

# FISCALIZACIÓN A PARTES RELACIONADAS COMO MEDIO DE COMBATE A LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y TRASLADO DE UTILIDADES



[dropcap custom\_class="normal"] L [/dropcap]

Las administraciones tributarias de un gran número de países, incluido el nuestro, así como organismos internacionales, tales como la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), han identificado que algunos grupos empresariales multinacionales han incurrido en la implementación de estrategias fiscales en el ámbito internacional para eludir el pago de impuestos corporativos en los lugares donde se genera la riqueza, por medio de la diversificación de su tributación, situando sus centros corporativos o algunas de sus empresas subsidiarias en jurisdicciones que tienen tasas de impuestos sobre la renta nulas o más reducidas respecto de aquellos países en los que efectivamente llevan a cabo sus operaciones.

Consecuentemente, las utilidades fiscales sujetas a gravamen de los grupos empresariales multinacionales se trasladan y concentran en países con cargas impositivas nulas o reducidas. Esto, aunado al hecho de que las empresas subsidiarias que se sitúan en esos países realmente no tienen una actividad económica que justifique, por medio de las funciones que se realizan, los activos utilizados y los riesgos que se asumen, las utilidades de operación que se asignan e integran en la base gravable de dichos países, ocasiona que la substancia económica que genera la tributación sea cuestionable y en algunos casos inexistente.

Con el objetivo de evitar estas y otras prácticas fiscales elusivas, la OCDE atendiendo a la petición expresa del G20, que reúne a las economías avanzadas y emergentes más importantes del mundo, incluyendo a México, ha diseñado un plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS por sus siglas en inglés).

Este plan tiene como objetivo evitar que los grupos empresariales multinacionales trasladen artificialmente utilidades a otras jurisdicciones, con el propósito de pagar cantidades bajas de impuesto o incluso generar una doble no imposición (tanto en el país donde obtienen el ingreso como en el de residencia del corporativo), perjudicando así la imparcialidad e integridad del sistema fiscal.

Como parte de las acciones adoptadas por la OCDE y los países miembros del G20, dentro del plan de acción BEPS, se ha acordado que los países participantes, incluido México, implementen nuevos estándares relativos a la documentación e información en materia de precios de transferencia, los cuales aumenten la transparencia para las administraciones tributarias, de modo que puedan desarrollar una evaluación de riesgos tributarios eficiente y robusta, que permita enfrentar de manera eficaz la erosión de la base gravable a través del traslado de utilidades.

México, como miembro de la OCDE, ha asumido compromisos ineludibles en el ámbito internacional para el combate de la erosión de la base imponible vía el traslado de utilidades. En el marco del plan de acción BEPS, se ha comprometido a implementar en su legislación fiscal, medidas que obliguen a los contribuyentes a proporcionar a la administración tributaria la información prevista en el Capítulo V, de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, aprobadas por el Consejo de la OCDE, para que con el debido resguardo y confidencialidad sea

recopilada y analizada y, cuando haya reciprocidad en el marco de los acuerdos internacionales suscritos por nuestro país, sea intercambiada con las autoridades fiscales de otros países.

De esta forma, a partir del año 2016 se adiciona a la Ley del Impuesto Sobre la Renta el artículo 76-A, para contemplar la obligación de quienes celebren operaciones con partes relacionadas de presentar de manera anual diversas declaraciones informativas, de conformidad a lo siguiente:

#### **OBLIGADOS**

Los siguientes contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas:

- I. Quienes tributen en términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, 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 \$644,599,005.00, así como aquéllos 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 el citado artículo 76-A de la Ley del ISR.
- II. Las sociedades mercantiles que pertenezcan al régimen fiscal opcional para grupos de sociedades en los términos del Capítulo VI, Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- III. Las entidades paraestatales de la administración pública federal.
- IV. Las personas morales residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país, únicamente por las actividades que desarrollen en dichos establecimientos.

Por lo que si los anteriores contribuyentes no celebran operaciones con partes relacionadas, pues entonces no se encontrarán obligados a lo dispuesto en éste artículo 76-A de la Ley del ISR.

#### **OBLIGACIÓN**

Deberán proporcionar a las autoridades fiscales a más tardar el 31 de Diciembre del año inmediato posterior al ejercicio fiscal de que se trate, las siguientes declaraciones anuales informativas de partes relacionadas:

- I. Declaración informativa maestra de partes relacionadas del grupo empresarial multinacional, que deberá contener información referente al grupo empresarial multinacional, de la:
  - a) Estructura organizacional.
  - b) Descripción de la actividad, sus intangibles, actividades financieras con sus partes relacionadas.
  - c) Posición financiera y fiscal.
- II. Declaración informativa local de partes relacionadas, que deberá contener información sobre la:
  - a) Descripción de la estructura organizacional, actividades estratégicas y de negocio, así como de sus operaciones con partes relacionadas.
  - b) Información financiera del contribuyente obligado y de las operaciones o empresas utilizadas como comparables en sus análisis.
- III. Declaración informativa país por país del grupo empresarial multinacional que contenga:
  - 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 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 efectivamente pagado; impuesto sobre la renta 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 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.

