



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE ECONOMÍA

**Operaciones intercompañía en México. Análisis y
soporte a través del Estudio de Precios de
Transferencia y ajustes a partir del Plan BEPS
2015**

TESINA

Que para obtener el título de
Licenciado en Economía

P R E S E N T A

Oscar Martín Sánchez Hernández

DIRECTORA DE TESINA

Dra. Alejandra Patiño Cabrera



Ciudad Universitaria, CD.MX., Octubre 2024



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas

Tesis Digitales

Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©

PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.



**PROTESTA UNIVERSITARIA DE INTEGRIDAD Y
HONESTIDAD ACADÉMICA Y PROFESIONAL.
(Titulación o Graduación con trabajo escrito)**

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 87, fracción V, del Estatuto General. 68, primer párrafo, del Reglamento General de Estudios Universitarios y 26, fracción I, y 35 del Reglamento General de Exámenes, me comprometo en todo tiempo a honrar a la institución y a cumplir con los principios establecidos en el Código de ética de la Universidad Nacional Autónoma de México, especialmente con los de integridad y honestidad académica.

De acuerdo con lo anterior, manifiesto que el trabajo escrito titulado: "Operaciones Intercompañía en México. Análisis y Soporte a través del Estudio de Precios de Transferencia y ajustes a partir del plan BEPS 2015", que presente para obtener el título/grado de Licenciado en Economía, es original, de mi autoría y lo realice con el rigor metodológico exigido por mi Entidad Académica, citando las fuentes de ideas, textos, imágenes y gráficos u otro tipo de obras empleadas para su desarrollo.

En consecuencia, acepto que la falta de cumplimiento de las disposiciones reglamentarias y normativas de la Universidad, en particular las ya referidas en el Código de ética, llevará a la nulidad de los actos de carácter académico administrativo del proceso de titulación/graduación.

Atentamente.

Sánchez Hernández Oscar Martín

N° de Cta. 302089325

Agradecimientos.

Con este trabajo quiero agradecer a mis padres y familiares y amigos cercanos por estar al pendiente de mis Estudios durante todo este tiempo. Su cariño y seguimiento ha sido motivante para seguir adelante.

Por otro lado, agradezco sinceramente a todos los profesionales de diferentes especialidades, con los que he intercambiado puntos de vista en estos años de experiencia. Contadores, fiscalistas, abogados, psicólogas, administradores, otros colegas economistas, entre otros, que han enriquecido mi conocimiento desde varios puntos de un mismo tema.

Finalmente agradezco profundamente al L.E. Ricardo Lozano, a las C.P. Eva Edith Trigos y Elizabeth Ramírez, al C.P. Roberto de Haro a la Lic. Mía Menéndez y a la L.D. Sarahí Martínez por brindarme su apoyo en momentos cuando más lo necesitaba tanto profesional como personalmente.

**Operaciones intercompañía en México. Análisis y Soporte a través del
Estudio de Precios de Transferencia y ajustes a partir del plan BEPS 2015.**

Introducción	2
Objetivo de la investigación	5
Objetivo General	5
Objetivos Particulares	5
1.- Las operaciones intercompañía y su especialización a través del tiempo.....	6
A. Historia.....	6
B.-Surgimiento de las empresas multinacionales.....	7
C.-Conceptos relacionados a las operaciones intercompañía.....	8
2.- Estudio de Precios de Transferencia.	21
A. Guías de Precios de Transferencia	22
B. Principio Arm's Length.	24
C. Adaptación de las Guías de la OCDE a la legislación mexicana.	26
D. Concepto de Partes Relacionadas aplicable en México.	27
E. Estructura del Estudio de Precios de Transferencia en México.	28
F. Declaraciones del Estudio de Precios de Transferencia en México.....	29
3.- Plan BEPS.....	32
A. Introducción	32
B. Acciones del Plan BEPS.....	34
C. Declaraciones derivadas del Plan BEPS	40
D. Aplicación de Plan BEPS en México	43
4.-Resultados de su aplicación y futuro del Plan BEPS	51
A. Resultados de la aplicación del plan BEPS y del análisis intercompañía	51
B. BEPS 2.0. El futuro del Plan	55
5.- Conclusiones y recomendaciones	61
6.- Caso práctico	62
Referencias.....	67

Introducción

Durante la década de 1940, después de la segunda guerra mundial, se implementaron nuevas organizaciones políticas y sociales para mitigar los efectos del conflicto. Con la idea de establecer la nueva organización política, económica y social del mundo; los países vencedores establecieron diversas instituciones y organizaciones enfocadas a diversos sectores políticos, económicos y sociales.

De acuerdo con información de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) “La Organización para la Cooperación Económica Europea (“OECE”) se creó en 1948 para administrar el Plan Marshall, financiado por Estados Unidos, para la reconstrucción de un continente devastado por la guerra” (OCDE, 2020, p.3).

Derivado de estos trabajos, y “Alentados por el éxito de la OECE y la perspectiva de llevar adelante su trabajo a nivel mundial, Canadá y Estados Unidos se unieron a los miembros...para firmar la Convención el 14 de diciembre de 1960. La OCDE nació oficialmente el 30 de septiembre de 1961” (OCDE, 2020, p.3).

El objetivo de la OCDE es garantizar que sus miembros, más de 100 países en la actualidad, apliquen políticas de desarrollo económico y social, buscando una expansión económica con competencia justa, así como realizar investigaciones y análisis para favorecer el crecimiento económico mundial.

Así, a partir de los procesos de globalización y del desarrollo económico de los países, sus trabajos se han especializado en sectores como medio ambiente, salud, educación, trabajo y otras áreas relacionadas más hacia la interacción social, y en cómo afecta la economía de cada país.

Además del trabajo de la OCDE, la globalización dio lugar a grandes grupos multinacionales, que especializaron ciertas operaciones y servicios en países y economías donde podrían tener una ventaja comparativa y competitiva, y al no

haber regulación o medición de esas actividades, muchas de estas empresas obtuvieron ventajas injustas.

Ante esta situación, en 1995 el grupo de las veinte economías más poderosas del mundo, el G-7, solicitó a la OCDE la medición y posteriormente la reglamentación de diversas actividades comerciales, para garantizar que existiera una competencia justa en el mercado y que no prevalecieran ventajas comparativas por las actividades comerciales entre empresas del mismo grupo. Es en esta revisión, que surgen las primeras Guías de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias (“Guías de Precios de Transferencia”) y el importante concepto de “Partes Relacionadas”.

La función principal de las Guías de Precios de Transferencia es establecer reglas para las operaciones intercompañía de los grupos multinacionales en países miembros de la OCDE, así como para otros países que han ido aceptando estos lineamientos con la idea de dar certeza a sus empresas multinacionales.

Las primeras Guías de Precios de Transferencia fueron emitidas en 1995, y con el paso del tiempo y la evolución de las operaciones de los grupos multinacionales, se han dado actualizaciones a sus capítulos.

Las Guías de Precios de Transferencia señalan que:

“El papel de las empresas multinacionales en el comercio mundial ha seguido creciendo espectacularmente desde la adopción de las Directrices de 1995. Esto refleja en parte la mayor integración de las economías nacionales y el progreso tecnológico, particularmente en el ámbito de las comunicaciones.” (OCDE, 2017, p17)

Estas actualizaciones se han dado de manera constante y específica en los últimos años, 2017, 2020 y 2022 y se espera otra para 2025 o 2026, ya que el principal punto de revisión son las operaciones de intangibles, donde las autoridades han descubierto que son utilizadas para actividades abusivas como el lavado de dinero.

De igual manera, la revisión se enfoca en operaciones nuevas que han surgido con el avance de la tecnología, como es la localización de call centers en países diferentes donde reside la empresa, o servicios especializados que no existían hace algunos años, y que representan un reto y una oportunidad para las autoridades fiscales para ser gravadas correctamente.

De igual forma, las revisiones y actualizaciones de estas guías, se llevaron a cabo a partir de lo establecido en el Plan contra la Erosión de la Base Gravable y la Partición de Utilidades (“BEPS” por sus siglas en inglés) implementado en 2015.

La comprobación de las operaciones intercompañía de un grupo empresarial se da a través del Estudio de Precios de Transferencia, el cual es solicitado por las autoridades fiscales, mediante varias declaraciones, para comprobar que las operaciones se pactaron de manera similar a lo que se hubiera pactado con terceros independientes, y que las funciones realizadas, activos utilizados y riesgos asumidos concuerdan con los lineamientos de las Guías.

Así pues, la revisión, medición y control de las operaciones intercompañía de un grupo multinacional es de suma importancia, tanto para las autoridades locales del país donde se realizan las operaciones, como para los organismos internacionales como la OCDE, que buscan que se aplique correctamente el reglamento en estas operaciones para asegurar una ventaja en el libre mercado, y finalmente es importante para las propias empresas conocer qué operaciones están permitidas, cuales tienen mayor riesgo de revisión, cómo establecer una estrategia operativa correcta, e incluso puede darle herramientas para revisar su posición en el mercado, derivado del rango de mercado de empresas comparables que se encuentra en el Estudio de Precios de Transferencia.

Objetivo de la investigación.

Objetivo General

Presentar un trabajo de investigación, donde se plasme mi experiencia profesional de 12 años elaborando Estudios de Precios de Transferencia, y analizando la evolución de las operaciones intercompañía en este tiempo, mostrando los antecedentes, usos actuales, y consideraciones a futuro de las operaciones intercompañía de grupos multinacionales en México.

Objetivos Particulares

1. Analizar cómo las operaciones entre empresas de un mismo grupo, tienen un efecto en la base gravable de las mismas y cómo las autoridades fiscales han hecho ajustes para revisar correctamente estas operaciones.
2. Mostrar cómo las empresas y las operaciones han aumentado, disminuido, cambiado de jurisdicción fiscal u otras consideraciones particulares, a partir del avance tecnológico y el aumento de revisión por parte de las Autoridades fiscales de cada país que firmó el plan BEPS.
3. Convertir este trabajo de investigación en una fuente de consulta para economistas, contadores, fiscalistas, auditores, abogados, y todos los profesionales involucrados en el soporte y revisión de las operaciones intercompañía.

1.- Las operaciones intercompañía y su especialización a través del tiempo.

A. Historia

Las actividades que se llevan a cabo entre las empresas del grupo se llaman operaciones intercompañía, y son de suma importancia dentro de la economía de un país y la economía mundial.

Las empresas nacionales y extranjeras dentro de su diversificación y especialización de actividades, crean otras empresas, lo que las convierte en un grupo empresarial nacional o multinacional, donde cada una de ellas realiza sus actividades administrativas y comerciales en beneficio de todos los miembros del grupo.

Este proceso de globalización y evolución empresarial empezó a hacerse más fuerte y evidente después de la segunda guerra mundial cuando la reconfiguración del nuevo orden mundial comenzó a establecerse entre los países vencedores sobre los vencidos, y la reestructuración y reconstrucción de la destrozada Europa.

Sobre esto Torres comenta:

Mientras los países desarrollados (hegemónicos) lideraban este proceso, los países de la órbita socialista, como Rusia, China y Europa Oriental, estuvieron al margen de estas transformaciones. Por su parte, los Países en Desarrollo (PED) y, especialmente, los latinoamericanos impulsaron un proceso de Industrialización por Sustitución de Importaciones (ISI). (2011, p.170)

Este modelo de ISI tuvo mucha influencia en los países asiáticos en los que, además de otras condiciones como la restricción de importaciones y los apoyos gubernamentales, los países basaron su desarrollo comercial y económico.

Los principales países que se beneficiaron de este modelo productivo fueron Japón, Corea y Taiwán.

“Desde los años setenta y ochenta del siglo XX se produjo un importante proceso de consolidación de un sistema de relaciones económicas interorganizacionales en el ámbito de lo público y lo privado, en el marco de las economías de mercado en sus diferentes manifestaciones. La integración de los países a través de un fluido intercambio de bienes, servicios y capitales, se ha venido consolidando progresivamente. El progresivo desmoronamiento del imperio soviético, que tuvo en la caída del Muro de Berlín el símbolo más fehaciente, y las profundas reformas pro mercado emprendidas, principalmente por China, dieron un ímpetu adicional a un reverdecido proceso globalizante.” (Torres, 2011, p.171)

Este tipo de grupos han tomado mayor relevancia en los últimos años, ya que derivado de la especialización de las operaciones, la re localización de servicios y funciones específicas, crecimiento del crédito, mano de obra barata en diferentes regiones del mundo, entre otras cuestiones, han favorecido su crecimiento.

Más allá del tema administrativo de los grupos empresariales, la revisión de las operaciones intercompañía tiene gran importancia para las Autoridades Fiscales de los países miembros de la OCDE, ya que las regulaciones pueden ser diferentes entre cada país, y generar una ventaja respecto a las operaciones de mercado.

B.-Surgimiento de las empresas multinacionales

Las empresas multinacionales (EMN) son producto del crecimiento económico y empresarial a nivel mundial de diversas empresas que, aprovechando las ventajas tecnológicas, comerciales, productivas, regionales, entre otras, crean un grupo empresarial con presencia en diferentes países, de acuerdo con las ventajas comparativas que estas jurisdicciones otorgan al grupo comercial.

Toda gran empresa tuvo un punto de inicio. De manera local, los grandes corporativos de hoy en día tuvieron el desarrollo y crecimiento natural de cualquier empresa bien administrada, lo que les permitió abarcar más mercado y avanzar en la conquista de nuevos territorios, productos, insumos, desarrollo tecnológico, y cualquier otra ventaja comparativa que le beneficiara en el crecimiento empresarial.

Para que el crecimiento de las empresas multinacionales se diera, existieron diversas situaciones económicas, políticas, culturales y sociales, que beneficiaron y apoyaron el desarrollo de empresas que ya tenían un trasfondo histórico en algunos países, y también favoreció el surgimiento de nuevos grupos en nuevos países, y es una revolución que sigue vigente hasta la fecha.

Uno de los principales determinantes del crecimiento de los grupos transnacionales, como también se les conoce, fue el fin de la segunda guerra mundial, de acuerdo con las condiciones anteriormente señaladas.

El proceso de globalización de la economía y las empresas multinacionales, es muy interesante y amplio de analizar derivado de la complejidad de las variables en el mismo, sin embargo, para la materia que nos importa analizar en este trabajo, sólo nos limitaremos a lo relacionado con el funcionamiento de los grupos transnacionales, su parte administrativa, el soporte legal de las empresas, su relación con el mercado en las diferentes regiones donde se encuentren, el soporte de su funcionamiento, y las políticas de ética y administración que tienen que cumplir, de acuerdo a los lineamientos de la OCDE.

