

# Modificaciones a las reglas misceláneas aplicables a los ajustes de precios de transferencia

48



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



En julio de este año se modificaron algunas reglas relacionadas con ajustes a la normatividad de los precios de transferencia para incluir a las personas físicas en el cumplimiento de las reglas de precios de transferencia; aclarar algunos conceptos, aplicación y requisitos contenidos en las reglas; incrementar el alcance de los ajustes de precios de transferencia, así como proporcionar mayor visibilidad de los ajustes a las autoridades fiscales en ciertos casos, entre otros. Por cierto, en la emisión de estas reglas no se estableció una disposición transitoria que deje claro a partir de qué momento serían aplicables tales modificaciones. Sin duda, esto genera confusión y discusiones innecesarias respecto de si tales cambios son aplicables a los ajustes de 2017 que se reflejan en las declaraciones y dictámenes de 2018

## INTRODUCCIÓN

En la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para 2017 se incluyeron por vez primera reglas para la aplicación de los ajustes de precios de transferencia en transacciones celebradas entre partes relacionadas (Sección 3.9.1.).

Esas primeras reglas se enfocaron básicamente en la definición y naturaleza de los ajustes de precios de transferencia; los efectos fiscales de los mismos; los requisitos que deberían cubrirse en aquellos casos en que los ajustes correspondieran a deducciones para efectos del impuesto sobre la renta (ISR), así como en ciertas consideraciones especiales en el caso de que los ajustes surgieran de una resolución emitida en los términos del artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación (CFF).

En el DOF del 11 de julio de 2018 se publicaron las modificaciones a las reglas antes referidas, con varios propósitos, como son:

1. Incluir a las personas físicas en el cumplimiento de las reglas de precios de transferencia.
2. Ampliar los conceptos contenidos en las reglas originales.
3. Aclarar algunos conceptos, aplicación y requisitos contenidos en las reglas.
4. Simplificar y hacer más flexibles algunos de los requisitos.
5. Incrementar el alcance de los ajustes de precios de transferencia.
6. Proporcionar mayor visibilidad de los ajustes a las autoridades fiscales en ciertos casos.

Es por lo anterior que el objetivo del presente artículo es analizar únicamente las modificaciones que se hicieron a las reglas referidas.

### DEFINICIÓN Y CLASIFICACIÓN DE LOS AJUSTES DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA (REGLA 3.9.1.1.)

En la regla no se modifica la definición establecida para los ajustes de precios de transferencia, pero se aclara que cuando los ajustes tengan efectos en los ámbitos fiscal y contable, se les considerará como “ajustes reales”; mientras que si únicamente tienen

efectos en el ámbito fiscal serán considerados como “ajustes virtuales”.

La regla modificada define varios tipos de ajustes de precios de transferencia, ya sea reales o virtuales, dependiendo de sus circunstancias, de la manera siguiente:

**Voluntario o compensatorio:** Es el ajuste que un contribuyente residente en México o residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país realiza para que una operación con una parte relacionada se considere determinada como lo haría con o entre partes independientes en operaciones comparables, y que se efectúa antes de la presentación de la declaración anual, ya sea normal o complementaria.

**Primario:** Es el ajuste que resulta del ejercicio de facultades de comprobación a un contribuyente, en virtud del cual modifica para efectos fiscales el precio, monto de contraprestación o margen de utilidad, para considerar que la operación celebrada con su parte relacionada nacional o extranjera fue pactada como lo haría con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Se aclara en la regla que el ajuste primario puede generar, a su vez, un ajuste correlativo nacional o extranjero para la contraparte relacionada de la transacción.

No resulta claro si en este tipo de ajustes se encuentren incluidos los que provengan de una consulta en los términos del artículo 34-A del CFF.

**Correlativo nacional:** Es el ajuste que puede aplicar un contribuyente residente en México como consecuencia de un ajuste primario del que haya sido objeto la parte relacionada residente en México con quien realizó la transacción en cuestión.

**Correlativo extranjero:** Es el ajuste que puede aplicar un contribuyente residente en México o residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país como consecuencia de un ajuste primario del que haya sido objeto la parte relacionada residente en el extranjero, como consecuencia de aplicar lo dispuesto por el artículo 184 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) (procedimiento de acuerdo mutuo).