#### **CASOS EN QUE DEBERÁ PRESENTARSE LA DECLARACIÓN INFORMATIVA PAÍS POR PAÍS**

La declaración informativa país por país, deberá ser presentada por los contribuyentes cuando se ubiquen en alguno de los supuestos que se señalan a continuación:

- a) Sean personas morales controladoras multinacionales, entendiéndose como tales aquéllas 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.

Respecto a este monto, la OCDE lo establece en ingresos anuales consolidados iguales o mayores a 750 millones de euros, tope que será revisado en el año 2020 para ajustarlo a la alza o a la baja.

b) 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 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 Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

#### MEDIOS DE PRESENTACIÓN DE LAS DECLARACIONES

El Servicio de Administración Tributaria establecerá reglas de carácter general para la presentación de las declaraciones antes señaladas, a través de las cuales podrá solicitar información adicional, e incluirá los medios y formatos correspondientes.

#### REQUERIR DECLARACIÓN A SUBSIDIARIAS DE RESIDENTES EN EL EXTRANJERO Y RESIDENTES EN EL EXTRANJERO

Por otra parte, dicha autoridad fiscal, 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 declaración informativa país por país del grupo empresarial multinacional, en los casos en que 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 dichos efectos los contribuyentes contarán con un plazo máximo de 120 días hábiles a partir de la fecha en la que se notifique la solicitud para proporcionar dicha declaración.

#### IMPEDIMENTO PARA CONTRATAR CON ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

Como una medida que desincentive la falta de presentación de estas declaraciones informativas, se establece que su incumplimiento también será un supuesto que impedirá al infractor contratar adquisiciones, arrendamientos, servicios u obra pública con el sector Gobierno.

Por lo que con tal finalidad, se reformó también para el año 2016 la fracción IV del artículo 32-D del Código Fiscal de la Federación (CFF), para incluir la referencia a que la no presentación de estas declaraciones informativas será impedimento para contratar con la Administración Pública Federal, Centralizada y Paraestatal, así como con la Procuraduría General de la República.

#### SANCION

Para sancionar la no presentación de estas declaraciones informativas, se adicionó la fracción XL del artículo 81 del CFF para contemplar como infracción el no proporcionar dichas declaraciones informativas, el proporcionarlas incompletas, con errores, inconsistencias o en forma distinta a lo señalado en las disposiciones fiscales.

Estableciéndose como sanción a esto, según la fracción XXXVII del artículo 82 del CFF, una multa de \$ 140,540.00 a \$ 200,090.00.

#### CONCLUSIONES

De acuerdo a lo anteriormente comentado, la obligación de presentar estas declaraciones anuales informativas no será para toda persona que realice operaciones con partes relacionadas, sino que lo será única y exclusivamente para las personas que expresamente se señalan en dicho artículo 76-A de la Ley del ISR, en relación con el diverso 32-H del CFF, y que en esencia son empresas multinacionales, es decir, empresas que cuentan con oficinas, sucursales, subsidiarias, etc. en más de un país, y que por lo mismo, son las que pueden realizar operaciones tendientes a transferir sus utilidades a estados o territorios con baja o nula imposición fiscal, sin que las operaciones que dieron origen a tales utilidades se hayan llevado realmente a cabo en esos territorios.

Las 3 declaraciones a presentar para este tipo de empresas multinacionales pudieran ser complejas y detalladas, mas sin embargo, de acuerdo a la exposición de motivos de la reforma ??la información referida en las tres declaraciones informativas señaladas, se trata de información que los contribuyentes tienen disponible y se alinea con los estándares internacionales emitidos por la OCDE?.

Por lo que estas declaraciones se convierten en una herramienta mas de fiscalización a nivel internacional ya que en forma recíproca, la declaración informativa país por país, podrá ser intercambiada con autoridades fiscales extranjeras, cuando pertenezcan a un país

con el que México tenga en vigor un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria, o un tratado para evitar la doble imposición que contenga una cláusula de intercambio de información.

Asimismo, la presentación de estas declaraciones será parte de la forma en que los contribuyentes demostrarán el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en materia de precios de transferencia, y también según la exposición de motivos de la reforma, a la fecha, España y Reino Unido ya han incorporado en sus legislaciones nacionales, el nuevo estándar de documentación de precios de transferencia antes referido; mientras que son varios los países que han anunciado su intención de incorporar en el corto plazo este nuevo estándar, entre los que se incluyen Alemania, Argentina, Australia, Bélgica, China, Dinamarca, Estados Unidos, Holanda, Italia, Nueva Zelanda, Polonia, Rumania, Sudáfrica y Venezuela.