C.-Conceptos relacionados a las operaciones intercompañía

La operación e interacción de las empresas multinacionales ha generado que se presenten condiciones particulares entre ellas, que se relacionan con la región donde se encuentran, los activos que utilizan y los servicios que prestan, entre otras particularidades, las cuales una vez que se habla de operaciones intercompañía, es importante tener en cuenta para el análisis posterior.

Para De León, “La empresa multinacional se caracteriza por tener como ámbito de actuación el escenario global, independientemente de su tamaño, ya sea por personal o facturación, sector económico o actividad” (2009, p. 341).

Sin embargo, el papel de las empresas multinacionales también puede ser interpretado desde un punto de vista más crítico. “No obstante, su presencia y efectos en las economías nacionales son también punto de partida de críticas, como

por ejemplo que las EMN empobrecen al país receptor y explotan a los trabajadores nacionales”. (Lascuraín, 2012, p.86)

Por otro lado, y derivado de la relación e interacción que las empresas multinacionales pueden tener, se han creado clasificaciones que es importante tener en cuenta ya sea para el desarrollo económico de las mismas, como para el caso del Estudio de Precios de Transferencia que se está analizando en esta investigación.

Paraísos fiscales

Dentro del proceso de globalización, los grupos multinacionales buscan establecer operaciones en países donde puedan obtener la mejor ventaja al menor costo, ya sea por recursos naturales, mano de obra, posición geográfica, cultura de los países en donde empezarán operaciones, entre otras cuestiones.

“Los paraísos fiscales resultan atractivos tanto para grandes empresas como para inversores individuales, ya que les permiten reducir impuestos y mantener privacidad financiera. Además de que propician un ambiente favorable para mantener inversiones sin ser detectados por las autoridades fiscales de otros países. Aunque esto comporte un flaco servicio a otros países debido a la evasión de impuestos y por ello vean disminuida la recaudación de sus ingresos fiscales.” (Torres, 2022, p. 7)

Estas ventajas se pueden encontrar en muchos países e incluso en estados dentro del mismo país, y es que puede ser legal incluso que las empresas multinacionales establezcan operaciones con bajo o nulo gravamen fiscal, favorecimiento para créditos u operaciones financieras, entre otras ventajas.

Es en la segunda mitad del siglo XX cuando el crecimiento exponencial de las empresas favorece a la aparición de los paraísos fiscales, aunque se si va la historia, podríamos encontrar que las ventajas de operación para las empresas se encontraban ya en otros países y regiones antes del crecimiento económico.

La OCDE comenzó a revisar el tema de los paraísos fiscales, así como los conceptos para su identificación, a través de una investigación publicada en 1998 en un documento llamado *“Harmful Tax Competition” An Emerging Global Issue*; en esta investigación se señala que:

“El acelerado proceso de globalización del comercio y la inversión ha cambiado fundamentalmente la relación entre los sistemas tributarios internos... la eliminación de barreras no tributarias al comercio y la inversión internacionales y la consiguiente integración de las economías nacionales han aumentado considerablemente el impacto potencial que las políticas tributarias internas pueden tener en otras economías”.

El proceso de globalización ha llevado a una mayor competencia entre las empresas en el mercado global. Las empresas multinacionales (EMN) están desarrollando cada vez más estrategias globales y sus vínculos con cualquier país se están volviendo más tenues.

La globalización también ha tenido los efectos negativos de abrir nuevas formas mediante las cuales las empresas y los individuos pueden minimizar y evitar impuestos y en las que los países pueden explotar estas nuevas oportunidades mediante el desarrollo de políticas tributarias destinadas principalmente a desviar capital financiero y otros capitales geográficamente móviles.” (OCDE, 1998, p. 13)

Estos lugares son identificados como paraísos fiscales; el término es muy curioso, ya que la mayoría de los países que se denominan así en realidad son paraísos para turismo, con hermosas playas y clima adecuado para vacacionar, sin embargo el término paraíso fiscal se refiere a que dan ventajas financieras para atraer inversión extranjera, y a su vez, las empresas multinacionales se benefician de ello ya que pagan pocos o nulos impuestos sobre sus operaciones dentro de dicho país. De manera similar pueden obtener mejores créditos para establecer sus empresas, favoritismo de los gobiernos para la obtención de proyectos, por ejemplo hoteles en los mejores lugares de sus hermosas playas, y otras ventajas.

“El impacto de los paraísos fiscales en la economía global es importante, ya que perjudica al resto de países en la recaudación de ingresos fiscales. Ver reducida la recaudación de ingresos fiscales en un país es ver comprometida en cierta manera la economía de dicho país (...) Del mismo modo, también afectaría a la infraestructura o servicios públicos, de nuevo, por disponer de menos dinero para poder afrontar las necesidades de un correcto mantenimiento de la infraestructura pública (...) Esto podría llevar a los gobiernos a endurecer la carga fiscal en determinados sectores y desarrollar una fuga de capital que tendría un impacto negativo en la economía.” (Torres, 2022, p.10)

El problema de los paraísos fiscales se fue agravando por el avance tecnológico, económico y con el surgimiento de nuevas actividades comerciales que no existían siquiera hace 20 o 30 años, y que incluso el cambio seguirá avanzando en el futuro inmediato, el trabajo de la OCDE es establecer un marco político, económico y social justo para todos sus miembros, por lo que existe una supervisión constante de sus países miembros para evitar este tipo de desventajas y abusos.

Lo interesante es que pudiera parecer ilegal o injusto que un país no cobre o cobre muy bajos impuestos a empresas que van a invertir en su territorio, y que no sean las mismas condiciones para las empresas locales o regionales por ejemplo, sin embargo es totalmente legal lo que hacen. Los países por su soberanía pueden dictar las reglas que ellos consideren, y en estas reglas no existe nada en contra de esas prácticas, ya sea a nivel nacional o a nivel estatal.

Como ejemplo, el caso del estado de Delaware dentro del mismo Estados Unidos, en un reportaje publicado por la BBC el cual señala que, a “inicios del siglo XX y derivado de las políticas desregulatorias establecidas por el gobernador Woodrow Wilson en el estado de Nueva Jersey, favoreció que Delaware obtuviera una ventaja tanto económica como geográfica de las empresas que buscaban mejores ventajas de operación que en Nueva York y Nueva Jersey.” (BBC, 2024)

El estado de Delaware no solamente presentaba mejores condiciones, sino que pronto empezó a aplicar nuevas reformas que lo convirtieron en un verdadero imán

para las empresas. Entre las medidas adoptadas, Delaware libró a las corporaciones del pago de impuestos estatales y otras medidas administrativas, jurídicas y comerciales que se presentaron hasta la fecha.

Dentro de las facilidades que ofrece Delaware para crear empresas hay una en particular: la posibilidad de constituir una compañía de forma anónima. Esta posibilidad de anonimato ha hecho que Delaware se convierta en un lugar muy atractivo para registrar empresas que luego son empleadas en todo tipo de operaciones ilegales alrededor del mundo, con lo que se regresa a lo ya comentado, no hay nada ilegal en ello, está permitido; y de igual forma diversos países y estados pueden ofrecer ventajas a empresas que buscan expandirse a menor costo y riesgo.

Sin embargo, ya cuando un grupo multinacional ve y analiza, que esta supuesta ventaja puede presentar un riesgo mayor ante las autoridades de su país, así como para diversos organismos internacionales, es cuando se debe de analizar correctamente si es conveniente su inversión o no en dichos territorios.

Paraísos fiscales en México.

Al ser miembro de la OCDE, y ser uno de los principales socios comerciales de EE.UU., México tiene que estar a la vanguardia en la regulación para las empresas que vienen a realizar operaciones comerciales, así como de empresas nacionales que quieren tener operaciones en otros países.

En 1997, México introduce en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) el término de *Regímenes Fiscales Preferentes* (REFIPRES) con los cuales la autoridad fiscal cataloga qué tipo de actividades tienen una condición favorable diferente a otras, y cómo se deberían de comprobar y soportar.

De igual forma que los lineamientos de la OCDE, los REFIPRES y su reglamentación se han ido actualizando de acuerdo a las condiciones y operaciones de las empresas que se establecen en México.

El artículo 176 de la LISR señala lo siguiente:

“Los residentes en México y los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, están obligados a pagar el impuesto conforme a lo dispuesto en este Capítulo, por los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes que obtengan a través de entidades extranjeras en las que participen, directa o indirectamente, en la proporción que les corresponda por su participación en ellas.

Para los efectos de la Ley, se considerarán ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, los que no están gravados en el extranjero o lo están con un impuesto sobre la renta inferior al 75% del impuesto sobre la renta que se causaría y pagaría en México.

Se considerará que los ingresos están sujetos a un régimen fiscal preferente cuando el impuesto sobre la renta efectivamente causado y pagado en el país o jurisdicción de que se trate sea inferior al impuesto causado en México en los términos de este artículo por la aplicación de una disposición legal, reglamentaria, administrativa, de una resolución, autorización, devolución, acreditamiento o cualquier otro procedimiento. (LISR, 2024)

Por otro lado, México ha establecido una serie de tratados internacionales con diversos países, para evitar la evasión fiscal y la doble tributación, así como el pago del impuesto sobre la renta (ISR) para empresas residentes en el extranjero.

En dichos tratados, se señala que la imposición tributaria no tiene como condición la residencia en el país, puesto que en este es el origen de la fuente de riqueza y tiene que revisarse a detalle.

Activos Intangibles

Para que una empresa opere y obtenga beneficios tiene que tener herramientas, productos para convertir, hacer gastos especializados, tener personal capacitado, entre otros insumos particulares dependiendo del tipo de actividad. A este conjunto de insumos se le llaman activos.

Ahora bien, dentro de su vasta cantidad de insumos y recursos de operación, ciertos activos que pueden ser considerados como intangibles, ya que generan utilidad a la empresa, pero no se pueden contar o medir como en el caso de las mercancías.

Dentro de esta clasificación de activos se encuentran los activos intangibles, que de acuerdo con la definición del Banco de México :

“a) Representan costos que se incurren, o derechos, o privilegios que se adquieren, con la intención de que aporten beneficios económicos específicos definidos durante periodos que se extienden más allá de aquél en que fueron incurridos o adquiridos; y

b) Los beneficios futuros que se espera obtener se encuentran frecuentemente representados en el presente en forma intangible mediante un bien de naturaleza incorpórea, es decir, que no tiene una estructura material ni aportan una contribución física a la producción u operación.” (BdM, 2018, p.185)

El hecho de que carezcan de características físicas, no impide que se les pueda considerar como activos válidos, ya que su característica de activos se las da su significado económico, más que su existencia material específica.

Tienen que incluir las siguientes características:

- a) Debe ser identificable;
- b) Debe carecer de sustancia física;
- c) Debe proporcionar beneficios económicos futuros fundadamente esperados, y
- d) Debe tenerse control sobre dichos beneficios.

En los últimos años, y derivado del avance tecnológico, la utilización de activos intangibles ha crecido, y han surgido conceptos que hasta hace algunos años no existían. El proceso conocido como “know-how” que se refiere a “como se hacen las cosas” está teniendo una valoración más compleja y más difícil de medir o comprobar para efectos de Precios de Transferencia.

El uso de procesos, actividades y procedimientos para producir un producto requiere una valorización tanto para transferir al precio del producto, como para tener una referencia de mercado, en caso de ser una operación intercompañía.

Patentes

De manera similar las patentes también forman parte de los activos intangibles que tienen suma importancia en muchas empresas y actividades, como los laboratorios farmacéuticos.

De acuerdo a la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (WIPO por sus siglas en inglés) una patente es:

“Una patente es un derecho exclusivo que se concede sobre una invención. En términos generales, una patente faculta a su titular a decidir si la invención puede ser utilizada por terceros y, en ese caso, de qué forma. Como contrapartida de ese derecho, en el documento de patente publicado, el titular de la patente pone a disposición del público la información técnica relativa a la invención.” (OMPI, 2024)

En principio, el titular de la patente goza del derecho exclusivo a impedir que la invención patentada sea explotada comercialmente por terceros. La protección por patente significa que una invención no se puede producir, usar, distribuir con fines comerciales, ni tampoco vender, sin que medie el consentimiento del titular de la patente.

Las patentes son derechos territoriales. Por lo general, los derechos exclusivos correspondientes sólo tienen validez en el país o la región en los que se ha presentado la solicitud y se ha concedido la patente, de conformidad con la normativa de ese país o esa región

La protección se concede por un período limitado, que suele ser de 20 años a partir de la fecha de presentación de la solicitud.

Por lo tanto, el uso de patentes también requiere una valoración particular relacionada con el valor que le da a un producto el uso de este procedimiento; esta valoración se puede complicar dependiendo de sus características particulares.

Servicios Especializados

Otro campo de los activos intangibles son los servicios especializados. La especialización de la mano de obra siempre ha sido materia de análisis desde el punto de vista económico, el uso de esta mano de obra especializada hace eficiente la producción, y también podría analizarse y medirse para tener una referencia de mercado desde el punto de vista de Precios de Transferencia, pero también para administradores de empresas, encargados de recursos humanos, trabajadores sociales, etcétera.

En México sucedió un caso particular recientemente, relacionado con el abuso y malas prácticas que existían en la contratación de personal y su identificación como personal especializado.

La subcontratación de personal, o outsourcing por su terminología en inglés, es el proceso de contratación de personal que realizan las empresas y los encargados de sus áreas de personal para poder encontrar a cierto personal específico para actividades particulares diferentes a las que realiza la empresa. Por ejemplo, podría ser un ingeniero en computación en una empresa que produce lácteos y requiere un sistema tecnológico para su control, o puede ser un médico que pueda prestar primeros auxilios en una mina de plata.

Aunque los casos en la práctica pueden ser más complejos, la naturaleza del procedimiento puede quedar claro con este par de ejemplos.

La subcontratación es un procedimiento muy utilizado por las empresas, es un proceso que si se realiza correctamente es eficaz, legal, útil y reduce costos. Sin embargo, algunas empresas utilizaban esta facilidad de subcontratación para reducir los riesgos relacionados con el uso de personal, así como los pagos de impuestos y las prestaciones correspondientes, por lo que terciarizaban este

proceso con una tercera empresa que era quien asumía esos riesgos sin afectar a quien los contrataba o donde prestaban sus servicios.

Por lo tanto, el gobierno mexicano hizo una reforma a las reglas del outsourcing en 2021, estableciendo reglas y condiciones para que la subcontratación se diera correctamente.