**Secundario:** Es el ajuste que resulta de la aplicación de una contribución, conforme a la legislación fiscal aplicable, después de haber determinado un ajuste de precios de transferencia a una operación, el cual se caracteriza generalmente como un dividendo presunto.

Se consideran ajustes secundarios los que resulten de aplicar lo dispuesto por los artículos de la LISR siguientes:

**1.** Artículo 11, fracción II, que se refiere a intereses no deducibles para las personas morales por exceder del valor de mercado, en los términos de la fracción XIII del artículo 27.

**2.** Artículo 140, fracción III, que se refiere a erogaciones no deducibles que beneficien a los accionistas de personas morales, cuando éstos sean personas físicas que dan lugar a un dividendo ficto. En este caso podrían quedar comprendidos varios supuestos de erogaciones no deducibles que no tienen nada que ver con el tema de precios de transferencia, como puede ser la falta de comprobantes fiscales o que no sean estrictamente indispensables, por lo que resulta muy cuestionable darles el tratamiento de ajustes secundarios.

**3.** Artículo 140, fracción VI, cuando con motivo de una modificación a la utilidad fiscal de las personas físicas con actividades empresariales, efectuadas por la autoridad fiscal por precios de transferencia, se considera la existencia de un dividendo ficto.

**4.** Artículo 164, fracción I, que se refieren a ingresos considerados en el artículo 140 de la LISR (conceptos considerados como dividendos en el Título V).

Cabe hacer mención que las definiciones incluidas en la regla son congruentes con aquéllas contenidas en el glosario de las *Guías de Precios de Transferencia*.

La regla se modifica también para indicar que, tratándose de contribuyentes que de conformidad con lo dispuesto en la LISR obtienen sus ingresos en el momento en que se cobra el precio o la contraprestación pactada, se considera que los ajustes realizados a las operaciones que realizan tendrán efecto fiscal cuando sean efectivamente cobrados o pagados, según corresponda.

Respecto del párrafo anterior, a mi entender es que se refiere exclusivamente a los “ajustes reales”, puesto que son los que van a ser efectivamente cobrados o pagados, por así convenirlo las partes relacionadas.

Asimismo, la regla es omisa en cuanto al efecto correspondiente a los “ajustes virtuales”, que no van a ser cobrados o pagados efectivamente entre las partes, por lo que deben considerarse sus efectos en el ejercicio al que corresponde originalmente la transacción ajustada.

También, respecto del penúltimo párrafo de la regla, no se indica qué sucede con los ajustes de precios de transferencia correspondientes a las deducciones del contribuyente cuando éstos se disminuyen de la base del ISR hasta el momento del pago, situación que me parece debería ser tratada por la regla de manera similar a la forma en la cual se hace con los ingresos.

Por último, la regla continúa indicando que los ajustes de precios de transferencia tendrán el mismo concepto o naturaleza de la operación objeto del ajuste.

### EFFECTOS DE LOS AJUSTES DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LOS INGRESOS Y LAS DEDUCCIONES DE LOS CONTRIBUYENTES (REGLA 3.9.1.2.)

La regla sigue estableciendo que los efectos que pueden tener los ajustes de precios de transferencia en la base tributaria de los contribuyentes son: **(i)** incrementar los ingresos acumulables; **(ii)** disminuir los ingresos acumulables; **(iii)** incrementar las deducciones autorizadas, y **(iv)** disminuir las deducciones autorizadas.

La primera modificación que presenta la regla es que se refiere a los efectos de los ajustes en el mes o periodo de que se trate, con el objetivo de poder considerarlos en los pagos provisionales del contribuyente. Esta modificación puede generar complicaciones de interpretación en los casos en los cuales se apliquen algunos de los métodos de precios de transferencia que consideran las bases a nivel anual para la determinación de los ajustes.

Conforme al apartado A de la regla, en el caso en que los ajustes voluntarios o compensatorios incrementen los ingresos del contribuyente, ese

incremento se considerará ingreso nominal en el mes en que se realice el ajuste, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 14, tercer párrafo de la LISR, para efectos de los pagos provisionales de las personas morales.

