

Esquemas reportables en operaciones entre partes relacionadas

Los procesos de identificación y fiscalización de transacciones intercompañía como resultado de planeaciones fiscales agresivas son uno de los nuevos objetivos de las autoridades mexicanas. Ante esta situación, las normas fiscales establecen la obligación de reportar durante 2021 ciertas operaciones intragrupo catalogadas como esquemas reportables, por lo que las empresas deberán efectuar un análisis del soporte y documentación con la que cuentan, para evaluar los potenciales riesgos que estas nuevas disposiciones establecen

26

GARRIDO LICONA
Y ASOCIADOS S.C.

**L.E. Jorge Araujo Pacheco, Socio del
Área de Precios de Transferencia
de Garrido Licona y Asociados**

INTRODUCCIÓN

México, como país miembro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), ha venido incorporando en fechas recientes diversos instrumentos que tienen como objetivo el mejorar las estrategias de fiscalización y revisión por parte de las autoridades en la materia. Con base en el *Action Plan Base Erosion and Profit Shifting* (Plan BEPS) –Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios– emitido por ese organismo, la normatividad fiscal ha integrado nuevos mecanismos y herramientas de solicitud de información en aspectos que considera clave para la detección y revisión de operaciones sensibles.

Como parte del Plan BEPS antes mencionado, la Acción 12 tiene como objetivo exigir a los contribuyentes que reporten a las autoridades fiscales sus mecanismos de planeación fiscal agresiva. Tomando como base esa directriz, México ha añadido como parte del Código Fiscal de la Federación (CFF) para 2020, una versión propia de esa recomendación

señalando cuáles son las estructuras que ha identificado como sujetas a revelación. Estos mecanismos han sido denominados para efectos locales como “esquemas reportables”, los cuales son enlistados en el artículo 199 del CFF.

Desde la perspectiva de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), y tomando como base la fracción VI del artículo 199 del CFF, existen ciertas operaciones entre partes relacionadas las cuales serían objeto de identificación y revelación a través de los medios que la autoridad disponga para estos fines. Así, esa solicitud expresa de las operaciones entre empresas pertenecientes a un mismo grupo empresarial, no es ajena a la tendencia en materia de fiscalización que se ha robustecido en los últimos años.

Las transacciones que los contribuyentes realizan con partes relacionadas nacionales y extranjeras han sido, por muchos años, uno de los factores de mayor suspicacia por parte de todas las autoridades fiscales mundiales, incluyendo la mexicana, por lo que la normatividad en materia de precios de transferencia ha estado vigente en un sinnúmero de jurisdicciones fiscales, por largo tiempo.

Sin embargo, ante la falta de criterios homologados de presentación de información en los diferentes países, y ante las limitantes que esas reglas tienen respecto a la identificación de ciertos aspectos estructurales de las operaciones intragrupo, la actualización de normas, como la planteada para este año en el CFF, permitirá el acceso de las autoridades a información fundamental para procesos de revisión más detallados y completos.

Si bien este es un tema reciente sujeto inclusive a cierta controversia respecto a la metodología de identificación y revelación, y bajo el entendimiento de que aún quedan reglas particulares que conocer, la presente colaboración tiene como finalidad analizar –desde una perspectiva económica de plena competencia– los elementos primordiales de esos esquemas reportables asociados con operaciones intercompañía, así como emitir ciertos comentarios relevantes con respecto a la sustancia económica y documental, que a partir de ahora serán más relevantes en caso de haber cuestionamientos dentro de los procesos de auditorías.

ESQUEMAS REPORTABLES ASOCIADOS CON OPERACIONES ENTRE PARTES RELACIONADAS

Como se señaló previamente, el artículo 199, fracción VI del CFF, establece los esquemas reportables que involucren operaciones entre partes relacionadas en las cuales se identifiquen los siguientes aspectos:

1. Transmisión de activos intangibles.
2. Reestructuraciones de empresas.
3. Uso o goce temporal de bienes.
4. Comparables no fiables, y
5. Régimen de protección unilateral.

A continuación, comentaré cada uno de los puntos previamente mencionados.

OPERACIONES INTERCOMPAÑÍA QUE INVOLUCREN LA TRANSMISIÓN DE ACTIVOS INTANGIBLES

El inciso a) de la fracción VI del numeral 199 del CFF, menciona lo siguiente:

Artículo 199. ...