Por otro lado, algunas empresas mantuvieron el esquema de subcontratación pero con menor número de empleados y tuvieron que cumplir con lo señalado en la ley, bajo el Registro para las Actividades Especializadas (REPSE) a través del cual se le informa a la Autoridades que el personal utilizado realmente es especializado, que es necesario en las actividades de la empresa mayoritaria y que no se encuentra en su razón social.

De acuerdo con Bouzas y Torres,

“El principal objetivo en subcontratación, es que los trabajadores que se encuentran contratados por tercerizadoras, formen parte de la plantilla principal de la empresa, este es el espíritu de la reforma; ya que, a través de dicho régimen, los trabajadores mayormente sufren daños en sus derechos laborales, como pueden ser, las nulas oportunidades de un ascenso laboral. Pero, también ahora en esta nueva etapa se tiene una mayor regularización de impuestos, por lo que, dentro de los cambios, se permite el empleo de la subcontratación de servicios u obras especializadas, siempre que no formen parte del objeto social ni de la actividad predominante de la empresa, pero se tiene la obligación de inscribirse en el Registro de Prestadoras de Servicios Especializados u obras Especializadas (“REPSE”)”. (2023, p.106)

Aunque pareciera que este registro y control exacto de los servicios especializados son para cumplir una justicia para los empleados, para que las empresas contratantes sean sus responsables, y para evitar el uso abusivo y descontrolado del outsourcing, también desde el punto de vista de Precios de Transferencia y desde las recomendaciones de la OCDE del Plan BEPS, este nuevo requerimiento

también cumple con las recomendaciones de transparencia e identificación correcta de las actividades y operaciones intercompañía.

Operaciones simuladas

Otro concepto importante, relativamente nuevo por las facilidades de comprobación y medición, es el tema de operaciones ficticias o simuladas. Aunque es un tema que tiene más efectos en el tema fiscal y de cómo las empresas tienen que cumplir ciertos requisitos para evitar la evasión fiscal y el lavado de dinero, es un tema para tener en cuenta ya que podría presentarse en operaciones intercompañía.

Básicamente las operaciones simuladas se refieren a actividades que pueden tener empresas que emiten facturas, o aquellas que las reciben, sin que haya realmente un producto o un servicio intercambiado entre dichas empresas.

“Las operaciones simuladas, también llamadas inexistentes, representan un factor de riesgo grave para aquellas empresas que tienen algún tipo de relación comercial con Empresas Facturadoras de Operaciones Simuladas (EFOS) o con Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS). Actualmente, la autoridad fiscal refuerza cada vez más los mecanismos y políticas para hacer frente a los diversos esquemas de evasión fiscal, situación que obliga a los contribuyentes a llevar a cabo el diseño e implementación de mecanismos de control interno, mismos que permitan a la empresa prevenir una situación de identificación de transacciones que puedan considerarse como inexistentes”. (Martínez, 2024)

La importancia del control y comprobación de este tipo de operaciones es que puede involucrar montos en los que la empresa que emite facturas se puede beneficiar en su base gravable, mientras que la que recibe puede justificar gastos que nunca hará y tener un saldo positivo para el pago de impuestos.

Bajo varios supuestos, la autoridad fiscal mexicana puede catalogar a algunas empresas como EFOS o EDOS, y generarles un gran problema, por lo que las empresas tienen que demostrar lo contrario mediante información comprobatoria.

Desde el punto de vista de Precios de Transferencia, si pudiera existir esta situación tendría que ser entre empresas nacionales, ya que una operación en el extranjero necesitaría más documentos de comprobación, además de la factura, como puede ser el contrato intercompañía de la operación, o en caso de mercancía, los pedimentos y documentos de aduanas por ejemplo.

Además y coincidiendo con las recomendaciones de las Guías de Precios de Transferencia, tiene que haber soporte de funciones, activos y riesgos en cada una de las operaciones intercompañía, por lo que al momento de la revisión sería evidente si alguna de las empresas cae en alguna de estas dos clasificaciones.

Este tipo de operaciones y las reglas emitidas por la autoridad son un ejemplo más de los vicios que ciertas empresas y grupos empresariales pueden tener con tal de obtener un beneficio, y que requiere información de soporte que se puede obtener fácilmente con base en el avance tecnológico como es el caso de la factura electrónica.

Como se ha explicado en los párrafos anteriores, las operaciones que involucran activos intangibles representan un reto para la comprobación, medición, seguimiento de las autoridades fiscales y legales, y también representan, aunque en menor grado por la aplicación de los ajustes señalados, una posibilidad para que algunas empresas obtengan un beneficio con su mal uso en países donde no se tenga la experiencia ni las medidas de control actualizadas, o donde la misma legislación local lo señale como que no exista ninguna falta, como en el caso de los paraísos fiscales.

A este terreno se le suma la innovación tecnológica y la posibilidad de que cada vez más servicios se presten en países que no tienen regulación, y sean recibidos en países donde sí lo exista, sin que en estos se quede la utilidad y la base imponible, como en el caso de los centros de call center de grandes multinacionales, que se encuentran establecidos y son atendidos en diversos países, que pueden ser paraísos fiscales y que no tengan regulación respecto a estas actividades, mientras que la utilidad puede quedarse en otros países incluso, por ejemplo los casinos en

línea o empresas de videojuegos que no están registradas en EE.UU. o Alemania que es donde se usan, sino en Estonia o Albania o algún otro país con una legislación flexible.

Por lo tanto, el trabajo del elaborador del Estudio de Precios de Transferencia es darle seguimiento a los cambios recomendados por la OCDE, la aplicación y ajuste en cada país, la información comprobatoria y necesaria que requiere cada empresa, y si hay posibilidad comparar y analizar sus resultados con otros colegas de otras regiones, para tener una imagen macroeconómica de las innovaciones en los activos intangibles.

2.- Estudio de Precios de Transferencia.

Derivado del crecimiento de las operaciones entre empresas multinacionales y de su importancia en la economía internacional, surge la inquietud por parte de las principales economías del mundo, el G-20, y que son los principales miembros de la OCDE, para que el organismo internacional revise estas operaciones y establezca una reglamentación, medición y comprobación de las mismas.

“En 1995 se incluyeron por primera vez en las Directrices de la OCDE orientaciones sobre la documentación relativa a los precios de transferencia, tras la introducción de obligaciones documentales en los Estados Unidos un año antes. Desde entonces, un número cada vez mayor de países ha adoptado obligaciones documentales.” (OCDE, BM, FMI, 2019, p. 14)

De acuerdo con la Guía práctica para contribuir al éxito de la aplicación de obligaciones documentales, emitido por la OCDE, el Banco Mundial (BM) y el Fondo Monetario Internacional (FMI), señala la necesidad de la revisión de las operaciones intercompañía, dado que:

“La proliferación de regímenes de documentación de cada país dio lugar a una amplia gama de obligaciones diferentes en todo el mundo, lo que contribuyó a aumentar la carga de cumplimiento para las empresas multinacionales. Como respuesta a esta situación, se han emprendido una serie de iniciativas para coordinar las obligaciones documentales sobre precios de transferencia de los países; por ejemplo, por parte de la Asociación de Administraciones Tributarias del Pacífico en 2003, de la Unión Europea en 2006 y, por último, como parte del proyecto BEPS de la OCDE/G-20 en 2015” (OCDE, BM, FMI, 2019, p. 14)

Por lo tanto, la OCDE realiza el seguimiento de las operaciones intercompañía de sus países miembros, e incluso derivado de la importancia de este trabajo, hay países que han estado aceptando estos términos, sin pertenecer completamente a la OCDE, a estos países se les llama afiliados.

La forma de medir y comprobar las operaciones intercompañía de empresas nacionales y multinacionales, de los países miembros y los países afiliados, se encuentra dentro de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias.

En la práctica las directrices se llaman Guías de Precios de Transferencia.

El Estudio de Precios de Transferencia, es la principal herramienta para la determinación, análisis, medición, soporte y así como la presentación de resultados, de las operaciones intercompañía de un grupo empresarial.

El Estudio tiene como base las Guías de Precios de Transferencia, y en México sus lineamientos se encuentran descritos en la Ley del Impuesto sobre la Renta, y es aceptado por los miembros y asociados al organismo internacional.

Siendo así, por ejemplo, se entendería que un Estudio en México de una parte relacionada residente en este país, debería de tener relación en sus resultados con el Estudio que haga su parte relacionada ya sea en México o en otro país.

Cada país miembro y los afiliados han ido adaptando sus legislaciones locales para dar cumplimiento a lo emitido por la OCDE, y también emite consideraciones particulares de acuerdo a ciertas condiciones que se presentan en su economía, como en México el caso de empresas maquiladoras, que se encuentra descrito en el artículo 182 de la LISR.

A. Guías de Precios de Transferencia

Las Guías de Precios de Transferencia para la revisión de las operaciones intercompañía, tuvieron su primera versión en 1995, y en ellas se especifica el concepto de parte relacionada, los métodos para el análisis de las operaciones intercompañía, descripción para los casos en los cuales se podrían aplicar, y observaciones y aclaraciones para casos en específico.

Como se describe en las Guías de Precios de Transferencia (OCDE, 2022) las primeras “Guías de Precios de Transferencia para empresas multinacionales y las

administraciones tributarias” se publicaron en 1997, donde se establecen las condiciones para las operaciones entre empresas subsidiarias de sus países miembros.

El trabajo de la OCDE reflejado tanto en sus Guías para el establecimiento y medición de las operaciones intercompañía, como en otros trabajos de análisis de las actividades económicas y sociales a nivel mundial tiene un historial y una constancia que le da validez como herramientas de análisis de la economía a través del tiempo.

En lo que respecta a las guías de Precios de Transferencia, el trabajo comenzó en 1997, bajo solicitud del G-7 y ha tenido distintas actualizaciones y ampliaciones, de acuerdo a la evolución tanto de las operaciones como de la documentación de soporte necesario.

Tras su primera publicación en 1979, la versión original de las Directrices de PT de la OCDE fue aprobada por el Consejo de la OCDE en 1995.

En 2009 se publicó una actualización limitada, principalmente para reflejar la adopción de la cláusula de arbitraje en la actualización de 2008 del Modelo de Convenio Fiscal.

En la edición de 2010, los Capítulos I-III fueron revisados sustancialmente, con nuevas orientaciones sobre: (i) la selección del método de fijación de precios de transferencia más apropiado para las circunstancias del caso; (ii) la aplicación práctica de los métodos de beneficio transaccional; y (iii) la realización de análisis de comparabilidad. La edición de 2010 también incluyó la adición del Capítulo IX sobre los aspectos de precios de transferencia de las reestructuraciones empresariales.

La edición de 2017 incorporó revisiones sustanciales para reflejar aclaraciones y revisiones contenidas en los Informes BEPS de 2015 sobre las Acciones 8-10 (Alinear los resultados de los precios de transferencia con la creación de valor) y la Acción 13 (Documentación sobre precios de transferencia e informes país por país).

El 20 de enero de 2022, la OCDE publicó la edición 2022 de las Directrices de PT de la OCDE. Esta última edición consolida los cambios realizados en la edición de 2017 de las Directrices de PT de la OCDE como resultado de tres informes:

1.- El informe Guía revisada sobre la aplicación del método de división de beneficios transaccionales, publicado el 21 de junio de 2018.

2.-El informe Orientación para las administraciones tributarias sobre la aplicación del enfoque a los intangibles difíciles de valorar, publicado el 21 de junio de 2018.

3.-El informe Guía de Precios de Transferencia en Transacciones Financieras, publicado el 11 de febrero de 2020.

Como se puede observar, el trabajo de la revisión y actualización de las Guías de Precios de Transferencia es constante, y como se comentará más adelante, se han hecho ajustes derivados de la evolución de las empresas y de sus operaciones, por los cuales la OCDE y sus países miembros tienen que mantenerse actualizados.

B. Principio Arm's Length.

El principio Arm's Length, o principio de plena competencia, se encuentra descrito en las guías de la OCDE y se refiere a que, para las operaciones intercompañía de las partes relacionadas de un grupo empresarial, sea nacional o extranjero, tienen que demostrar, a través del análisis del Estudio y con el uso de alguno de los métodos señalados en las guías de Precios de Transferencia, que la operación está pactada en condiciones similares y considerando funciones, activos y riesgos semejantes, a como se establecerían con que terceros independientes en operaciones similares.

De acuerdo a las Guías de la OCDE, el principio Arm's Length se explica:

“Cuando empresas independientes realizan transacciones entre sí, las condiciones de sus relaciones comerciales y financieras (por ejemplo, el precio de los bienes transferidos o de los servicios prestados y las condiciones de la transferencia o prestación) normalmente están determinadas por las fuerzas del mercado. Cuando

las partes relacionadas realizan transacciones entre sí, sus relaciones comerciales y financieras pueden no verse directamente afectadas por las fuerzas del mercado externo de la misma manera, aunque las empresas asociadas a menudo buscan replicar la dinámica de las fuerzas del mercado en sus transacciones entre sí” (OCDE, 2022, p.29).

Dicho de otra forma, se tiene que demostrar que existe referencia y un margen de mercado para las operaciones intercompañía y que serían las mismas condiciones que pactarían con terceros independientes en las mismas operaciones.

Sin embargo, para la aplicación de las guías, y por ende para el uso del principio Arm’s Length, existe todo un tema jurídico y legal respecto a la implementación en las legislaciones locales de cada país, por lo tanto, cada miembro hizo los cambios necesarios en sus leyes para tratar de cumplir lo más posible con las guías.

Por otro lado, el crecimiento y especialización de las operaciones que se da todos los años, ha generado que la revisión sea constante y recientemente las operaciones con intangibles representan tanto para los clientes como para la autoridades, un tema de revisión con mayor detalle y vigencia.

Adicionalmente al concepto de Arm’s Length, las Guías describen a través de sus capítulos los distintos métodos para el análisis de las operaciones intercompañía, las características que deberían de cumplirse en cada caso, e incluso en las últimas versiones han agregado unos ejemplos que procuran dejar más claro el uso y aplicación de cada uno de ellos.

Tanto el concepto de partes relacionadas, así como los métodos de análisis de las Guías se han adaptado a la legislación mexicana, para tenerlos como base en los Estudios de Precios de Transferencia en México.

C. Adaptación de las Guías de la OCDE a la legislación mexicana.

En lo que respecta a las operaciones intercompañía en México, el concepto de parte relacionada se encuentra señalado en el artículo 179, de la Ley de Impuesto sobre la Renta, mientras que los artículos posteriores, se refieren a las características generales a revisar para la elaboración del Estudio de Precios de Transferencia.