Cuando los ajustes de precios de transferencia incrementen las deducciones del contribuyente, deberán cumplirse los requisitos establecidos en las reglas 3.9.1.3., 3.9.1.4. y 3.9.1.5.

Tratándose de ajustes de precios de transferencia que deban considerarse para efectos de la retención efectuada a un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país,<sup>1</sup> permanece la obligación del retenedor de enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido al considerar dicho ajuste, conforme a lo establecido en la fracción XI de la regla 3.9.1.3.

Respecto de la obligación de retención, se elimina la aclaración respecto de que el impuesto retenido no se considera pago del ISR a cargo de un tercero, remitiéndose la regla al tercer párrafo del artículo 153 de la LISR.

Lo anterior implica que sí se considera como ISR a cargo del tercero, el pago del impuesto equivalente al monto de la retención que realice el correspondiente, salvo que efectivamente se efectúe la retención del impuesto a la parte relacionada residente en el extranjero. Esto significa que el impuesto pagado y no retenido debe formar parte de la base de retención (piramidación del impuesto enterado).

Resulta relevante destacar que la regla no hace ninguna diferenciación respecto del tema de las retenciones cuando se trate de ajustes reales o ajustes virtuales. En el caso de estos últimos se puede presentar un efecto negativo indebido consistente en una carga excesiva del impuesto.

Conforme al apartado B de la regla, en el caso de que los ajustes voluntarios o compensatorios y correlativos nacionales y extranjeros, que disminuyan los ingresos del contribuyente, permanece la disposición que indica que los contribuyentes podrán incrementar sus deducciones autorizadas en un monto equivalente al del ajuste, cumpliendo con los requisitos establecidos en las reglas antes mencionadas, pese

a que en el último párrafo de la regla 3.9.1.1., se indica que se mantendrá la naturaleza de la operación objeto del ajuste.

No se hace modificación alguna respecto de los ajustes que disminuyan las deducciones autorizadas del contribuyente.

Tratándose del efecto de los ajustes en las retenciones que deben efectuarse a personas residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, se indica que los retenedores:

**1.** Tratándose de ajustes reales que disminuyan los costos y/o gastos, podrán compensar al residente en el extranjero con una cantidad equivalente a la retención en exceso que se efectuó como consecuencia de ese ajuste. Dicha compensación se aplicará a los siguientes importes retenidos cuando se deba efectuar el entero de las retenciones de la operación con partes relacionadas que fue objeto del ajuste.

Me parece que la redacción de esta parte de la regla es poco clara y da lugar a ciertas dudas, como si únicamente es factible efectuar la compensación contra retenciones derivadas del mismo tipo de transacción y a la misma parte relacionada, o se puede hacer de manera diversa.

**2.** Tratándose de los ajustes virtuales, en el caso de que se hubiera aplicado una tasa reducida del ISR, en los términos de los Tratados para evitar la doble tributación, se deberá efectuar la retención aplicando la tasa establecida en la LISR al monto del ajuste.

Esa modificación resulta comprensible bajo el entendido de que los ajustes que disminuyan los costos y/o gastos son cantidades que exceden el valor de mercado y, en consecuencia, incumplen un requisito para poder aplicar la tasa reducida de los tratados.

Sin embargo, parece poco coherente sostener el criterio de conservar el concepto que da origen a la retención de las cantidades deducidas en exceso (como consecuencia del ajuste de precios de transferencia) cuando en las reglas modificadas ya se reconoce el concepto de ajustes secundarios.

En el penúltimo párrafo del apartado B de la regla se extienden los efectos de los ajustes de precios de transferencia al impuesto al valor agregado (IVA)

<sup>1</sup>En los términos del artículo 153, primero, tercero y cuarto párrafos del Título V de la LISR

y al impuesto especial sobre producción y servicios (IESPYS).

Lo anterior me parece indebido toda vez que la LISR indica claramente que las reglas de precios de transferencia serán aplicables en la determinación de los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas derivadas de transacciones celebradas con partes relacionadas sólo para efectos del ISR.<sup>2</sup>

Reconocer efectos de los ajustes de precios de transferencia en el IVA y el IESPYS sólo tiene sentido tratándose de ajustes reales, pues por voluntad propia las partes relacionadas materializan los supuestos legales de causación de los impuestos referidos, situación que no ocurre de ninguna manera en el caso de los ajustes virtuales.

