

Coexistencia de las reglas de precios de transferencia en la era del Pilar 1 y Pilar 2 de la OCDE



38

En los últimos años, han existido esfuerzos globales liderados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en temas fiscales, que tienen como fin proteger las distintas jurisdicciones de posibles evasiones fiscales por grupos empresariales multinacionales. Los trabajos del Pilar 1 y Pilar 2 han sido los más recientes y reflejan la culminación de años de análisis en distintas materias. Se prevé que las reglas, resultado de estos esfuerzos, se implementen en el corto plazo. Por lo anterior, los esquemas actuales para la determinación del principio de valor de mercado en transacciones llevadas a cabo entre empresas de un mismo grupo van a verse en la necesidad de modificarse para dar pie a la entrada de las nuevas reglas



Lic. Eduardo Javier Baños Ruelas, Socio del Área de Precios de Transferencia de Garrido Liconá y Asociados

ANTECEDENTES

La globalización y aplicación de tecnologías digitales en el comercio de bienes y servicios ha venido a transformar la manera en que las empresas realizan sus transacciones. De este modo, se han creado sinergias dentro de los grupos empresariales multinacionales para eficientar recursos y aprovechar al máximo los beneficios que las tecnologías brindan, pero también valiéndose de los incentivos fiscales que cada jurisdicción ofrece.

Lo anterior se ha visto reflejado en aplicaciones (en ocasiones indebidas) de beneficios de tratados fiscales internacionales y ha representado un reto para las administraciones tributarias al momento de revisar la manera en que los grupos empresariales multinacionales estructuran dichas transacciones y en las jurisdicciones que las realizan.

En relación con esto, la OCDE ha hecho esfuerzos que iniciaron con la publicación del Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (Plan de Acción BEPS, por sus siglas en inglés) en 2015, pero recientemente, con la publicación del enfoque de dos pilares que contempla unas nuevas reglas internacionales para contrarrestar el traslado indebido de utilidades entre jurisdicciones.

PILARES 1 Y 2

La explicación del alcance de cada pilar se presenta a continuación:

Pilar 1: Reasignación de derechos de aplicación de impuestos

El Pilar 1 se asegurará de que exista una más justa distribución de las utilidades y derechos de aplicar impuestos entre países con respecto a los más grandes grupos empresariales multinacionales. El propósito es que se reasignen los derechos de aplicar impuestos del Estado de residencia de dichos grupos

a los mercados (en donde se encuentran los clientes finales o usuarios) en los que llevan a cabo actividades por las cuales generan utilidades, sin importar si existe o no presencia física del grupo en cada nación.

El reporte de 2015 correspondiente a la Acción 1 del Plan de Acción BEPS publicado por la OCDE identificó ciertos retos derivados de la digitalización de la economía, abordando el tema de cómo afrontar los derechos sobre impuestos en transacciones internacionales y cómo distribuir estos entre los países involucrados.

Pilar 2: Mecanismo global para la elusión de la base gravable

El Pilar 2 busca introducir una tasa de impuesto mínimo global que los países puedan usar para proteger sus bases tributarias. Este impuesto mínimo global se propone en una tasa mínima del 15%.

Las nuevas tecnologías y mecanismos creados a través de estas han facilitado las estrategias fiscales al transmitir utilidades de grupos multinacionales empresariales a jurisdicciones en donde existe baja o incluso nula carga impositiva.

Lo anterior ha sido el punto primordial del Plan de Acción BEPS.

Esto ha resultado en esfuerzos globales para contribuir a la creación de mecanismos de aplicación internacional con el fin de poder implementar un sistema tributario justo para cada jurisdicción y de esta manera garantizar la igualdad de condiciones.

Este enfoque les brinda libertad a las jurisdicciones para determinar sus propias tasas de impuestos corporativos, pero también les permite a otras jurisdicciones gravar ciertas transacciones que de otra forma estarían sujetas a bajos niveles de imposición en su jurisdicción, asegurando así que las transacciones internacionales paguen un nivel mínimo de impuestos.