A partir de su implementación en México, las empresas extranjeras que tenían operaciones se encontraron con dificultades para su elaboración y medición.

Por otro lado, los despachos fiscales que se dedicaban al control y comprobación contable de sus clientes, también se encontraron con problemas de elaboración de los primeros Estudios de Precios de Transferencia.

Así, estos despachos comenzaron a hacerse especialistas en este campo y hasta la fecha es una práctica que requiere especialización y actualización constante.

A continuación, de manera informativa, se hace una breve cita de los artículos que se refieren a la revisión de las operaciones intercompañía, dentro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. (LISR, 2024)

Art. 179.- Interpretación de las guías de la OCDE

Los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas están obligados, para efectos de esta Ley, a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad que hubieran utilizado u obtenido con o entre partes independientes en operaciones comparables.

En el caso contrario, las autoridades fiscales podrán determinar los ingresos acumulables y deducciones autorizadas de los contribuyentes, mediante la determinación del precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando para esas operaciones los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad que hubieran utilizado u obtenido partes independientes en operaciones comparables,

ya sea que éstas sean con personas morales, residentes en el país o en el extranjero (...).

Para los efectos de esta Ley, se entiende que las operaciones o las empresas son comparables, cuando no existan diferencias entre éstas que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en el artículo 180 de esta Ley, y cuando existan diferencias, éstas se eliminan mediante ajustes razonables (...).

D. Concepto de Partes Relacionadas aplicable en México.

Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas.

Salvo prueba en contrario, se presume que las operaciones entre residentes en México y sociedades o entidades sujetas a regímenes fiscales preferentes, son entre partes relacionadas en las que los precios y montos de las contraprestaciones no se pactan conforme a los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

Para la interpretación de lo dispuesto en este Capítulo, serán aplicables 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 Económico en 1995, o aquéllas que las sustituyan, en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones de esta Ley y de los tratados celebrados por México.(LISR, 2023, p.222.)

Como se puede ver en la descripción de los artículos, la Autoridad mexicana busca dejar claro el concepto de partes relacionadas, y cuáles de sus empresas están obligadas a realizar el Estudio.

De igual forma y de manera aclaratoria, las Autoridades señalan en los siguientes artículos los métodos para analizar las operaciones, el orden de su aplicación, las

características particulares de las empresas maquiladoras, así como la información comprobatoria que cada empresa que tiene operaciones intercompañía debe de tener en su documentación soporte.

Cabe señalar que derivado de la actualización en la revisión del Plan BEPS que veremos más adelante, se han agregado algunas condiciones adicionales para el análisis de las operaciones. Estas consideraciones adicionales están más enfocadas hacia el soporte y la documentación comprobatoria que se tiene que compartir con la autoridad cada año.

Los artículos relacionados para análisis de las operaciones intercompañía son:

- · Art. 180.- Métodos de análisis
- · Art. 181.- Operaciones con Maquiladoras
- · Art.76.- Información comprobatoria
- · Art 76-A.- Declaraciones informativas de partes relacionadas

E. Estructura del Estudio de Precios de Transferencia en México.

Aplicación en México

Cada firma elaboradora de Estudios tiene su propia estructura para la realización del Estudio, sin embargo y de manera general, un Estudio de Precios de Transferencia elaborado en México deberá de incluir:

- Antecedentes de la empresa y del grupo al que pertenece.
- Funciones realizadas por la empresa a analizar y su interacción con las funciones del grupo en general.
- Activos utilizados por la empresa, haciendo hincapié en la naturaleza de los activos y su comprobación.
- Riesgos incurridos por la empresa y el grupo, los cuales pueden ser de manera general como el riesgo cambiario hasta condiciones particulares como el riesgo de una demanda o de algún extravío u obsolescencia de la mercancía.

- Análisis de la industria presentando un panorama actual de la operación del sector donde se encuentra la empresa.
- Análisis financiero donde ya propiamente se analizan las operaciones intercompañía de una empresa, de acuerdo a los métodos señalados por las guías y su comprobación con comparables en el mercado.
- Documentación comprobatoria del análisis financiero realizado
- En caso de que se requiera, llenado de los anexos de operaciones intercompañía que se tienen que presentar a la Autoridad.

El proceso de selección del método tiene que seguir un orden de eliminación de acuerdo a las características funcionales de la operación, esto es las funciones realizadas, riesgos asumidos y activos utilizados, así como la información que se encuentra en el mercado.

F. Declaraciones del Estudio de Precios de Transferencia en México.

El Estudio de Precios de Transferencia tiene también una utilidad fiscal. Presenta la información que soporta las operaciones intercompañía de un grupo empresarial, y esta información se le comparte a la Autoridad Fiscal de a través de declaraciones fiscales presentadas en su portal de internet.

Con esto una empresa y/o grupo pueden soportar que sus operaciones se encuentran a valor de mercado, y la Autoridad Fiscal puede hacer deducible estas operaciones, es decir, no pagar impuestos un impuesto adicional por las mismas.

Este último punto es el que, desde la perspectiva fiscal, representa mayor ventaja para los contribuyentes, ya que con un correcto Estudio de Precios de Transferencia, puede evitar cargos fiscales y problemas administrativos.

Adicionalmente, existen en la LISR y el Código Fiscal de la Federación (CFF) multas y prohibiciones por no contar con el Estudio, en caso de una revisión de la Autoridad Fiscal.

Anexo 9 de la Declaración Informativa Múltiple. Información sobre las operaciones nacionales y con el extranjero de una empresa. Se señala concepto,

método, rango, resultado, y si esta operación se encuentra dentro del rango de mercado comparable.

Anexo 16 y 17 del Dictamen Fiscal.- Se le menciona a la Autoridad Fiscal las operaciones intercompañía de ingreso y egreso, concepto, monto y si se encuentran pactadas a valores de mercado.

Adicionalmente en estos anexos aparece un cuestionario donde se preguntan diversas particularidades funcionales de las operaciones. Esto para hacer más clara la identificación de las mismas.

Declaraciones informativas derivadas de BEPS

Declaración Informativa Local.- Empresas que tienen operaciones de acuerdo a ciertas reglas que se van actualizando año con año dentro de la misma ley, tiene que presentar adicionalmente esta declaración, donde se describe a los elaboradores del Estudio así como si se encuentran a valor de mercado.

Declaración Informativa Maestra. - Mismas condiciones que la declaración local, pero encaminada para empresas dueñas de grupos empresariales, a nivel nacional e internacional. Se presenta una descripción más funcional del grupo empresarial.

Declaración País por País, (“CbC” por sus siglas en inglés) Esta declaración está encaminada hacia las Autoridades Fiscales que son miembros de la OCDE, o aquellos que firmaron el acuerdo de colaboración con este organismo, para que puedan intercambiar información para la comprobación de las operaciones intercompañía de las empresas internacionales tanto en un país miembro como en otro.

Esto le da herramientas a las autoridades de verificar las operaciones tanto por el ingreso como por el pago.

Multas

Más allá de la utilidad del Estudio como herramienta de análisis, comprobación y soporte de las operaciones intercompañía de una empresa, esta información se comparte y puede ser solicitada por las Autoridades Fiscales de cada país miembro de la OCDE. Esta posibilidad la revisaremos en el siguiente capítulo.

Por lo que al momento de que existe una obligación de presentar los resultados del Estudio a la Autoridad, se establece también que existen multas en caso de no cumplir con esta obligación, así como con otras obligaciones fiscales en general.

Para esta situación la Autoridad establece que el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación (“CFF”) presenta las multas de las cuales se harían acreedores las empresas que no presenten su información intercompañía.

“Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades, se aplicará una multa del 55% al 75% de las contribuciones omitidas.” (CFF, 2023, p.141)

3.- Plan BEPS.

A. Introducción

Derivado del avance tecnológico y de la especialización de actividades empresariales, así como el surgimiento de nuevos servicios y productos a nivel internacional, y como parte del trabajo de supervisión y revisión de la OCDE, se ha publicado un plan de trabajo llamado Plan BEPS (por las siglas en inglés de Action Plan vs Base Erosion and Profit Shifting) que tiene como objetivo mediante diversas fases y puntos de aplicación, de tratar de revisar y comprobar las operaciones comerciales nacionales e internacionales novedosas y especializadas de las empresas de los países miembros.

El Plan BEPS surge de la inquietud de las veinte economías más poderosas del mundo, llamado tradicionalmente como G-20 que solicitó a la OCDE un plan de trabajo en 2013, aunque ya era un tema que se venía revisando desde 2006.

El plan de trabajo de BEPS busca establecer nuevas normas y estándares contra las políticas fiscales agresivas de las empresas multinacionales, y que permitan a los países miembros y asociados proteger sus respectivas bases imponibles, relacionadas con las actividades económicas y el reconocimiento donde se genera el valor, ya que propios números de la OCDE, la afectación de la base gravable de cada país va de 100 a 240 mil millones de dólares anuales entre sus países miembros.

De acuerdo con la nota informativa sobre el proyecto emitida por la OCDE, el objetivo del Plan BEPS es tener:

1. Disposiciones modelo para impedir el uso abusivo de convenios fiscales, incluso a través del llamado treaty shopping (esto es, la adopción de soluciones de conveniencia o la aplicación del convenio más favorable), que impidan el recurso a sociedades «canalizadoras de rentas» (tipo conduit) en países y jurisdicciones en los que rijan convenios fiscales favorables para canalizar las inversiones y conseguir beneficiarse de tipos de gravamen reducidos.

2. Informes estandarizados país por país, lo que dará a las administraciones tributarias una imagen global de dónde se declaran los beneficios, tributos y actividades económicas de empresas multinacionales, pudiendo dichas administraciones utilizar esta información para calcular los precios de transferencia y evaluar otros riesgos de la erosión de las bases imponibles y del traslado de beneficios, lo que les permitirá concentrar los recursos de auditoría allí donde sean más eficaces.

3. Un proceso de revisión inter pares reforzado para frenar las prácticas fiscales nocivas, incluidos los regímenes especiales de patentes o patent boxes que presenten características dañinas, así como el compromiso con la transparencia articulado concretamente a través del intercambio espontáneo de información relevante sobre fallos o resoluciones en relación a contribuyentes (tax rulings) que, ante la falta de intercambio de información, podría suscitar riesgos de la erosión de las bases imponibles y del traslado de beneficios.

4. Un acuerdo para garantizar los avances en la resolución de controversias, aprovechando el firme compromiso político con la resolución eficaz y oportuna de controversias a través del procedimiento amistoso (MAP).(OCDE, 2016, p4)

Asimismo, estos nuevos lineamientos permitirán también, el intercambio de información fiscal entre las autoridades de los grupos multinacionales que puedan ser materia de revisión, entre los países miembros y asociados de la OCDE.

Este punto en particular es de suma importancia ya que no existía una colaboración abierta en esta materia, y no había lineamientos estándares para todos los miembros y asociados.

Como se comentó anteriormente, la falta de regulación en ciertos países y zonas ha generado los paraísos fiscales, de los cuales los grupos transnacionales pueden beneficiarse, perjudicando así la competencia y el libre mercado, y afectando a la recaudación de impuestos de países más reglamentados.

Cabe señalar que no todos los miembros y asociados han tomado completamente de inicio el Plan BEPS, y las regulaciones relacionadas a Precios de Transferencia. Cada economía y Autoridad Fiscal es un caso en particular y puede que no todas las regulaciones apliquen en sus leyes locales, o que haya acuerdos anteriores contra los cuales empaten las nuevas regulaciones, o que incluso la Autoridad no cuente con los instrumentos administrativos y tecnológicos para la correcta aplicación.

Sin embargo, se tiene buena fe en él, y de que con el paso del tiempo se irán mejorando las prácticas fiscales correctas entre los países miembros y asociados, y que las Autoridades Fiscales podrán regularlas y medirlas correctamente.

B. Acciones del Plan BEPS

El plan BEPS se compone de 15 acciones que se han ido realizando desde 2013, y que algunas todavía se encuentran en revisión/actualización derivados de su aplicación.

Para los fines de la investigación, se hará especial hincapié en las acciones 8-10 y 13, ya que son las acciones principalmente enfocadas a la elaboración de Estudio de Precios de Transferencia, las actualizaciones que ha tenido, así como la información comprobatoria necesaria para soportar las operaciones intercompañía, y que también es un tema que está y estará actualizandose los siguientes años.

A continuación se presenta el resumen de cada punto realizado por la misma OCDE, en su versión en español. (OCDE, 2016, p11)

Acción 1: Economía Digital

Aborda los desafíos fiscales de la economía digital e identifica los principales problemas de cara a la aplicación de la normativa fiscal internacional ya existente. El informe propone soluciones detalladas para abordar los referidos problemas adoptando un enfoque integral y desde la perspectiva tanto de la imposición directa como indirecta.

Acción 2: Mecanismos Híbridos

El trabajo sobre neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos formula recomendaciones relativas al diseño de normas internas y al desarrollo de disposiciones que se contemplen en el *Modelo de Convenio* a fin de neutralizar los efectos (entre ellos una doble no imposición, doble deducción o diferimiento a largo plazo de los tributos) ya sea de estructuras o de mecanismos híbridos.

Acción 3: Regalías sobre Corporaciones Foráneas Controladas

Refuerza las normas de “Corporaciones Foráneas Controladas” (CFC) formulando recomendaciones inherentes al diseño de las citadas normas CFC en materia de transparencia fiscal internacional.

Acción 4: Deducción de Intereses

Limita la erosión de la base imponible mediante la deducción de intereses y otros pagos financieros, formula recomendaciones a fin de identificar las mejores prácticas en el diseño de normas que impidan la erosión de las bases imponibles mediante la imputación de gastos por los intereses abonados utilizando, por ejemplo, el endeudamiento intragrupo y de entidades independientes para generar deducciones excesivas de los gastos incurridos en concepto de abono de intereses o con la finalidad de generar rentas no sometidas a gravamen o impuestos sobre la renta diferidos, pudiendo recurrir igualmente a la utilización de instrumentos financieros para efectuar pagos económicamente equivalentes a los intereses.

Acción 5: Prácticas fiscales nocivas

Combatir más eficazmente las prácticas fiscales perniciosas atendiendo al *principio de transparencia* y al *criterio de actividad sustancial*, retomando los trabajos sobre prácticas fiscales perniciosas dando prioridad a la mejora de la transparencia, concretamente articulando el intercambio espontáneo de información relevante sobre fallos o *rulings* relativos a la aplicación de regímenes preferenciales con carácter obligatorio, así como sobre la necesidad de que exista una actividad sustancial que motive la instauración de un régimen preferencial.