...

VI. ...

a) *Se transmitan activos intangibles difíciles de valorar de conformidad con las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos en 1995, o aquellas que las sustituyan. Se entiende por intangible difícil de valorar cuando en el momento en que se celebren las operaciones, no existan comparables fiables o las proyecciones de flujos o ingresos futuros que se prevé obtener del intangible, o las hipótesis para su valoración, son inciertas, por lo que es difícil predecir el éxito final del intangible en el momento en que se transfiere;*

...

Como se señala en el párrafo anterior, se plasma una definición respecto de los activos intangibles, la

cual está relacionada con la posibilidad de establecer un precio de mercado de manera puntual.

Esa definición está vinculada a tres piezas que giran alrededor de aspectos como la confiabilidad y el soporte de la información utilizada para la determinación de un valor que terceros independientes hubieran pactado en operaciones comparables: **(i)** las referencias del mercado con las cuales se efectúan los análisis de precios de transferencia; **(ii)** las estimaciones financieras futuras respecto de los resultados que un contribuyente obtendría de la utilización de los activos intangibles sujetos de evaluación, o **(iii)** los supuestos considerados como parte de las evaluaciones realizadas.

Dentro de los procedimientos financieros vinculados con la determinación del valor de un intangible, la incertidumbre siempre está presente, sobre todo cuando se debe calcular el valor actual de un beneficio futuro asociado con un determinado activo.

Si bien este aspecto es intrínseco a la naturaleza de la valuación *per se*, el planteamiento estipulado considera la responsabilidad del contribuyente en poder documentar y soportar, en el momento en el que se toma la decisión de entrar en un proceso de transmisión de propiedad de un activo intangible, que las posibles circunstancias futuras que pudieran afectar los resultados de los análisis eran de su total conocimiento, y que no hay elementos subjetivos que no hayan sido diagnosticados de manera razonable.

28

Desde el punto de vista de la autoridad, dada la responsabilidad de contar con la documentación soporte de las decisiones operativas y financieras bajo las cuales se elabora la cuantificación del valor del activo intangible, la comunicación de todas las áreas del negocio del contribuyente y la manera en la cual esa comunicación e información es respaldada, se vuelve un elemento clave para determinar la confiabilidad de los cálculos estimados.

Minutas de reuniones; correos electrónicos asociados con la aprobación o negociación del cierre o aperturas de negocios; los procesos comerciales en marcha para la obtención de contratos o clientes nuevos; las inversiones en procesos de aprobación; entre otros factores, sin duda serán preguntas sujetas de cuestionamiento por parte de las autoridades fiscales, y que el contribuyente deberá fundamentar

con el objetivo de dar credibilidad a las operaciones intercompañía.

De manera general, este tipo de documentación no forma parte de la rutina de los cálculos contables y fiscales que involucran a este tipo de operaciones, por lo que uno de los retos actuales para las organizaciones es poder contar de manera clara con esa información, siendo un nuevo factor, incluso, para la toma de decisiones de las organizaciones en el planteamiento de realizar transacciones, como las aquí mencionadas.

OPERACIONES INTERCOMPAÑÍA QUE INVOLUCREN REESTRUCTURACIONES DE EMPRESAS

En el inciso b) de la fracción VI del artículo 199 del CFF se señala:

Artículo 199. ...

...

VI. ...

...

b) *Se lleven a cabo reestructuraciones empresariales, en las cuales no haya contraprestación por la transferencia de activos, funciones y riesgos o cuando como resultado de dicha reestructuración, los contribuyentes que tributen de conformidad con el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, reduzcan su utilidad de operación en más del 20%. Las reestructuras empresariales son a las que se refieren las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos en 1995, o aquellas que las sustituyan;*

...

Con el objetivo de comprender la intención de la norma, es importante explicar de manera general la definición de "reestructura empresarial", de acuerdo con los lineamientos internacionales en materia de precios de transferencia.

Sobre ese entendimiento, una reestructura de empresas:

...se refiere a la reorganización transfronteriza de las relaciones comerciales o financieras entre empresas asociadas, incluyendo la finalización o la renegociación sustancial de acuerdos preexistentes.