... desde la perspectiva de las autoridades fiscales en todo el mundo, si una transacción efectuada entre partes relacionadas realmente cumple con el principio de valor de mercado, conllevaría que, por consecuencia, la determinación de impuestos relacionados con la transacción también fue realizada de manera correcta.

IMPLEMENTACIÓN DEL ENFOQUE DE DOS PILARES

Una vez avanzados los trabajos tanto del Pilar 1 como del Pilar 2, se ha publicado un conjunto de medidas para la implementación del enfoque de dos pilares que se ha mencionado a lo largo del documento. Estas medidas se estructuran de la siguiente manera:

“Importe A” y el Convenio Multilateral

40 Existe un texto dentro del Convenio Multilateral que permite a cada parte del convenio ejercer su legislación tributaria local en relación con una parte definida de las utilidades residuales de las empresas multinacionales que alcancen cierto nivel de ingresos y utilidades, y que además tengan un determinado nexo con los mercados de las jurisdicciones mencionadas.

“Importe B”

Este importe representa una aplicación simplificada del principio de valor de mercado en relación con actividades básicas de comercialización y distribución en los países. Operaciones que normalmente no cuentan con empresas comparables adecuadas en los mercados locales y, por tanto, hace difícil la

implementación de métodos de precios de transferencia y la comprobación del principio de valor de mercado.

Cláusula de sujeción a imposición

Esta cláusula es una norma que se aplica a transacciones intercompañía por pagos de conceptos como regalías, intereses y servicios intragrupo. Cuando estos se encuentren gravados a una tasa nominal de impuesto corporativo menor al 9% y el convenio limite el porcentaje con el que la jurisdicción en la que se origina puede gravarlos, el mecanismo permite gravar las transacciones en un porcentaje que podría llegar a la diferencia entre el 9% mencionado y el porcentaje nominal del impuesto corporativo de la jurisdicción de residencia.

Mecanismos para la implementación

Como apoyo a los países en desarrollo, las medidas contemplan la ayuda y asistencia técnica en la implementación del enfoque de los dos pilares.

PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y EL ENFOQUE DE DOS PILARES

Una vez analizados los nuevos parámetros bajo los cuales se registrarán los grupos empresariales multinacionales en el contexto del Pilar 1 y Pilar 2, es importante contrastarlos con las reglas actuales en materia de precios de transferencia.

El principio de valor de mercado (*arm's length principle*) es el estándar internacional que tanto miembros como no miembros de la OCDE han acordado utilizar para determinar los precios de transacciones efectuadas entre partes relacionadas (empresas de un mismo grupo empresarial). Lo que trata de demostrar este principio es que dichas transacciones son llevadas a cabo como lo harían terceros independientes en situaciones de negocio similares, es decir, que cada parte proteja sus propios intereses y trate de obtener el mayor beneficio económico en la transacción.

En operaciones entre partes relacionadas es necesario demostrar la aplicación de este principio para comprobar a las autoridades fiscales (normalmente mediante un estudio de precios de transferencia) que las transacciones fueron realizadas sin la manipulación

del precio de la transacción con la intención de buscar un beneficio fiscal para alguna o ambas partes.

En términos generales, desde la perspectiva de las autoridades fiscales en todo el mundo, si una transacción efectuada entre partes relacionadas realmente cumple con el principio de valor de mercado, conllevaría que, por consecuencia, la determinación de impuestos relacionados con la transacción también fue realizada de manera correcta.

Bajo esta metodología del principio del valor de mercado, la asignación de utilidades por transacciones llevadas a cabo entre partes relacionadas se hace tomando en consideración las funciones realizadas por cada parte involucrada, los activos utilizados, así como los riesgos asumidos. Dependiendo de la participación en las variables mencionadas, a una empresa le correspondería más o menos utilidad de la obtenida en la transacción.

En contraste con el principio del valor de mercado, las “Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias” (guías de la OCDE) han descrito que podrían existir alternativas simplificadas al empleo del principio de valor de mercado en los países. Una de estas alternativas es el llamado *global formulary apportionment* (reparto del beneficio global según una fórmula preestablecida) como método para la determinación de la correcta asignación de los beneficios o utilidades en cada jurisdicción.