Acción 6: Abuso de Tratados

El trabajo para impedir la utilización abusiva de convenios fiscales contempla normas tipo o disposiciones modelo relativas al diseño de normas tributarias internas que impidan la concesión y/o reconocimiento de los beneficios del convenio en circunstancias indebidas.

Acción 7: Evasión del estatus de Establecimiento Permanente

Impide la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente (EP) acometiendo cambios en la definición del concepto de «establecimiento permanente» de cara a evitar el uso de ciertas estrategias con fines elusivos a las que se recurre para eludir el alcance previsto de la definición de EP mediante la articulación, por ejemplo, de *contratos de comisión* o acogiéndose a excepciones específicas limitadas a determinadas actividades (de carácter preparatorio o auxiliar).

Acciones 8 a 10: Precios de Transferencia

Garantizan que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor, incluyendo el desarrollo de normas que giran en torno a tres áreas clave: (i) operaciones con activos intangibles, a fin de impedir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios mediante la circulación o cesión de intangibles entre miembros de un grupo; (ii) riesgos y capital, para evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios a través de la asignación de riesgos económicos o la consiguiente atribución de ingresos excesivos entre/a los miembros del grupo, respectivamente, y (iii) otras transacciones de alto riesgo, con el objeto de impedir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios mediante la realización de operaciones que no (o muy rara vez) se celebrarían entre terceras partes.

Acción 11: Metodología y Análisis de datos

Establece metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios y las correspondientes medidas

antielusivas, formulando recomendaciones acerca de los indicadores de la magnitud e impacto económico de la erosión de las bases imponibles y del traslado de beneficios y velando porque se disponga de herramientas para cuantificar y controlar la eficacia e impacto económico de las medidas antielusivas adoptadas de forma continuada.

Acción 12: Reglas de revelación

Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva mediante la formulación de recomendaciones relativas al diseño de normas de declaración obligatoria para transacciones o estructuras agresivas o abusivas, teniendo en cuenta los costes administrativos para las administraciones tributarias y las empresas y aprovechando las experiencias del creciente número de países que ya cuentan con tales normas.

Acción 13: Documentación de soporte de Precios de Transferencia

Reexamina la documentación sobre precios de transferencia mediante normas revisadas relativas a la documentación sobre precios de transferencia en aras de mejorar la transparencia para la administración tributaria, teniendo en cuenta los costes de cumplimiento que se derivan para las empresas.

Acción 14: Resolución de Disputas

Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias ofreciendo soluciones para salvar aquellos obstáculos que impidan a los distintos países resolver las diferencias o controversias en lo concerniente a la interpretación o aplicación del convenio suscrito conforme al mecanismo de *procedimiento amistoso*, incluso ante la ausencia de disposiciones de arbitraje en la mayoría de los convenios y aun cuando pueda denegarse el acceso al procedimiento amistoso y/o de arbitraje en determinados casos.

Acción 15: Convenio Multilateral

Desarrollo de un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales, previendo el análisis de algunas cuestiones de Derecho Tributario y Derecho Internacional Público relativas a la elaboración de un instrumento multilateral que permita a los países que así lo decidan implementar las medidas fruto de los trabajos incardinados en el Proyecto BEPS y modificar los convenios fiscales bilaterales que hubieran suscrito.

Acciones 8-10 Y 13 y su importancia en los Precios de Transferencia

Las acciones del Plan BEPS de la OCDE van encaminadas a ayudar en el análisis, medición y soporte de las operaciones intercompañía de sus países miembros y asociados, y permite que se graven correctamente en el país donde se lleva a cabo la operación, considerando los valores del mercado, así como evitar que las utilidades se trasladen a jurisdicciones donde el gravamen sea menor y se obtenga una ventaja.

De igual forma, establece nuevos lineamientos para la resolución de disputas y el intercambio de información entre las Autoridades Fiscales de sus miembros y asociados.

Acciones 8-10

La importancia de las acciones 8-10 es que establecen el desarrollo de normas, que puedan comprobar que los Estudios de Precios de Transferencia se realicen de acuerdo a la creación de valor y que consideren en su planteamiento, las condiciones de mercado.

De manera similar, ayuda a que se establezcan reglas para evitar la erosión de la base gravable y el traslado de utilidades entre partes relacionadas del mismo grupo, a otras que se encuentren en alguna jurisdicción más ventajosa, ya sea mediante nuevas normas o mediante medidas especiales y particulares.

También, recomienda el establecimiento de reglas que eviten la erosión o el traslado de beneficios por transacciones de empresas del grupo que raramente ocurrirían con terceros, por lo que se necesitan conocer las circunstancias de las operaciones para evitar alguna situación que no refleje la realidad económica, o alguna ventaja comparativa, como lo puede ser una tasa de interés marginal para préstamos intercompañía, o la compra de un producto o servicio que no es de la naturaleza de la empresa a revisar.

Si lo anterior no se comprueba, la Autoridad Fiscal puede anular dichas operaciones y ser objeto de una revisión mayor.

Las acciones recomiendan también que exista un soporte correcto de las operaciones intercompañía, como si se hicieran con terceros independientes en el mercado, que se establezca a través de un contrato las funciones realizadas, activos utilizados y los riesgos asumidos por cada una de las partes, como las hubieran establecido en el mercado.

Las funciones, activos y riesgos de cada operación pueden afectar significativamente el establecimiento del precio, por lo que es importante describir y soportar con información comprobatoria como contratos, facturas, tablas de honorarios, etcétera, como se fijó el precio.

Toda la información de soporte tiene que estar resguardada tanto por las empresas relacionadas como por el elaborador del Estudio.

Acción 13

Por otro lado, la importancia de la aplicación de la Acción 13 radica en que establece nuevas declaraciones, llamadas declaración maestra, local y país por país, para que las Autoridades Fiscales puedan recabar los resultados del Estudio de Precios de Transferencia de sus empresas, así como poder colaborar con otras Autoridades para revisar el análisis de otras empresas del mismo grupo en otras jurisdicciones.

Este es un avance importante ya que hasta antes del Plan BEPS no existía la posibilidad de este tipo de interacciones. Si bien las Autoridades Fiscales locales

pedían a sus empresas que presentaran esta información a través de diversas declaraciones locales, como en México en el anexo 9 de la Declaración Informativa Múltiple, para operaciones con partes relacionadas en el extranjero, no existía un conjunto de declaraciones “uniforme” para todos los miembros y asociados de la OCDE.

En México el llenado y presentación de estas declaraciones comenzó en 2019, y como lo comentaba en la introducción, México ha servido de terreno de prueba para muchos de los trabajos de la OCDE relacionados con Precios de Transferencia, así como con operaciones intercompañía, tanto para que los contribuyentes vayan conociendo las nuevas solicitudes de información, como para los elaboradores de Estudios para estar a la vanguardia de lo solicitado, y anticipen a sus clientes sobre solicitudes futuras, como para la Autoridad Fiscal, para que comience con la instrucción para su personal y para los contribuyentes sobre las nuevas solicitudes, para que sugiera los cambios y actualizaciones necesarias en sus leyes para que su solicitud sea correcta y legal y para iniciar con los procesos necesarios para el intercambio de información con otras Autoridades Fiscales.

La aplicación de las declaraciones local, maestra y país por país en México, y que son derivadas de la aplicación de esta acción, ya se comentaron con mayor detalle en el capítulo anterior.

C. Declaraciones derivadas del Plan BEPS

Todo el trabajo de revisión y análisis tanto de los países miembros de la OCDE, así como de sus características económicas, financieras y legales particulares, se resume actualmente en la presentación de tres declaraciones, adicionales a las que se tienen que presentar en cada país, y que como se comentó en el capítulo anterior para el caso de México es el anexo 9 de la DIM, las cuales también tiene que presentarse ante la Autoridad Fiscal de cada país miembro y asociado a la OCDE.

La peculiaridad de estas declaraciones es que las Autoridades Fiscales podrán en dado caso de revisión, la información de las mismas con otros países miembros en donde el mismo cliente o grupo tenga operaciones.

Dichas declaraciones son la Declaración Local, Declaración Maestra y Declaración País por País (o CbC por sus siglas en inglés de Country-by-Country”)

Ante esto, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) emitió un boletín informativo para los contribuyentes donde se explica que el el objetivo de las declaraciones es que:

“La documentación de precios de transferencia requieren que las empresas multinacionales proporcionen a las administraciones tributarias información global de alto nivel con respecto a sus operaciones de negocios globales y sus políticas de precios de transferencia en un archivo maestro que estaría disponible para todas las administraciones tributarias de los países en los que opere la empresa multinacional. También requiere que se proporcione documentación de precios de transferencia transaccional adicional en un archivo local en cada país, el cual identifique las transacciones con partes relacionadas, los montos involucrados en dichas operaciones y el análisis de las determinaciones de precios de transferencia de la compañía que hayan realizado con respecto a dichas operaciones.” (SAT, 2018, p.1)

Todo el trabajo de revisión de las operaciones intercompañía, así como las características económicas de cada uno de sus países miembros,

Declaración Local

El objetivo de la declaración local es recabar la información del análisis de las operaciones intercompañía de una empresa. Esta información es proporcionada por el Estudio de Precios de Transferencia, que ya considera las recomendaciones de las acciones 8 a 10, por lo que para presentar la declaración es necesario el Estudio.

En la declaración local se le comparte a la Autoridad Fiscal las características funcionales y financieras tanto del contribuyente, como cada una de las operaciones intercompañía.

En México, la declaración se presenta a través del portal del Sistema de Administración Tributaria (SAT).

Para poner un ejemplo de cómo se aplican las declaraciones, se puede decir que la declaración local es la que presentan cada una de las subsidiarias de un grupo multinacional, en cada una de sus jurisdicciones que sea miembro de la OCDE, o que sea asociado en el tema de BEPS.

Declaración Maestra.

La declaración maestra es presentada por la empresa controladora, y requiere la información del Estudio y de la declaración local de las empresas subsidiarias, para poder presentarla.

Al igual que la declaración local, su presentación y la información necesaria depende de cada jurisdicción, sin embargo en su mayoría es un cuestionario donde se presenta información funcional, financiera y administrativa del Grupo.

Siguiendo con el ejemplo, una vez que la controladora recibe tanto la declaración local como el Estudio de Precios de Transferencia de sus subsidiarias, tiene que presentar en su jurisdicción local, la declaración maestra del grupo.

Declaración país por país.

Finalmente la declaración país por país es solicitada por las Autoridades Fiscales para el intercambio de información entre ellas. Es un formato donde se hace del conocimiento de la otra Autoridad Fiscal la información del Grupo que se necesita para poder revisar y cotejar cifras entre las declaraciones presentadas en ambas jurisdicciones.

La legalidad y formalidad de esta solicitud es uno de los principales puntos a revisar y aclarar por la OCDE, ya que el intercambio de información podría tener un mal uso, o algunos clientes podrían no estar de acuerdo que otros países conozcan los detalles de sus grupos multinacionales.

Finalizando el ejemplo, una vez que la Autoridad Fiscal de un país tiene una observación o quisiera aclarar un punto de las declaraciones locales y la declaración maestra de un grupo, solicita a través de la declaración País por País la información que necesita a otra jurisdicción que acepte los el plan BEPS.

Estas declaraciones todavía están en proceso de aplicación, como se comentó anteriormente el hecho de que un país miembro o asociado de la OCDE considere los puntos del Plan BEPS, no todos consideran totalmente las recomendaciones del Plan, ya que puede haber conflictos legales y económicos para el cumplimiento, Sin embargo, como se ha comentado, este es un plan que tiene menos de 10 años de aplicación por lo que en un futuro podría estandarizarse su aplicación.

D. Aplicación de Plan BEPS en México

La economía mexicana en el siglo XX, después del periodo de la revolución mexicana y el surgimiento de las instituciones políticas, económicas y sociales, tuvo como característica la presencia de un Estado interventor en la economía a partir de la década de los 30s y hasta 1982.

Gaona, señala que “La historia económica de México en el siglo XX, alargado a 1929- 2009, puede caracterizarse por tres periodos centrales: uno de rápido crecimiento económico. El segundo periodo es de transición, 1982-1987, pues

marca el fin del periodo de auge y de las reglas del juego que hasta entonces se habían seguido y finalmente, el tercer periodo que va de 1988 al 2009 se caracteriza, en lo económico, por el lento crecimiento enmarcado por una amplia serie de reformas estructurales que parecen iniciar los cambios que requiere el país” (2021, p.5)

Siguiendo ya la línea del modelo neoliberal, se da la firma del Tratado de Libre Comercio (TLC) que entró en vigor en México en 1994, y mediante el cual se valida la incorporación de la economía mexicana al mercado mundial, México acepta participar en diversas organizaciones comerciales internacionales, entre ellas la OCDE.

La incorporación de México a la OCDE como país número 25 dio lugar a la integración de otros países en una organización que se había mantenido con 24 miembros por mucho tiempo. Esto como muestra de la apertura comercial y del panorama económico de integración que comenzaba a darse en aquellos tiempos.

La participación de México en la OCDE le ha permitido conocer las políticas económicas, sociales y políticas de los otros miembros, y a su vez, dar a conocer la economía mexicana a los demás miembros.

De igual forma, la participación de México ha permitido una conexión entre los países industrializados de diferentes regiones del mundo, con los miembros de latinoamérica, ya que como se comentó anteriormente, México le ha servido y le permitido a la OCDE ser terreno de prueba de sus políticas, que después serán implementadas en toda la región.

Esta incorporación coincide con los trabajos de la OCDE de revisar las operaciones comerciales de sus miembros, por lo tanto México toma las primeras reglas para empresas maquiladoras emitidas por el organismo.

En 1997 cuando la OCDE emite la primera legislación en materia de Precios de Transferencia, México comienza a aplicar sus recomendaciones, por lo que México

se convierte en uno de los primeros países a nivel mundial, y el primero en América Latina, que considera las Guías de Precios de Transferencia.

La característica de ser de los primeros países en implementar las recomendaciones de las Guías, se mantiene hasta la fecha y permite a México funcionar como una especie de país de prueba para las regulaciones, sobretodo para medir también a los demás países latinoamericanos que han estado aceptando el trabajo de la OCDE en Precios de Transferencia,

Los primeros trabajos de revisión de operaciones intercompañía de 1997 aplicaban solo para empresas maquiladoras. En aquel tiempo, eran pocos los despachos fiscales que podían realizar el análisis, de manera similar el personal que trabajaba para la Autoridad Fiscal tampoco tenía el conocimiento necesario para la interpretación, mientras que los clientes que tenían la obligación de realizarlo tampoco conocían bien los pasos necesarios para la elaboración.