Un elemento importante y generalizado de esas reestructuras es una redistribución de los beneficios o utilidades generadas en las operaciones modificadas. En ese sentido, y de manera enunciativa más no limitativa, algunos ejemplos de reestructuras comunes entre partes relacionadas puede involucrar la transformación de empresas manufactureras o de distribución completa a empresas bajo un esquema de servicios de manufactura bajo contrato o distribuidores de bajo riesgo respectivamente; la centralización de intangibles valiosos de varias empresas del grupo empresarial a una empresa tenedora o controladora del mismo; la centralización de áreas administrativas de las entidades locales a una casa matriz o a centros de servicios compartidos, entre otros ejemplos.

Si bien, los grupos multinacionales con presencia en México pueden efectuar las decisiones necesarias para implementar estos cambios internos con el objetivo de crear eficiencias en sus diferentes canales de distribución o de operación; potencializar economías de escala en sus operaciones; lograr una mejor distribución de funciones operativas; e incluso reducir costos internos o maximizar utilidades a nivel consolidado, al tratarse de estrategias transfronterizas, la autoridad pondrá especial atención en que esas reestructuras cumplan con circunstancias de mercado bajo la óptica de cómo se realizaría este tipo de decisiones en operaciones entre terceros independientes.

El principio fundamental en operaciones entre partes no relacionadas –y salvo casos muy puntuales– considera que una empresa no estaría dispuesta en ceder, renegociar, cancelar o iniciar cualquier operación comercial sin cuantificar el beneficio presente y/o futuro que conlleve esa decisión.

Por lo anterior, es razonablemente esperado que exista una contraprestación de por medio, la cual le permita a una empresa el tomar decisiones donde sus ingresos o utilidades actuales se vean afectados.

Con base en lo anterior, el esquema reportable aquí detallado tiene como finalidad identificar justamente aquella omisión de contraprestación o pago que comúnmente en el mercado hubiera ocurrido.

Lo interesante de esta premisa es que la norma establece un aspecto adicional. Y esto es que, aun cuando haya existido una compensación, si esta no retribuye al contribuyente de manera que exista una disminución de la utilidad operativa del pagador de impuestos mexicano en más de un 20%, la operación será sujeta a revelación.

Lo anterior marca una constante en los procesos de fiscalización por parte de la administración central de precios de transferencia, pues se ha observado que aun cuando una operación cumpla de manera individual con valores de mercado, la aplicación de un segundo análisis comprobatorio o *second check* se ha vuelto un común denominador de las auditorías en la materia.

La premisa es que, en decisiones de mercado, una empresa o individuo materializaría una transacción con un tercero independiente no únicamente determinando el precio asociado con la operación, sino también en el beneficio o rentabilidad que obtendría una vez que asuma los costos y gastos que incurriría para la generación de esa operación.

Es por eso por lo que el espíritu de esta medida que pretende identificar la potencial afectación de los resultados operativos de un contribuyente, continúa con esta clara posición de las autoridades fiscales en sus procesos de revisión.

Finalmente, es importante mencionar que en un robusto análisis de precios de transferencia, hay ocasiones en las cuales las decisiones no controladas de agentes independientes no necesariamente se basan en retornos o compensaciones económicas, si no que elementos intangibles, tales como: Posicionamiento de negocios en nuevos mercados, o reestructuras de operaciones no rentables, pueden ser detonantes de decisiones corporativas que en el corto o mediano plazos no observan rentabilidades o ganancias monetarias, motivo por el cual el contar con un soporte documental de esas decisiones es fundamental para tener una posición clara ante una eventual revisión por parte de las autoridades fiscales.

OPERACIONES INTERCOMPAÑÍA QUE INVOLUCREN EL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES

En el inciso c) de la fracción y artículo del CFF antes mencionados, se agrega adicionalmente lo siguiente:

Artículo 199. ...

...

VI....

...

c) *Se transmitan o se conceda el uso o goce temporal de bienes y derechos sin contraprestación a cambio o se presten servicios o se realicen funciones que no estén remunerados;*

...

Es de particular interés el análisis de este esquema reportable. De manera directa, se pretende identificar cualquier operación intercompañía en la cual una empresa otorgue bienes o derechos o efectúe actividades de apoyo o comerciales en beneficio de una parte relacionada que esté libre de una contraprestación; es decir, que se otorgue a título gratuito.

En este sentido, el ingreso omitido por el contribuyente como parte del cálculo de su utilidad fiscal establece una contingencia fiscal cuantificable.

