en vigor en la LISR la obligación para las personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas de presentar anualmente declaraciones informativas con datos provenientes del *master file*, del *country by country report*, así como del *local file*.

¹ <http://www.oecd.org/tax/beps/guidance-on-country-by-country-reporting-beps-action-13.htm>

² <http://www.oecd.org/ctp/beps/beps-accion-13-guia-sobre-el-uso-apropiado-de-la-informacion-contenida-en-los-informes-pais-por-pais.pdf>

³ <http://www.oecd.org/tax/folleto-marco-inclusivo-de-beps.pdf>

A estas declaraciones se les ha denominado maestra, local, y país por país. En términos del artículo 76-A de la LISR los contribuyentes obligados a presentar las declaraciones informativas maestra, país a país y local son los siguientes (art. 32-H, fraccs. I, II, III y IV, CFF):

- personas morales del Título II de la LISR, que en el último ejercicio fiscal inmediato anterior declarado hayan consignado en sus declaraciones normales ingresos acumulables para efectos del impuesto sobre la renta iguales o superiores a un monto equivalente a \$708,898,920.00⁴, así como aquellos que al cierre del ejercicio fiscal inmediato anterior tengan acciones colocadas entre el gran público inversionista, en bolsa de valores y que no se encuentren en cualquier otro supuesto señalado en este artículo.

El monto de la cantidad establecida en el párrafo anterior se actualizará en el mes de enero de cada año, con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre del penúltimo año al mes de diciembre del último año inmediato anterior a aquel por el cual se efectúe el cálculo, de conformidad con el procedimiento a que se refiere el artículo 17-A del CFF

- sociedades mercantiles que pertenezcan al régimen fiscal opcional para grupos de sociedades en los términos del Capítulo VI, Título II de la LISR
- entidades paraestatales de la administración pública federal, y
- personas morales residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país, únicamente por las actividades que desarrollen en dichos establecimientos

El artículo 76-A de la LISR aclara que únicamente deberán presentar la declaración país a país, los contribuyentes que se encuentren en cualquiera de los siguientes supuestos:

- sean personas morales controladoras multinacionales, entendiéndose como tales aquellas que reúnan los siguientes requisitos:
 - sean residentes en México
 - 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
 - no sean subsidiarias de otra empresa residente en el extranjero

- estén obligadas a elaborar, presentar y revelar estados financieros consolidados en los términos de las normas de información financiera
- reporten en sus estados financieros consolidados resultados de entidades con residencia en otro o más países o jurisdicciones, y
- hubiesen obtenido en el ejercicio inmediato anterior ingresos consolidados para efectos contables equivalentes o superiores a doce mil millones de pesos
- empresas 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 grupo empresarial multinacional residente en el extranjero como responsables de proporcionar la declaración informativa país por país a que se refiere la presente fracción. 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.

Las declaraciones informativas deben presentarse al 31 de diciembre de cada año.

Multas

Las sanciones por la no presentación de estas informativas o hacerlo de manera incompleta o con errores implican una multa que va de los \$140,540 a los \$200,090, conforme a lo que establecen los artículos 81, fracción XL y 82, fracción XXXVII del CFF, además de la imposibilidad de contratar con el sector público adquisiciones, arrendamientos, servicios u obra pública, en los términos previstos por el CFF en su artículo 32-D, así como la suspensión del padrón de importadores, conforme a las reglas generales de comercio exterior en su numeral 1.3.3, fracción IX.

Eventualmente, también habría que considerar el riesgo de no deducción de las deducciones a partes relacionadas, en los términos previstos por la fracción V del artículo 27 de la LISR.

En el apartado denominado nuevas informativas, se proporciona una guía para el llenado de las declaraciones del artículo 76-A de la LISR, haciendo uso del aplicativo en el portal del SAT. 

4 Cifras actualizables