Otra problemática importante era la falta de bases de datos con información de empresas comparables, que tuvieron operaciones similares.

Con el paso del tiempo y la capacitación de todos los involucrados y el surgimiento de bases de datos, los estudios comenzaron a solicitarse y utilizarse más, y ya fue entonces que se dio el momento para que la OCDE pudiera comenzar a revisar los resultados.

Los cambios derivados de la aplicación del Plan BEPS van encaminados a presentar mayor detalle en la descripción tanto de la empresa como de las operaciones. Se tiene que agregar en el estudio, las funciones realizadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos, tanto por la empresa como por la parte relacionada con la que se realiza cada operación y tener un contrato que soporte cada una de las operaciones donde se describan estos mismos puntos.

A toda esta descripción funcional se le conoce como cadena de valor y es acorde a los primeros capítulos de las Guías de la OCDE, donde se comenta la importancia de tener una correcta descripción para un correcto análisis.

Otro de los cambios importantes que ha tenido la legislación mexicana, y quizás no directamente relacionada con operaciones intercompañía, pero que afecta completamente el establecimiento de las operaciones, la parte comprobatoria y el margen de mercado que es solicitado por las Guías, sobretodo en las operaciones que involucran el uso de personal, fue la reforma laboral de 2020, que pone nuevas reglas a la prestación de servicios de terceros, conocidos como outsourcing,

El sistema de contratación de personal llamado outsourcing, formaba parte de una estrategia legal y económica para que los empleados de una empresa, prestarán servicios y funciones en nombre de otra. Esta otra empresa generalmente era una parte relacionada. Este tema se comentó con más detalle anteriormente.

Teniendo en cuenta estas condiciones, así como en parte también las recomendaciones del Plan BEPS, las Autoridades mexicanas hicieron una reforma a la Ley Federal del Trabajo en 2021, con la que se busca regularizar las condiciones de los empleados bajo este esquema.

Aunque indirectamente, esta reforma ayuda a la aplicación de las recomendaciones del Plan BEPS en México, y a dar más soporte funcional a las operaciones intercompañía que involucran el uso de personal. Este soporte adicional tiene que presentarse en el Estudio de Precios de Transferencia de las empresas que realicen operaciones de personal.

Eliminación del Acuerdo Anticipado de Precios de Transferencia y el uso del Safe Harbour.

A diferencia de los cambios derivados de la reforma de la subcontratación, la eliminación de la posibilidad de tramitar un Acuerdo Anticipado de Precios de Transferencia (APA por sus siglas en inglés) es una medida totalmente relacionada con la elaboración, análisis y soporte de operaciones intercompañía, sobretodo aquellas relacionadas con actividades de maquila, y que podía ser utilizado por empresas únicamente enfocadas a estas actividades.

Para conocer el uso y la importancia tanto del APA como del Safe Harbour, hay que tener en cuenta las características de la economía mexicana favorables para la aparición de empresas maquiladoras, sobretodo en la zona fronteriza del norte del país y como su correcta identificación y medición es importante para la Autoridad Fiscal.

La economía mexicana siempre ha estado muy ligada, para bien o para mal, a la economía estadounidense. La zona fronteriza del norte del país ha presentado para las empresas del sur de EUA, una oportunidad para obtener mano de obra y beneficios en su instalación, mientras que para los estados del norte, las empresas norteamericanas representan una fuente de ingresos y la oportunidad de ofrecer empleos.

Señala Villalpando:

“En México la industria maquiladora de exportación emerge como un acuerdo de dos países vecinos con economías diferentes que buscaban solucionar de una manera rápida y beneficiosa los problemas de la época. El antecedente a esta industria lo encontramos en 1942 con el acuerdo “bracero Agreement” firmado entre México y Estados Unidos de Norte América, el cual consistía, en otorgar ciertos beneficios de manera legal como, oficinas de información, servicios médicos, alimentación, vivienda, gastos de viaje de ida y vuelta, y un sueldo basado en el salario mínimo local del momento, a los ciudadanos mexicanos interesados en trabajar en el país vecino del Norte principalmente en el sector agrícola.” (2004, p.322)

Siguiendo esta práctica, A partir de la década de los 70s, se emitieron políticas comerciales que permitieron que más empresas maquiladoras aparecieran en el país, ya no solo en la frontera norte, y la posibilidad de ahora también vender estos productos manufacturados en el país, ya que anteriormente la maquila era dirigida en su totalidad a sus empresa controladoras en EUA.

Aparecieron beneficios fiscales en impuestos, facilidades para el establecimiento, políticas de comercio exterior, entre otras ventajas que favorecían su aparición en

vías de impulsar el desarrollo de la economía mexicana, al ser atractivo para la llegada de más empresas maquiladoras y cubrir con los empleos necesarios.

Aunque la relación es cercana con la historia y con vigencia, han existido diferencias que representan ventajas o desventajas para las empresas. Así pues una empresa estadounidense puede beneficiarse de empleados mexicanos, pero estos empleados reciben sus ganancias en dólares lo que representa una diferencia a otros empleados en la zona que ganan en pesos.

Otra ventaja de las empresas maquiladoras y sus controladoras es la erosión de la base gravable y de sus utilidades, mediante técnicas contables, que si bien son legalmente correctas, pueden llevar a una práctica indebida por parte de los contadores o despachos fiscales, que revisan la contabilidad del grupo, además de cláusulas contractuales administrativas.

Acuerdo Anticipado de Precios de Transferencia

Por lo anterior, a partir de la reforma fiscal de 2014, se integraron a la LISR dos especificaciones y condicionantes para medir y comprobar las operaciones de las empresas maquiladoras.

En los artículos 181 y 182 de LISR de aquel tiempo, se integraron las dos formas en que las operaciones de maquila podrían revisarse: Mediante un acuerdo APA o mediante la metodología Safe Harbour.

Tanto el APA como el Safe Harbour son recomendaciones de la OCDE.

Cabe señalar que derivado de la reforma fiscal de 2021, y por lo poco conveniente y poco útil de su tramitación, los APA dejaron de ser válidos por la Autoridad Fiscal Mexicana en 2021. Sin embargo, es posible que todavía haya algunos vigentes a la fecha.

El APA podía ser tramitado por empresas de la industria maquiladora que tenían operaciones con partes relacionadas y que optan por dar cumplimiento a sus

obligaciones fiscales mediante el acuerdo anticipado, que se contempla en las fracciones I y II del artículo 182 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Metodología Safe Harbour.

Por otro lado, la aplicación de la metodología Safe Harbour que es descrita en el artículo 182 de la LISR (LISR, 2024), y que a partir de 2022 será la que tome en cuenta la Autoridad Fiscal, señala que las empresas maquiladoras tienen que cumplir con dos supuestos:

I. El 6.9% sobre el valor total de los activos utilizados en la operación de maquila durante el ejercicio fiscal, incluyendo los que sean propiedad de la persona residente en el país, de residentes en el extranjero o de cualquiera de sus partes relacionadas, incluso cuando hayan sido otorgados en uso o goce temporal a dicha maquiladora.

II. El 6.5% sobre el monto total de los costos y gastos de operación de la operación en cuestión, incurridos por la persona residente en el país, determinados de conformidad con las normas de información financiera, incluso los incurridos por residentes en el extranjero.

El artículo entra en más detalle sobre las características de los activos a considerar para el cálculo del indicador, así consideraciones particulares en las cuentas contables de la empresa maquiladora.

De acuerdo a lo anterior, las empresas maquiladoras tienen que asegurarse de cumplir con la metodología de Safe Harbour si quieren seguir siendo consideradas como tal, tener la información de soporte en caso de alguna solicitud de la Autoridad Fiscal y se recomienda también tener el Estudio de Precios de Transferencia para darle más fuerza a la comprobación.

Así pues, y teniendo en cuenta el tema de la presente investigación sobre las operaciones intercompañía, se puede decir que la economía mexicana presenta una característica particular que tiene que revisarse con cautela, como son las empresas maquiladoras. A su vez, teniendo en cuenta el panorama internacional,

las operaciones de maquila en México tienen que cumplir con las recomendaciones del Plan BEPS, por lo que las recomendaciones de la OCDE aparecen en la LISR.

Las operaciones de empresas maquiladoras, al igual que las operaciones intercompañía, tienen que estar analizadas con un Estudio de Precios de Transferencia y contar con la información comprobatoria en caso de alguna solicitud de la Autoridad Fiscal, y presentar las declaraciones correspondientes en las fechas solicitadas.

Declaraciones Local, Maestra y CbC.

De igual forma, como se señaló en el capítulo anterior detalladamente, en México las empresas que tienen operaciones intercompañía tienen que presentar la declaración local, maestra y CbC de acuerdo les aplique derivado de las características de su operación.

4.-Resultados de su aplicación y futuro del Plan BEPS.

A. Resultados de la aplicación del plan BEPS y del análisis intercompañía

Una vez que los países miembros de la OCDE, así como los países asociados para la aplicación de estas reglas en sus respectivos países comenzaron a aplicar las recomendaciones del Plan BEPS en sus leyes, las operaciones intercompañía de las empresas requieren una serie de reglamentaciones nuevas, para las cuales muchas no estaban preparadas, así como también se dio lugar al surgimiento de nuevas operaciones y nuevas formas de organización empresarial en muchos corporativos multinacionales.

Más allá de las adaptaciones y para la medición de las operaciones intercompañía en los países donde se realizaron dichas operaciones, así como el correcto gravamen de las mismas, lo importante es el acuerdo multilateral de colaboración en el intercambio de información entre los países que adoptan el Plan BEPS, para poder intercambiar de dichas operaciones en los países involucrados.

Los acuerdos amistosos, o Mutual Agreement Procedure, MAP por sus siglas en inglés, surgen de la acción 14 relacionada con la implementación de mecanismos para la resolución efectiva de disputas, al igual que las demás acciones, se han estado aplicando en mayor o menor medida en los países miembros.

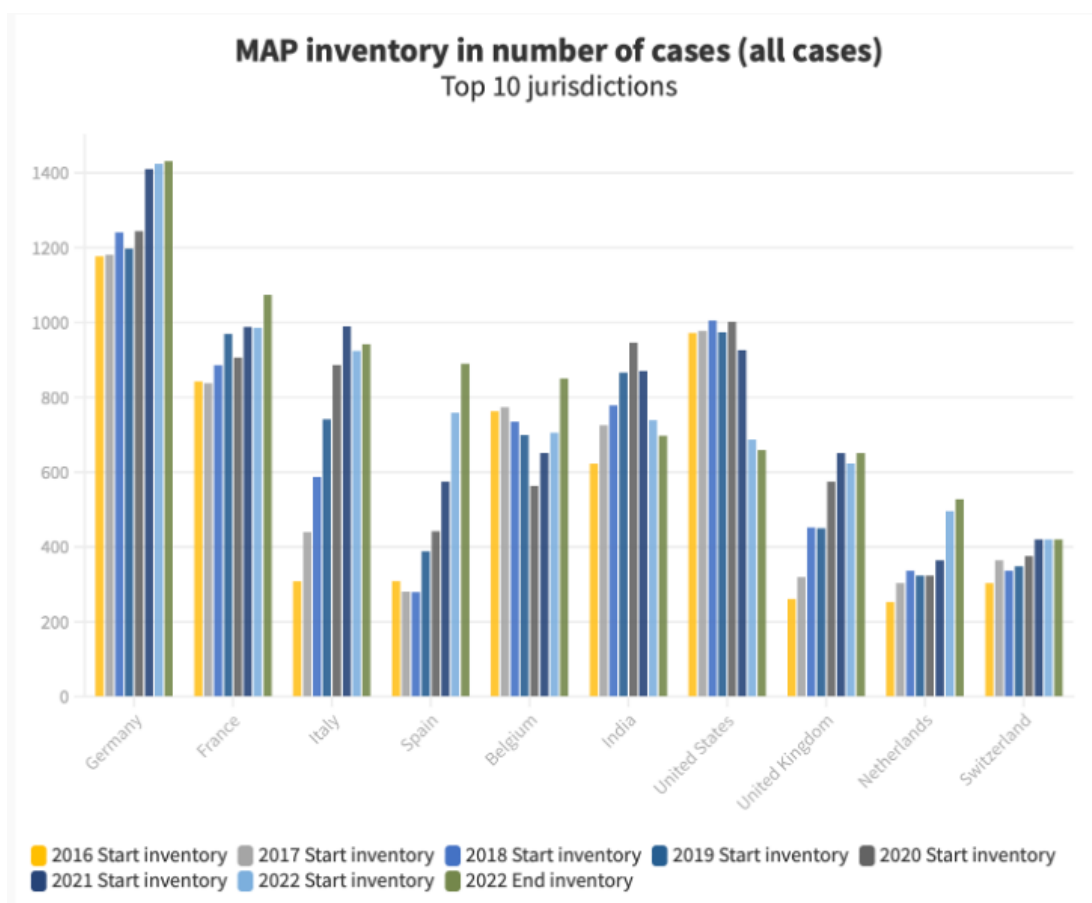
Como ya se ha comentado, algunos grupos multinacionales se han aprovechado, ya sea con intención o por desconocimiento, de ventajas del mercado en ciertas regiones comerciales. Estas regiones, además de no tener una legislación local que permita la competencia y la comprobación de las operaciones de las empresas, algunos de estos países tampoco tenían la obligación de ser transparentes en sus procedimientos, y mucho menos facilitar el intercambio de información con otros países.