Al respecto, la omisión de una contraprestación asociada con una operación que económicamente es realizada, y sin la correcta documentación en materia de precios de transferencia que en su caso analice la naturaleza de la misma, otorga a las autoridades fiscales la facultad de determinar el ingreso correspondiente a las operaciones que se encuentren dentro de este esquema.

Sin embargo, este caso puede llevar a una segunda contingencia fiscal –adicional a la acumulación omitida de la contraprestación no acordada–, debido a que se plantearía desde la perspectiva de las autoridades una potencial no deducibilidad de aquellos costos y/o gastos asociados con las actividades no remuneradas, al no establecerse una vinculación con el beneficio económico omitido, y cuestionando la “indispensabilidad” de las deducciones asociadas con estas operaciones.

Es común observar que, en determinados grupos empresariales, existe la omisión de repercusiones de costos o gastos estructurales que son compartidos por varias entidades de manera simultánea a través de una mecánica de valoración que cumpla con el principio de valor de mercado.

Al respecto, espacios físicos compartidos en oficinas, bodegas o áreas industriales; el uso de plataformas tecnológicas comunes, tanto en las áreas comerciales como administrativas; uso o goce de marcas entre varias empresas del grupo, logotipos, acuerdos comerciales y listas de clientes registrados en una sola entidad del mismo; fungir como avales en operaciones financieras solicitadas por otras partes relacionadas; son algunos de los ejemplos más recurrentes que ya han sido identificados por las autoridades fiscales y que, bajo la premisa de este esquema reportable, podrían ser sujetas de revelación y su consecuente fiscalización.

OPERACIONES INTERCOMPAÑÍA QUE INVOLUCREN COMPARABLES NO FIABLES

Continuando con el análisis de la fracción VI del artículo 199 del CFF, el inciso d) señala como esquema reportable operaciones intercompañía, donde:

Artículo 199. ...

...

VI. ...

...

d) *No existan comparables fiables, por ser operaciones que involucran funciones o activos únicos o valiosos, ...*

El anterior párrafo supone una serie de aspectos a nivel técnico de los cálculos de los valores de mercado asociados con los análisis en materia de precios de transferencia que, en países como México, supone circunstancias particulares que puede conllevar a procesos de documentación diferentes a los comúnmente aplicados por los contribuyentes para cumplir con las disposiciones en la materia.

Un aspecto relevante dentro de los análisis de precios de transferencia, es la correcta identificación de

operaciones comparables a través de un estudio detallado de las funciones efectuadas, los activos involucrados y los riesgos asumidos por las empresas involucradas en la transacción intercompañía.

Es de conocimiento general que la identificación de transacciones comparables perfectas es prácticamente imposible, por lo que existen, y así está contemplado en las disposiciones locales y mundiales en la materia, ciertos criterios técnicos que deben prevalecer para darle certidumbre a la documentación comprobatoria de la verificación de la aplicación del principio *arm's length*.

En países en vías de desarrollo como México, la obtención de fuentes de información públicamente disponible con un nivel de confianza y certidumbre razonable para los análisis económicos de las transacciones entre partes relacionadas es limitada.

Este aspecto hace que los contribuyentes en sus procesos de documentación deban recurrir a bases de datos internacionales. Si bien la normativa establece la posibilidad de poder ajustar razonablemente esa información para incrementar la comparabilidad dentro de los procesos de análisis, es razonable concluir que habrá siempre elementos que no podrán ser identificados plenamente y, por tanto, no se podrán ajustar completamente.

Una vez señalado lo anterior, un aspecto importante dentro del análisis de la información del contribuyente, así como de las transacciones potencialmente comparables, debe considerar la identificación de intangibles valiosos que pudieran afectar los resultados obtenidos.

Una operación en la cual exista el involucramiento de un intangible cuya aportación en la transacción sea relevante o indispensable, no podrá ser analizada de manera similar a una operación intercompañía que únicamente involucra operaciones rutinarias o de bajo valor agregado.

Por consiguiente, el análisis a detalle de la operación intercompañía es un aspecto primordial para seleccionar el mejor método de precios de transferencia que arroje los resultados más confiables.

También es importante recalcar que, dentro de los procesos de auditorías, la esencia económica de las transacciones intragrupo nunca puede ser menos

relevante que la forma en la cual se documenta la operación en sí.

