

# Nuevas reglas aplicables a los ajustes de precios de transferencia



40

De manera inicial, las nuevas reglas que se incluyen en la Sección 3.9.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para 2017, referentes a los ajustes de precios de transferencia, definen a estos últimos y sus efectos en los ingresos o deducciones obtenidos en las operaciones celebradas con partes relacionadas, y las reglas aplicables para la deducción de los ajustes determinados por los contribuyentes. Además, se plantean ciertas inquietudes y consideraciones iniciales sobre el contenido de las mismas, así como la conveniencia de incorporarlas a la ley, con el objetivo de brindar una mayor seguridad jurídica a los contribuyentes



C.P. Luis Eduardo Natera  
Niño de Rivera, Socio de  
Natera Consultores, S.C.



C.P. y Lic. Christian Natera  
Niño de Rivera, Socio de  
Natera Consultores, S.C.

## INTRODUCCIÓN

Se publicó en el DOF del día 23 de diciembre de 2016, la RM vigente para el ejercicio 2017, misma que contiene la nueva Sección 3.9.1., en la que se incluyen reglas referentes a los ajustes de precios de transferencia, enfocándose en presentar una definición de lo que son éstos; los efectos que los mismos tienen en los ingresos o deducciones obtenidos en las operaciones celebradas con partes relacionadas; las reglas aplicables para la deducción de los ajustes determinados por los contribuyentes, así como las reglas aplicables a los ajustes derivados de Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia y de los procedimientos de Acuerdo Mutuo, contemplados en los Convenios para Evitar la Doble Tributación celebrados por México.

Por la importancia del tema, en este artículo pretendemos plantear ciertas inquietudes y consideraciones iniciales sobre el contenido de las mencionadas reglas, para comenzar con su análisis, estando conscientes de que un estudio a profundidad sobre los diversos aspectos que atañen a los ajustes de precios de transferencia, excede –por mucho– el propósito de esta colaboración.

## DEFINICIÓN DE AJUSTES DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

La regla 3.9.1.1. define a los ajustes de precios de transferencia como:

*...cualquier modificación a los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad correspondientes a las operaciones celebradas por el contribuyente con sus partes relacionadas, que se realice para considerar que los ingresos acumulables o deducciones autorizadas derivados de dichas operaciones se determinaron considerando los precios o montos de contraprestaciones que se hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables, incluso cuando no*

*se efectúe una entrega de efectivo u otros recursos materiales entre las partes.<sup>1</sup>*

Esa definición considera que los ajustes de precios de transferencia son los derivados de la aplicación de alguna de las metodologías consideradas por la LISR, para que los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas cumplan con el principio de plena competencia (*arm's length principle*).

Asimismo, esa definición también contempla, de manera implícita, la existencia de ajustes que involucran la entrega de efectivo u otros recursos materiales entre las partes relacionadas<sup>2</sup> (a los que llamaremos “ajustes transaccionales” para efectos de este artículo), y de ajustes que no requieren de tal circunstancia (ajustes que en este artículo llamaremos “virtuales”). Debemos entender que la aplicación de uno u otro tipo de ajuste, dependerá completamente de la elección que haga el contribuyente al respecto.

Se indica expresamente en la regla 3.9.1.1. lo siguiente:

*...los ajustes de precios de transferencia tendrán el mismo concepto o naturaleza de la operación objeto del ajuste.*

Del texto transcrito, nos parece que la autoridad considera que los ajustes son conceptos distintos de los ingresos o deducciones de los cuales derivan.

De ser así, consideramos que podríamos estar ante un error de apreciación de la autoridad fiscal, ya que debemos recordar que los ajustes de precios de transferencia simplemente son el resultado de una valoración de las transacciones celebradas entre partes relacionadas, siguiendo ciertas metodologías; de donde se desprende una ficción de valor de dichas transacciones para efectos del impuesto sobre la renta (ISR), pero no son de ninguna manera una

<sup>1</sup> La regla indica que es para los efectos de los artículos: 76, primer párrafo, fracciones IX y XII; 153, primer párrafo; 179, primero y segundo párrafos; 180, segundo párrafo, y 184 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR)

<sup>2</sup> Las reglas también se refieren a los “ajustes reales” como aquéllos respecto de los cuales se reconoce un efecto contable



*autorizadas con motivo de un ajuste de precios de transferencia se debe entender también como una disminución de la base sobre la que se calculan las retenciones contempladas en el Título V de la LISR, dando lugar a la devolución de las retenciones efectuadas en exceso a las partes relacionadas residentes en el extranjero. Sin embargo, la regla es omisa al respecto.*

Por último, se advierte que las autoridades fiscales podrán ejercer las facultades de comprobación previstas en el Código Fiscal de la Federación (CFF), respecto de los ajustes de precios de transferencia efectuados.