Derivado del proceso de regulación que han aceptado los países que firmaron el Plan BEPS, ahora lo que en el pasado podría llamar la atención de algunos grupos que querían sacar beneficio de países sin legislación o control de las operaciones

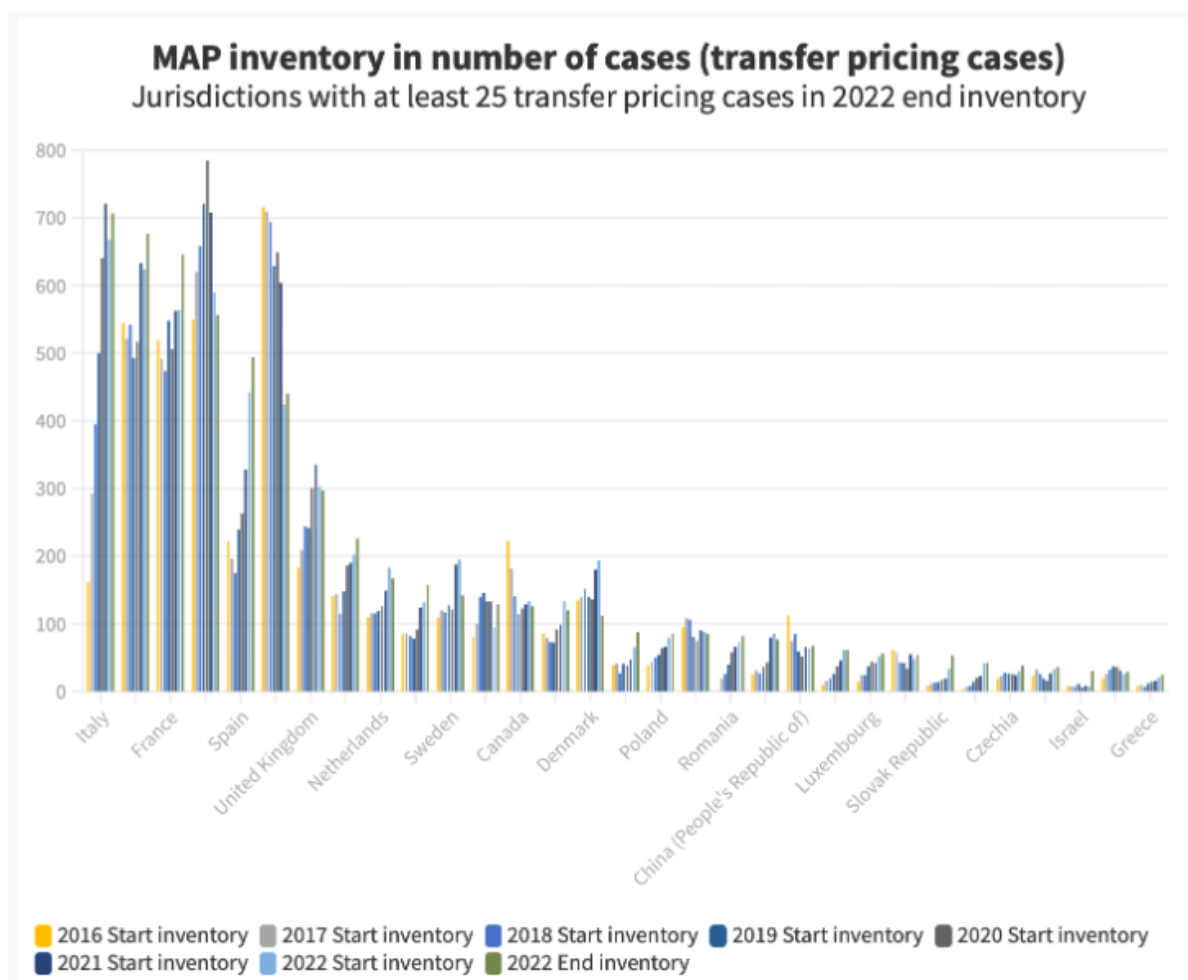
intercompañía, ahora encuentran un panorama más difícil para su operación. De manera similar, a los países que directa o indirectamente otorgaban esas facilidades, ya no es conveniente operar una forma que incluso podría considerar como fuera de la ley.

Por lo tanto, los acuerdos amistosos otorgan una herramienta y un soporte legal para que tanto empresas como Autoridades tengan más claras las reglas a seguir para una correcta operación económica y brindar soporte en caso de que se llegue a alguna disputa o aclaración con alguna Autoridad.

Gráfica 1. Número de casos necesarios de resolución en las 10 principales jurisdicciones



Gráfica 2. Número de casos necesarios de resolución en las 10 principales jurisdicciones y que se relacionan con Precios de Transferencia



Como se puede ver en las gráficas anteriores, publicadas por la OCDE en su página web, (OCDE, 2022) se ha presentado un crecimiento en casos desde la puesta en marcha del Plan BEPS en 2015, siendo Alemania el país que más casos tiene en total, seguido de Francia e Italia.

De manera similar la estadística permite observar que el número de casos reportados ha aumentado cada año, derivado de la implementación de las reglas, así como del cambio de la forma de operar de algunos grupos transnacionales, como se comentó anteriormente.

Por otro lado, los procedimientos relacionados con las políticas de Precios de Transferencia, también han aumentado año con año y el país que más busca acuerdos amistosos en este tema es Italia, seguido de Francia y España.

Lo anterior permite analizar que Alemania, Francia e Italia, países integrantes del G-7, que fueron los que propusieron la implementación de BEPS, son los que más problemas tenían en la legislación y en la medición de las operaciones intercompañía de las empresas que se localizan en su territorio.

De igual forma, son los países que más han estado activos en el uso de los acuerdos amistosos, con tal de garantizar condiciones de mercado similares para los demás países de la OCDE.

Para el caso de México, Las estadísticas de la OCDE demuestran lo siguiente:

Cuadro 1. Casos necesarios de resolución en México relacionados con Precios de Transferencia

MAP Total Cases				
Country	Start inventory, Status	Cases started, Status	Cases closed, Status	End inventory, Status
Mexico	79	18	22	75

Transfer Pricing Cases				
Country	Start inventory, Status	Cases started, Status	Cases closed, Status	End inventory, Status
Mexico	62	17	18	61

Aunque México es sede de muchas empresas que tienen operaciones con el extranjero, principalmente con Estados Unidos, aunque también existen muchos casos con centro y sudamérica, el volumen de acuerdos amistosos, ya sea en general o los relacionados con Precios de Transferencia, es relativamente bajo.

En los casos totales se ubica en la posición 24 de los países registrados en las estadísticas de la OCDE, mientras que en los casos relacionados con Precios de Transferencia se encuentra en la posición 22.

Si bien pareciera que México por cantidad y por posición no se encuentra en un lugar de importancia en el uso de los tratados, es el tercer país de América con más casos, después de Estados Unidos y Canadá, ya sea en casos totales o en casos

de Precios de Transferencia, y por lo tanto es el país número 1 en la región de Latinoamérica.

Lo anterior coincide con lo que ya se ha mencionado sobre la importancia de las operaciones con empresas transnacionales que se realizan en el país, su importancia en la economía nacional y que las medidas ya sean tanto de la OCDE como de las empresas que buscan instalarse en territorio nacional, son replicadas tanto por miembros de la OCDE como países que han decidido acoplarlas a sus legislaciones sin ser miembros de la OCDE.

De igual forma, y como lo he podido comprobar en mi experiencia profesional y que he comentado anteriormente, México es punta de lanza para la aplicación de regulaciones y acciones relacionadas con las operaciones intercompañía en la región de América Latina, en donde los países de centro y sudamérica, pueden tomar de ejemplo las formas de trabajo establecidas en México, y también las empresas pueden entender que si las reglas y formas de operación en latinoamérica, tendrían que ser similares a las que se encuentren en México.

B. BEPS 2.0. El futuro del Plan

Como se ha explicado en este trabajo, la revisión de las operaciones intercompañía de empresas nacionales y de grupos multinacionales por igual, tiene diferentes repercusiones en varios sectores de la economía de un país, de una región, de una industria, dentro del mismo grupo operativo, repercusiones legales, financieras, fiscales, entre otras.

El trabajo de la OCDE continúa, derivado a la innovación y especialización de las operaciones intercompañía, de los procedimientos administrativos de ciertos grupos multinacionales, y de los métodos y formatos de control, comprobación e intercambio de información de las Autoridades de cada país.

Las actualizaciones que se implementarán en el futuro, es el denominado BEPS 2.0 el cual se ha estado revisando por los directivos y secretarios de la OCDE, y al igual

que en el BEPS original, se está en un proceso de consulta y observaciones de los miembros y asociados para conocer la factibilidad de su aplicación.

La continuación del trabajo se enfoca en el trabajo de dos grandes clasificaciones de empresas multinacionales, llamado trabajo de dos pilares, o Plan BEPS 2.0 .

Sobre estos trabajos la OCDE (OCDE, 2021) señala:

“El Primer Pilar busca garantizar una distribución más justa de los beneficios y los derechos de imposición entre los países con respecto a las empresas multinacionales más grandes, que son las principales ganadoras de la globalización (...) El acuerdo de reasignación de beneficios en el marco del Primer Pilar incluye la supresión y paralización de los impuestos sobre los servicios digitales (ISD) y otras medidas similares relevantes, poniendo fin a las tensiones comerciales derivadas de la inestabilidad del sistema fiscal internacional (...)

El Segundo Pilar pone un límite a la competencia fiscal en el marco del impuesto sobre sociedades mediante la aprobación de un impuesto mínimo global sobre sociedades con una tasa del 15% que servirá a los países para proteger sus bases imponibles (reglas GloBE). (...) El Segundo Pilar también protege el derecho de los países en desarrollo a gravar determinados pagos que erosionan la base imponible (como intereses y regalías) cuando no alcancen a ser gravadas con una tasa mínima del 9%, a través de una «cláusula de sujeción a imposición» (CSI).”(OCDE, 2022, p.4)

Esta recomendación y posibilidad tendría varias utilidades. Primero sería tener un marco general y reducir la competencia desleal entre ciertos países, que como se ha mencionado en esta investigación es la primera ventaja competitiva de los paraísos fiscales, y por otro lado esta imposición sugerida, sería mayor a la que tienen ciertos países, por lo que beneficiaría sus ingresos, e incentivaría a que crezcan a una medida estándar para los involucrados.

Aunque se dé una segmentación y diferenciación con dos formas de trabajar de acuerdo a las condiciones de los países, regiones, sistemas impositivos, y diferentes

tipos de ingresos de las empresas multinacionales, el objetivo de ambos enfoques es buscar la competencia justa, implementar un marco general de trabajo de acuerdo a las condiciones particulares, beneficiar a las economías de los países en desarrollo, tener un impacto en el aumento recaudatorio, y que, a diferencia de las 15 reglas de BEPS que tomaron a todos por sorpresa sin una base sólida para trabajar, con pocos países comprometidos en su implementación, y con unas empresas con vicios y malas prácticas comerciales y competitivas, ahora se espera que su implementación sea rápida y eficaz.

Tabla 1. Elementos clave de los dos pilares para la clasificación de las operaciones intercompañía

ELEMENTOS CLAVE DEL ENFOQUE DE DOS PILARES

Primer Pilar	Segundo Pilar
Los derechos de imposición sobre el 25% de los beneficios residuales de las EMN más grandes y rentables se reasignarán a las jurisdicciones donde se encuentran los clientes y usuarios de esas empresas.	Las reglas GloBE establecen un impuesto mínimo global del 15% para todas las EMN con ingresos anuales superiores a 750 millones de euros.
Seguridad jurídica en materia tributaria mediante el establecimiento de procedimientos de resolución de controversias de carácter obligatorio y vinculante, junto con un régimen optativo para dar cabida a determinados países con menor capacidad.	Exigencia de que todas las jurisdicciones que aplican una tasa nominal del impuesto sobre sociedades inferior al 9% sobre intereses, regalías y un conjunto definido de otros pagos, implementen la «cláusula de sujeción a imposición» en sus convenios bilaterales con los países en desarrollo miembros del Marco Inclusivo cuando se les solicite, de modo que no se pueda abusar de sus convenios fiscales.
Supresión y paralización de los impuestos sobre los servicios digitales y otras medidas similares relevantes.	Exclusión para dar cabida a los incentivos fiscales respecto a las actividades empresariales sustanciales.
Aplicación simplificada y ágil del principio de plena competencia en circunstancias específicas, con especial atención a las necesidades de los países de menor capacidad.	

Pilar uno.

El objetivo de trabajo del primer pilar, será adaptar a la modernidad algunas normas tributarias internacionales, con relación a las innovaciones tecnológicas y administrativas que se han comentado en esta investigación, ofreciendo a las jurisdicciones nuevos derechos de imposición a las empresas multinacionales, independientemente de que tengan o no presencia física en sus territorios.

Para su aplicación, el 25% de los beneficios de las empresas multinacionales de mayor tamaño y con mayor rentabilidad y que superen un margen de beneficios determinado, se reasignará a las jurisdicciones en que se encuentren los usuarios y clientes de estas empresas. Esto se denomina importe A.

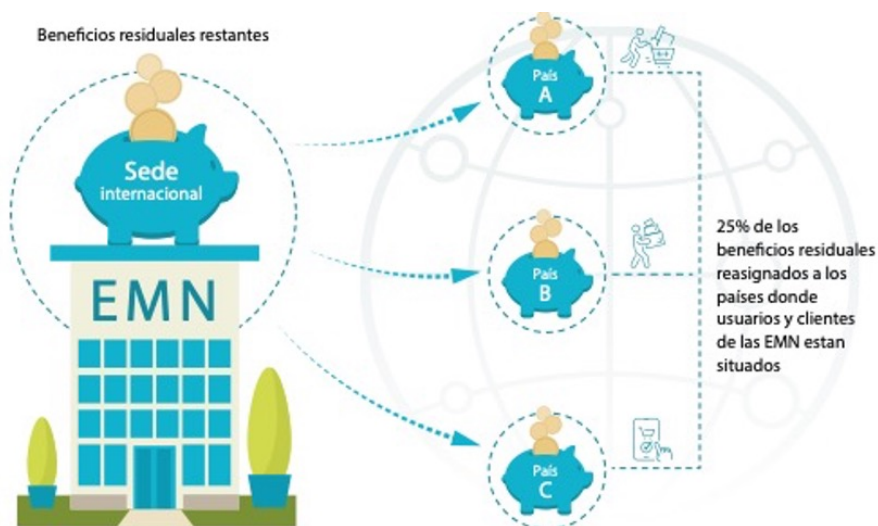
Por otro lado, se busca también la aplicación eficaz del principio de plena competencia a las actividades de comercialización y distribución en cada país. A esto se le llamará importe B.

De igual forma, el pilar uno busca la prevención y resolución de controversias para evitar cualquier riesgo de doble imposición, previniendo para esto un mecanismo optativo para países de poca capacidad impositiva y recaudatoria.

El pilar uno también implica la supresión y paralización de los impuestos sobre servicios digitales, entre otras medidas similares, para evitar controversias comerciales.

En el siguiente esquema preparado por la OCDE se explica gráficamente la principal función del pilar uno.

Ejemplo 1. Cómo se implementará el pilar uno



Nota: Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía. OCDE. 2021.

Segundo pilar.

Por otro lado, el segundo pilar está más enfocado hacia el control de empresas multinacionales más grandes, aquellos grupos que tienen participación en una gran cantidad de países y que sus rendimientos son enormes.