Esta discordia que pudiera existir entre los límites de las obligaciones de los contribuyentes para comprobar el cumplimiento de la normativa de precios de transferencia y las facultades de fiscalización por parte de las autoridades, eventualmente podrán llevar a nuevos esquemas de documentación como lo son: Los Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia –*Advanced Pricing Agreement (APA)*–; la aplicación de metodologías de partición de utilidades, entre otros, los cuales permitan a ambas partes obtener el nivel de confianza necesario para la correcta determinación y revisión de las operaciones intercompañía.

OPERACIONES INTERCOMPAÑÍA QUE INVOLUCREN UN RÉGIMEN DE PROTECCIÓN UNILATERAL

Finalmente, el inciso e) de la referida disposición establece que una operación intercompañía es un esquema reportable cuando:

Artículo 199. ...

...

VI. ...

...

e) *Se utilice un régimen de protección unilateral concedido en términos de una legislación extranjera de conformidad con las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos en 1995, o aquellas que las sustituyan.*

...

Un régimen de protección es un proceso contemplado en las disposiciones locales e internacionales en materia de precios de transferencia, el cual otorga a los contribuyentes la certidumbre de cumplimiento frente a las autoridades fiscales con las que se tramita un acuerdo respecto a las transacciones intercompañía sujetas a análisis.

...la actualización de normas, como la planteada para este año en el CFF, permitirá el acceso de las autoridades a información fundamental para procesos de revisión más detallados y completos.

Este proceso, comúnmente conocido como APA, puede validar, en algunos casos, el precio, monto o contraprestación de alguna operación entre partes relacionadas, así como también la mecánica de determinación de los valores pactados en transacciones controladas.

Asimismo, esos acuerdos pueden ser tanto unilaterales (cuando son únicamente aprobados por una autoridad fiscal), como bilaterales o multilaterales (cuando son aprobados por dos o varias autoridades fiscales de manera simultánea).

En estos dos últimos casos, ya sea un acuerdo bilateral o multilateral, son posibles entre países o jurisdicciones fiscales que mantengan tratados para evitar la doble tributación, que implícitamente conlleva a procesos de comunicación e intercambio de información entre esas autoridades fiscales para su correcta negociación y fiscalización sobre bases estandarizadas y acordadas.

Al respecto, el interés de la autoridad mexicana respecto a este tema es el conocer por parte de los contribuyentes si este tipo de acuerdos se han hecho dentro del grupo multinacional; si ese acuerdo fue pactado por una parte relacionada con la que el

contribuyente mexicano tuvo operaciones, y si este procedimiento fue efectuado con una autoridad fiscal extranjera, la cual certificó que la operación entre las partes relacionadas cumple con las disposiciones aplicables en el país o jurisdicción donde ese trámite fue efectuado.

Dado que tal procedimiento fue certificado por una autoridad extranjera y no por la autoridad local, la administración central de precios de transferencia estará particularmente interesada en conocer las circunstancias bajo las cuales fue aprobado ese esquema, partiendo de la premisa que una autoridad fiscal extranjera habrá validado tal transacción siempre y cuando fuera conveniente para sus procesos de fiscalización.

En ese sentido, es razonable especular, por parte de las autoridades, la existencia de una posible estrategia fiscal agresiva desde la perspectiva de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) mexicana acordada por un contribuyente extranjero residente de un país donde quizás no existan acuerdos amplios de intercambio de información dentro del marco de un tratado para evitar la doble tributación.

CONCLUSIONES

Pese a la incertidumbre actual y la falta de información específica respecto a los procedimientos bajo los cuales se realizará el reporte y los procesos de auditorías, se puede concluir que las autoridades fiscales mexicanas continúan con una tendencia fiscalizadora en la cual han estructurado herramientas, con base en disposiciones mundiales, que le permitirán eventualmente, de manera ágil y con elementos sustancialmente más sólidos, efectuar la identificación y revisión de operaciones que tengan como objetivo el perjudicar la base gravable local a través de operaciones con partes relacionadas.

Tal como se ha señalado a lo largo de esta colaboración, la documentación soporte adicional a los análisis de precios de transferencia correctamente sustentados, se volverá un aspecto primordial para que el contribuyente pueda otorgar los elementos necesarios para validar la naturaleza y el beneficio de sus transacciones con entidades del grupo empresarial al que pertenece, y su consecuente efecto fiscal local. •