### **Reglas aplicables para la deducción de los ajustes determinados por los contribuyentes**

La regla 3.9.1.3. dispone que los contribuyentes que pretendan aplicar un ajuste de precios de transferencia que incremente sus deducciones, para poder deducirlo deberán cumplir con los requisitos siguientes:<sup>4</sup>

**I.** Presentar en tiempo y forma las declaraciones normales o, en su caso, complementarias de operaciones relevantes<sup>5</sup> y de Información de la Situación Fiscal de los contribuyentes (DISIF),<sup>6</sup> así como la declaración anual y el anexo 9 de la Declaración Informativa Múltiple (DIM),<sup>7</sup> contemplando o manifestando expresamente en dichas declaraciones, el ajuste de precios de transferencia realizado.

Al respecto, consideramos indebido por parte de las autoridades fiscales establecer requisitos de deducción que de ninguna manera se encuentran contemplados en la LISR.

**II.** Obtener y conservar toda la documentación e información mediante la cual se identificó que las operaciones ajustadas originalmente no consideraron los precios, montos de contraprestaciones o márgenes

de utilidad, que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Entendemos que esta documentación es toda aquella correspondiente a las operaciones originales, así como la documentación comprobatoria de precios de transferencia, con la que se propicia el cumplimiento del principio de *arm's length* (estudio de precios de transferencia).

**III.** Obtener y conservar una manifestación, bajo protesta de decir verdad, mediante la cual se explique la razón por la cual los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad pactados originalmente, no correspondieron con los que hubieran determinado partes independientes en operaciones comparables.

No encontramos mucho sentido en este requisito, dado que la determinación de precios de transferencia no es materia de una testimonial ni tampoco será posible en todos los casos poder manifestarse sobre hechos que no le constan al contribuyente.

Es decir, la determinación de precios de transferencia simplemente se trata de la aplicación de una técnica para determinar un valor o un rango de valores, que además no son (ni pretenden ser) exactos o precisos, sino que implican cierto grado de apreciación subjetiva, razón por la que no entendemos la intención de contar con una manifestación de esta índole.

Tampoco se entiende, de manera cierta, el propósito que persigue la autoridad fiscal con dicha manifestación, debido a que las razones para no utilizar el principio de *arm's length* en los ámbitos financiero, operativo o gerencial, pueden ser muchas y muy variadas, y todas ellas pueden tener plena validez para las partes que están involucradas en las transacciones, siendo además irrelevantes para efectos del ISR, toda vez que para efectos de este impuesto, el principio de *arm's length* obliga al contribuyente a determinar sus ingresos acumulables y deducciones

<sup>4</sup> Además de cumplir con los demás requisitos que establezcan las disposiciones fiscales

<sup>5</sup> Cabe recordar que, en el caso de las declaraciones de operaciones relevantes a que se refiere el artículo 31-A del CFF, sólo se puede considerar que existe incumplimiento una vez que transcurran 30 días después de que surta efectos la notificación de la autoridad fiscal

<sup>6</sup> Artículo 32-H del CFF

<sup>7</sup> Fracciones V y X del artículo 76 de la LISR, respectivamente



declaró como ingreso acumulable o deducción autorizada, así como la descripción del ajuste de precios de transferencia, dentro del elemento "Concepto", atributo "Descripción".

Lo anterior puede resultar complejo y costoso para los contribuyentes, sobre todo porque pareciera innecesario emitir u obtener dichos CFDI o comprobantes fiscales, en vista de que, como se explicó anteriormente, se trata simplemente de una ficción de valor para efectos fiscales, y no de una operación o transacción adicional, con lo que con la documentación comprobatoria de precios de transferencia debiera resultar suficiente para las autoridades fiscales.

Desde un punto de vista práctico, la emisión de este tipo de CFDI puede generar problemas respecto de varios aspectos, como pueden ser, entre otros, los siguientes: forma de pago, comprobantes de pagos y aplicación de la regla de ventas de exportación para efectos de los regímenes que gravan las transacciones con base en flujo de efectivo.

**VIII.** Registrar los ajustes de precios de transferencia en la contabilidad en cuentas de orden y reconocerlos en la conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos del ISR, cuando solamente tengan efecto fiscal y no contable (ajustes virtuales).<sup>8</sup>

Estos requisitos sencillos que se establecen para el reconocimiento de los ajustes virtuales, pudieran ser suficientes también para el reconocimiento de los ajustes reales.

**IX.** Acreditar que la parte relacionada con la que se celebró la operación ajustada, acumuló dicho ajuste o disminuyó la deducción, según corresponda, en el mismo ejercicio fiscal en el que se dedujo y por el mismo monto ajustado, así como que no representan ingresos sujetos a un régimen fiscal preferente.

Esta fracción, referente a los ajustes correspondientes de precios de transferencia, genera muchas dudas a los contribuyentes en cuanto a su aplicación, como son las siguientes:

**a)** ¿Qué ocurre si no se cumple con el requisito?, ¿Se consideraría no deducible el ajuste al valor de la transacción, pero sí el valor original?

**Respecto del monto de los ajustes: ¿Qué ocurriría si se aplican distintos métodos de precios de transferencia por las partes relacionadas residentes en distintos países...**

**b)** ¿Qué pasa si se cumple con el requisito de manera parcial, es decir, solamente por una parte del monto del ajuste?