Este pilar busca establecer un impuesto mínimo de 15% sobre los beneficios empresariales de estos grupos multinacionales, con la idea de poner un límite a la competencia entre países. Con lo anterior, los gobiernos de los países miembros de BEPS se comprometen a aplicar impuestos a los beneficios obtenidos por empresas multinacionales extranjeras que se encuentren dentro de su país, al menos hasta la tasa mínima acordada.

Esto significa que la competencia estaría ahora limitada por un nivel mínimo de impuestos a cualquier país donde opere una empresa multinacional, por lo tanto, las ventajas de los paraísos fiscales se verían disminuidos.

Sin embargo, podrían haber excepciones a esta regla en ciertas actividades que puedan considerarse como productivas o como inversiones, por ejemplo la construcción de un hotel o de una fábrica.

Ejemplo 2. Cómo se implementará el pilar dos



Nota: Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía. OCDE. 2021.

La fecha prevista en 2021 para la implementación de este plan era inicios de 2023, sin embargo la fecha se ha ido modificando y actualizando con base en las consultas y revisiones, tanto de las autoridades como de los países miembros, todavía la fecha no hay una implementación definitiva del trabajo realizado, lo cual se espera en los próximos dos años.

Con relación a lo explicado en este capítulo, el trabajo de la OCDE y la revisión de las operaciones intercompañía de empresas multinacionales continuará en los próximos años y se irá adaptando con base en el trabajo e interacción con las Autoridades de cada país, la participación de cada vez más países en estas reglas, y la cooperación de las empresas multinacionales, directa o indirectamente, para lograr una competencia justa en el mercado, y que las operaciones nacionales e internacionales, presentes y futuras, mantengan control y transparencia para el beneficio de los países involucrados, enfocándose en la libre competencia.

5.- Conclusiones y recomendaciones.

Como se ha comentado en los capítulos anteriores, las operaciones intercompañía de empresas multinacionales han existido desde hace siglos, y han evolucionado con base en la situación económica, social, cultural, en donde se realizan.

Actualmente nos encontramos en un entorno de integración mundial, donde la globalización, la estandarización de las formas de consumo y producción, y la innovación tecnológica y productiva, han generado que las operaciones se vuelvan complejas e innovadoras, lo que ha generado el problema de la medición, gravamen, control, y resolución de disputas que he platicado anteriormente.

Esto genera el mismo problema de ciclos anteriores relacionado con la innovación, producción, control, resultados, e innovación nuevamente. Esto pasa en todos los países abiertos al mercado internacional.

Por lo tanto, las nuevas operaciones intercompañía que tendrán fortaleza e importancia en los próximos años, y para las cuales las Autoridades y los especialistas en Precios de Transferencia tenemos que estar al pendiente, involucran tecnología, productos, formas de aplicación, procesos productivos en los cuales todavía no tenemos las herramientas necesarias. Creo que primero se crea, se innova, y después se mide y comprueba, y así sucesivamente.

Sin embargo, y con base en la experiencia actual en el área de Precios de Transferencia, creo que las siguientes son algunas de las operaciones con las cuales podríamos tener problemas los próximos años. Considerando que ésto no serían nada grave, ya que sucederá el proceso ya mencionado de innovación, regulación, medición e innovación nuevamente, por lo cual tendremos que estar a la vanguardia para procurar nuevamente que exista una competencia justa del mercado, que no exista alguna ventaja comparativa desleal en las mismas, y que las Autoridades puedan recabar el impuesto correspondiente.

6.- Caso práctico.

Descripción de actividades profesionales.

Actualmente me encuentro laborando dentro de Moore Orozco Medina. S.C., que es una firma de contadores públicos y asesores de negocios con más de 48 años de experiencia.

La firma fue fundada en 1976 como Orozco Medina y Asociados, S.C. Se integró a la red Moore Global en 1995 y cambió a Moore Orozco Medina, S.C. en 2019.

Por fines de confidencialidad no estoy autorizado por los directores en decir sus nombres pero puedo comentar que nuestro organigrama se conforma de un director general, 4 socios directores, y 12 gerentes entre los cuales me encuentro como gerente de Precios de Transferencia. En promedio somos 120 empleados.

Misión de la firma

Ser un equipo de asesores con presencia internacional, dedicados a la prestación de servicios en Contaduría Pública, Administración y Desarrollo de Negocios, trabajando con tecnología calificada, la cual permite dar soluciones de alta calidad, comprometiéndose con el crecimiento y desarrollo permanente de sus clientes y colaboradores.

Visión de la firma

- 1.- Colocarse dentro de las 15 principales firmas nacionales que brindan servicios a nivel internacional, respaldados por la Red Moore.
- 2.- Fomentar la cultura del idioma inglés entre todos sus colaboradores.
- 3.- Incrementar un 20% los ingresos anuales.
- 4.- Contribuir al desarrollo social de los sectores más necesitados proporcionando servicios a bajo costo y aportando el 5% de ingresos a causas que lo ameriten.
- 5.- Formación integral a la totalidad de sus colaboradores.
- 6.- Incrementar la tecnología de la firma en un 20% anualmente.

Valores de la firma

- 1.- Compromiso.
- 2.- Honestidad.
- 3.- Ética profesional.
- 4.- Excelencia.
- 5.- Lealtad.
- 6.- Trabajo en equipo.
- 7.- Rendición de cuentas.

Líneas de servicios.

- 1.- Desarrollo de negocios.
- 2.- Fiscal, legal y Precios de Transferencia.
- 3.- Auditoría.
- 4.- Comercio Exterior.
- 5.- Capital Humano.
- 6.- Soluciones en tecnología de la información.
- 7.- Marketing.

Experiencia profesional

Dentro de esta firma he laborado 12 años, pero llevo 14 años haciendo Estudios de Precios de Transferencia, ocupando puestos desde asistente hasta el nivel gerencial que ocupo actualmente. La idea es continuar mi preparación enfocado en una dirección del área y una posible maestría que involucre el conocimiento tanto profesional como teórico.

He tenido la oportunidad de aprender los puntos finos de los métodos y de los rangos, las condiciones que necesita tener en cuenta un cliente, explicarles la utilidad del Estudio más allá del llenado de los anexos y la presentación de los resultados a la Autoridad, platicar y negociar directamente con clientes, incluso en

inglés o con resultados de otras regiones comerciales, impartir pláticas de manera interna y externa sobre la práctica, entre otras condiciones particulares.

Caso práctico

Una vez que un cliente hace la solicitud de elaboración de un Estudio de Precios de Transferencia a uno de nuestros directores o a través de nuestra página manejada por el área de marketing, se les hace llegar un cuestionario inicial, aunque algunas ocasiones puede ser una junta o llamada informativa, donde se le pide información funcional y financiera de la empresa.

Dicha información sirve para integrar el análisis funcional y el análisis financiero de la empresa. La información solicitada incluye: historia de la empresa, organigrama, políticas de operación, estructura operativa, políticas de cuentas por pagar, por cobrar, riesgos de tipo de cambio que enfrenta, entre otros puntos de acuerdo a cada cliente y facilidad de información con la que se cuenta.

Adicionalmente, se pide información en particular de las operaciones intercompañías a analizar. Se solicita contrato de la operación, funciones realizadas por ambas empresas, activos utilizados y especializados con los que se cuentan, así como los riesgos asumidos en la operación, como puede ser de tipo de cambio, seguros por inventario, obsolescencia, etcétera.

La información recibida sirve para realizar la búsqueda de las comparables necesarias para crear el rango de la operación intercompañía.

Ya que se tiene la información, comienza la búsqueda de comparables en bases de datos con información de empresas públicas, validadas por la Security and Exchange Commission (“SEC” por sus siglas en inglés) y clasificada de acuerdo con los código SIC (Abreviación en inglés de la Standard Industrial Classification).

Una vez que se tiene una lista de compañías comparables a la empresa, se obtiene su indicador de acuerdo con los métodos señalados en capítulos anteriores, y con ellos se crea un rango intercuartil donde tiene que ubicarse el indicador de la empresa analizada.

Cuando se tiene el primer borrador, el Estudio pasa a un proceso de revisión interna del Director del área, quien verifica que el procedimiento se haya realizado correctamente y que con su capacidad y conocimiento podría cuestionar la selección de alguna comparable, como lo podría ser la Autoridad, en caso de alguna revisión.

Después de la revisión del Director del área dentro de la firma, se emite el Estudio al cliente para su revisión y comentarios, así como a otros profesionales que revisan el Estudio como pueden ser auditores de la empresa, los directivos del corporativo que podrían encontrarse en otros países, analistas financieros, o incluso a peritos analistas de los resultados, aunque esto último aplica en casos de revisión.

Cuando todos los involucrados están de acuerdo con la selección de comparables y los resultados obtenidos se emite la versión final y se procede al llenado de los anexos o declaraciones correspondientes. Algunas veces el cliente requiere que se firme este trabajo por algún responsable, en este caso el Director del área lo hace, aunque no es un requisito para todos.

Parte de mi trabajo también es prestar la asesoría necesaria para el llenado de dichas declaraciones derivadas del Estudio de Precios y que se han comentado en esta investigación. Por cuestiones de confidencialidad no pido acceso al portal del SAT de cada cliente, solo presté asesoría, más no el llenado integral.

Si bien es práctica común que el Estudio se realice cada año, ya con cifras finales de cada cliente tanto de su declaración anual, como de sus cifras auditadas y validadas, hay empresas muy grandes y que tienen operaciones intercompañía constantemente que tienen que revisar las condiciones comerciales de sus proveedores y distribuidores, que incluso cuentan con el área de Precios de Transferencia dentro de la misma empresa, que revisa sus operaciones constantemente y que solo piden la validación de un especialista al final de cada año.

Por otro lado, cuando ya es un cliente recurrente, al que cada año le hemos elaborado su Estudio, o que incluso lleva su contabilidad dentro de la firma, solo se le pide al cliente la información actualizada del año a revisar, ya sea funcional o financiera y se hace el mismo proceso de selección de comparables.

Si bien pudiera creerse que se tomaría las mismas comparables de los años anteriores para el mismo análisis de las operaciones, esto no es siempre correcto, ya que hay empresas que se fusionan con otras, otras que desaparecen y otras que dejan de ser públicas, por lo cual los rangos no son los mismos cada año.

De igual forma, puede ser que haya operaciones intercompañía nuevas o se hayan actualizado las condiciones de las operaciones anteriores. Esto se dio mucho en la pandemia del año 2020 donde muchas empresas ajustaron sus operaciones intragrupo, e incluso no tuvieron control o el soporte necesario de las mismas.

Por otro lado, también puede pasar que si el auditor externo, dentro de su proceso de revisión, debata el uso de tal método o la selección de tales comparables, por lo cual es labor del asesor atender sus dudas y llegar a un acuerdo.

Finalmente, cuando la Autoridad le hace comentarios al cliente sobre los resultados del Estudio, es nuestra labor darle el apoyo necesario y defender los resultados obtenidos para cubrir al cliente de una posible multa o la no deducción de sus operaciones intercompañía.

Referencias.

1. Banco de México. (SF). Normas de Información Financiera del Banco de México (NIFBdM) C-8 (México).
2. BBC News Mundo. (2024). Delaware, el paraíso fiscal en Estados Unidos que se convirtió en la "capital mundial de las empresas fantasma". Recuperado en: <https://www.bbc.com/mundo/articles/crg51rg1k4lo>
3. Bouzas, J.A. y Torres, A.B. (2023). Más Allá de los Beneficios de la Reforma de 2021 a la Subcontratación en México. Recuperado en: <https://revistaderecho.posgrado.unam.mx/index.php/rpd>
4. Código Fiscal de la Federación. (2021). Reformado Diario Oficial de la Federación 12 de noviembre de 2021. México.
5. Gaona, E. (2022). La Economía Mexicana en el dilatado siglo XX, 1929-2009. Universidad Autónoma del Estado de Hidalgo. Hidalgo. México.
6. Guillermo de León, Lázaro. (2009) Anuario Jurídico y Económico Escularense, XLII.
7. Lascurain, M. (2012). Empresas Multinacionales y sus Efectos en los Países Menos Desarrollados. En Economía: Teoría y Práctica. Núm. 36. Nueva Época. pp. 84-102.
8. Ley del Impuesto sobre la Renta. (LISR). (2024) Reformada Diario Oficial de la Federación 1 de abril de 2024. México.
9. Martínez, S. (2024). Modelo de Control Interno Empresarial ante la Simulación de Operaciones. Recuperado de: <https://www.veritas.org.mx/Impuestos/Fiscal/modelo-de-control-interno-empresarial-ante-la-simulacion-de-operaciones>
10. Organización Mundial de la Propiedad Intelectual. (OMPI). (2024). ¿Qué es una patente?. Recuperado en: <https://www.wipo.int/es/web/patents/>
11. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. (OCDE). (1998). Harmful Tax Competition” An Emerging Global Issue OECD Publishing. doi: <https://doi.org/10.1787/9789264162945-en>
12. OCDE. (2016). El Marco Inclusivo para la Implementación de las Medidas BEPS. OECD Publishing, Paris. Francia.

13. OCDE. (2017). *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2017*. OECD Publishing, París, Francia. doi. <https://doi.org/10.1787/9788480083980>
14. OCDE. (2020). *OCDE at 60*. OECD Publishing, París, Francia.
15. OCDE (2021) Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía. OECD Publishing, Paris. Francia.
16. OCDE. (2022a). *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2022*. OECD Publishing, Paris, doi. <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>
17. OCDE (2022b). Mutual Agreement Procedure Statistics. Recuperado en: <https://www.oecd.org/en/data/datasets/mutual-agreement-procedure-statistics.html>
18. OCDE, FMI, BM, ONU. (2019). Guía práctica para contribuir al éxito de la aplicación de obligaciones documentales eficaces en materia de precios de transferencia por parte de los países en desarrollo.
19. Sistema de Administración Tributaria. (2018) Preguntas Frecuentes Para Efectos de las Declaraciones Anuales Informativas de Partes Relacionadas: Maestra, Local y País por País. Recuperado en: www.sat.com.mx
20. Torres, C. (2022) El Papel de la OCDE en los Paraísos Fiscales. Tesis de Pregrado. Universitat de Barcelona. Barcelona. España.
21. Torres, D. (2011) Globalización, Empresas Multinacionales e Historia. Barranquilla, Colombia. Editorial Pensamiento y Gestión.
22. Villalpando, P. (2004) La evolución de la Industria Maquiladora en México. UANL, FACPYA, San Nicolás, N. L., México.