Esta metodología intentaría asignar los resultados globales a nivel consolidado de un grupo multinacional a cada una de las empresas que lo conforman, a través de una fórmula de aplicación mundial, que trataría de ponderar el nivel de ingresos, costos, utilidades, activos, personal, capital, entre otras variables de interés que pudieran dar valor a la aportación de cada entidad de un grupo multinacional a la generación de valor.

Si bien las guías de la OCDE describen la metodología del reparto del beneficio global según una fórmula preestablecida, también mencionan las complejidades de aplicación, concluyendo que no sería viable ni práctico emplearla.

Ahora bien, también pareciera que las nuevas reglas correspondientes al trabajo del Pilar 1 y Pilar 2

intentan brindar un enfoque simplificado del cumplimiento del principio de valor de mercado, sobre todo en actividades básicas de comercialización y distribución en un país, ya que los Estados en donde se aplique se beneficiarán de tener un enfoque calculado mediante una fórmula, utilizando ciertas mecánicas de asignación de acuerdo con lo siguiente:

1. Asignación de utilidades residuales por parte de los grandes grupos multinacionales; y

2. Aplicación simplificada del principio de valor de mercado por actividades de bajo valor agregado de comercialización y distribución.

Esto es relevante dado que se ha venido trabajando de manera importante en México y en las distintas jurisdicciones en la implementación de normas en materia de precios de transferencia, fiscalizaciones por parte de la autoridad fiscal, así como la evolución en el cumplimiento atendiendo a las disposiciones locales e internacionales. Ejemplos de esto son las declaraciones maestra, local y país por país, que recopilan una gran cantidad de información no solo sobre la entidad local, sino de todo el grupo al que pertenece.

Una vez que entren en vigor las disposiciones del Pilar 1 y Pilar 2, definitivamente será necesario acoplar el actual régimen de precios de transferencia en México para hacer frente a las nuevas reglas y verificar cómo es que van a cumplir las empresas multinacionales con dichas disposiciones.

Es esencial recordar que el nuevo régimen será aplicable para grupos empresariales multinacionales y en principio no aplica para grupos de empresas únicamente locales. Derivado de esta situación, existirá la convivencia entre el régimen “tradicional” de precios de transferencia que aplicará para entidades y grupos locales y el “nuevo” régimen de aplicación para grupos multinacionales.

Esto probablemente se traduzca en una simplificación administrativa con respecto al cumplimiento en materia de precios de transferencia para los grupos grandes y en algunas transacciones, pero esta simplificación no solo aplicaría para las empresas, al parecer también las autoridades fiscales podrán revisar transacciones intercompañía que caigan en los supuestos descritos para verificar el cumplimiento



simplificado que les aplique en lugar de las fiscalizaciones de precios de transferencia, que pueden llevar años.

CONCLUSIONES

Tanto los trabajos del Pilar 1 como del Pilar 2 contienen implicaciones y soluciones a problemas tributarios actuales, que incluso pudieran ir más allá de las reglas vigentes sobre el principio de valor de mercado y, por tanto, de los análisis de precios de transferencia.

Al día de hoy, en términos generales, la asignación de utilidades en una transacción entre partes relacionadas se hace tomando en consideración las funciones realizadas por cada parte involucrada, los activos utilizados, así como los riesgos asumidos.

Una vez que sean implementadas y entren en vigor las reglas correspondientes al Pilar 1 y Pilar 2, la mecánica de cálculo y asignación de utilidades entre

partes relacionadas será modificada en algunas transacciones intercompañía llevadas a cabo por los más grandes grupos empresariales multinacionales para emplear ciertas fórmulas de asignación, pero aparentemente la mecánica para grupos nacionales no sufrirá modificaciones, por lo que los dos tipos de reglas tendrán que coexistir y, probablemente, lleguen a resultados distintos si son aplicados a los mismos supuestos.

Lo anterior podría tener efectos de simplificación administrativa y tiempos de revisión tanto para empresas como para autoridades fiscales, pero también se alejaría del principio de valor de mercado tal y como se conoce actualmente.

Será importante esperar la implementación de las reglas en México por parte de las autoridades para poder analizar a fondo las implicaciones que esto tendrá en las diferentes empresas, tanto nacionales como internacionales. •