**c)** Respecto del monto de los ajustes: ¿Qué ocurriría si se aplican distintos métodos de precios de transferencia por las partes relacionadas residentes en distintos países, y dicha situación deriva del cumplimiento de las disposiciones fiscales aplicables para cada uno de ellos, teniendo como resultado montos distintos de los ajustes determinados?

Como ejemplo, podemos mencionar el sexto método que se aplica en algunos países de Sudamérica vs. la aplicación en México del método de precio comparable no controlado.

**d)** En cuanto al ejercicio fiscal en el que pueden tener efecto los ajustes: ¿Qué pasa con aquellas transacciones que involucren inversiones y que se deducen a lo largo del tiempo? ¿Qué pasa cuando alguno de los Estados en los que residan las partes relacionadas establece reglas de anticipo o diferimiento en cuanto al reconocimiento fiscal de las partidas?

**e)** ¿No se trata de una disposición que resulta de imposible cumplimiento para el contribuyente mexicano, puesto que depende de las acciones que realice una tercera persona?

**X.** Cumplir con la obligación de retener y enterar el ISR a cargo de terceros, en términos del artículo

<sup>8</sup> En términos de los artículos 28 del CFF; 27, fracción IV de la LISR, así como 44 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta (RISR)



Las declaraciones complementarias que presenten los contribuyentes que se ubiquen en los supuestos anteriores, no computarán dentro de los límites establecidos en el artículo 32 del CFF.

Se establece en esta regla, la posibilidad para las autoridades competentes involucradas en la resolución de los Acuerdos Anticipados de Precios (unilaterales, bilaterales o multilaterales) y de los procedimientos de Acuerdo Mutuo, que la resolución sea en ejercicios fiscales distintos al establecido en la regla 3.9.1.3. y, en su caso, la forma específica en la que se dará cumplimiento a los diversos requisitos establecidos en dicha regla.

Las disposiciones contenidas en esta regla pueden presentar ciertas complicaciones, así como algunas oportunidades que pueden tener efectos relevantes para los contribuyentes, como son:

**a)** Efectos en la determinación de los saldos de cuenta de utilidad fiscal neta y en los dividendos pagados en ejercicios anteriores a aquéllos en los que se determinaron los ajustes de precios de transferencia.

**b)** Se puede presentar la posibilidad de eliminar conflictos normativos entre los Estados involucrados en un procedimiento de Acuerdo Mutuo, respecto de los temas de caducidad y prescripción, en beneficio de los contribuyentes que celebran operaciones sujetas a la regulación en materia de precios de transferencia, con el propósito de evitar una doble o múltiple imposición internacional.

## CONCLUSIONES

Resulta plausible la emisión, por parte del SAT, de las reglas respecto de los ajustes de precios de transferencia, dado que dan pautas relevantes para su aplicación práctica.

Sin embargo, es importante recordar que la posibilidad que tienen los contribuyentes de reconocer los ajustes de precios de transferencia, ya sea para que incrementen o reduzcan los ingresos acumulables o las deducciones autorizadas, derivan de la propia LISR y de los Convenios para Evitar la Doble Tributación, celebrados por México que se encuentran vigentes.

En consecuencia, las reglas administrativas que emita la autoridad fiscal al respecto solamente deben regular diversos aspectos de aplicación práctica, y no excederse en sus facultades regulatorias.

Por otra parte, es importante que la autoridad fiscal preste atención a las diversas observaciones o comentarios que efectúen los contribuyentes, los dictaminadores, los asesores legales y los especialistas en materia de precios de transferencia, respecto de las reglas publicadas, con el propósito de mejorarlas y hacerlas aplicables de la manera más eficiente posible, evitando con ello conflictos y costos excesivos e innecesarios en su cumplimiento para los contribuyentes.<sup>11</sup>

También resulta trascendente considerar que las reglas publicadas no contemplan diversas situaciones relevantes que se presentan en la práctica, respecto del tema de ajustes de precios de transferencia, que es necesario aclarar en beneficio, tanto de los contribuyentes como de las propias autoridades fiscales, como son:

**a)** Efectos de los ajustes en el IVA, impuestos al comercio exterior y en materia aduanera, así como en otras contribuciones.

**b)** Regulación de ciertos efectos que generan los ajustes para la determinación de la base del ISR. Por ejemplo: fluctuaciones cambiarias; ajuste anual por inflación; topes de deducciones; momentos de reconocimiento de ingresos y deducciones para efectos fiscales; etcétera.

**c)** Reglas de operación para la recuperación de retenciones efectuadas en exceso, que deriven de ajustes de precios de transferencia (en los términos comentados en este artículo).

**d)** Analizar la posible necesidad de implementar reglas respecto de ajustes secundarios en la regulación fiscal mexicana.

Por último, una vez analizadas, consensuadas y mejoradas las reglas, sería deseable que se incluyeran en las leyes fiscales aplicables, puesto que los ajustes de precios de transferencia son el resultado de valoraciones que son determinantes de la base del ISR. Esto daría mayor seguridad jurídica a los contribuyentes. •

<sup>11</sup> En atención a las recomendaciones que ha emitido reiteradamente al respecto la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)