Los efectos que la regla contempla en materia del IVA son los siguientes:

**1.** En el caso de que el ajuste represente una reducción en los ingresos del contribuyente, se indica que se deberán realizar también los ajustes del IVA e IESPYS respecto del valor de los actos o actividades que, conforme a la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) y la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (LIEPYS), correspondan.

No me queda clara la intención de las autoridades fiscales respecto de la disposición anterior. Pareciera que quieren decir que deberá disminuirse el valor de los actos o actividades para efecto de los impuestos referidos, lo cual resulta incoherente con el tratamiento que se otorga al ajuste en materia del ISR, debido a que corresponde a un incremento en las deducciones.

En mi opinión, para efectos del IVA e IESPYS, los supuestos legales se materializan con los valores originales y con base en los flujos de efectivo operados entre las partes relacionadas.

La regla debería establecer con mucho mayor detalle y claridad el tratamiento que se pretende aplicar para efectos del IVA y el IESPYS,<sup>3</sup> incluso para

efectos de las posibles recuperaciones de impuesto<sup>4</sup> a que tendrían derecho los contribuyentes.

**2.** Cuando el ajuste represente una reducción en las deducciones autorizadas del contribuyente, se indica que se deberán realizar también los ajustes del IVA e IESPYS, en el mes de que se trate, respecto del acreditamiento que, conforme a la LIVA y la LIEPYS correspondan, disminuyendo el impuesto acreditable que originalmente hayan considerado que cumplió en su momento con los requisitos de acreditamiento. Al respecto, reitero la opinión que expresé en el punto anterior.

La disminución del impuesto acreditable se calculará de la siguiente manera:

<b>Monto del ajuste de precios de transferencia</b>
entre:
<b>Importe total de la operación no ajustada</b>
igual:
<b>Porcentaje de disminución del acreditamiento</b>
<b>Impuesto acreditable que se tomó originalmente</b>
por:
<b>Porcentaje de disminución del acreditamiento</b>
igual:
<b>Monto en que debe disminuirse el impuesto acreditable</b>

Respecto de este tratamiento establecido por la regla, considero que no se trata de partidas que por sí mismas incumplan con algún requisito para su acreditamiento, sino que se ven afectadas por una ficción de valor, que únicamente debería ser considerada para efectos del ISR, y por ello no debería existir repercusión alguna ni en el IVA ni en el IESPYS, pues no se altera el valor de los actos o actividades realizados y efectivamente pagados (salvo en el caso de los ajustes reales, como expliqué anteriormente).

<sup>2</sup> Primer párrafo del artículo 179 de la LISR

<sup>3</sup> Ello, sin conceder que la extensión de los efectos de los ajustes de precios de transferencia al IVA y al IESPYS pueda considerarse correcto

<sup>4</sup> Aunque las autoridades fiscales pudieran llegar a considerar que se trata de pagos de lo indebido

## REQUISITOS PARA LA DEDUCCIÓN DE AJUSTES DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA (REGLA 3.9.1.3.)

En la fracción I se incluyen dentro de las declaraciones que deben presentarse como requisito de deducción, a las consideradas en el artículo 76-A de la LISR<sup>5</sup> y a las que deben presentar las personas físicas.

En las fracciones III y IV se cambia el requisito anterior, de contar con una manifestación “bajo la protesta de decir verdad” por un escrito firmado por la persona que haya elaborado la documentación e información de precios de transferencia.

Se incluye un nuevo requisito en la fracción VII, el cual establece que, tratándose de deducciones asociadas a la adquisición de mercancías de importación, se debe contar con la documentación que ampare, en su caso, el pago del IVA y del IESPYS que corresponda.

Esta fracción no es del todo clara, debido a que se puede pensar que, en principio, se refiere a los pedimentos de importación, pero no se aclara qué otra documentación resulta necesaria para cumplir con el requisito.

Tampoco se establece distinción alguna entre los ajustes reales y los virtuales respecto de la forma de cumplir con esta obligación.

La fracción VIII indica que, tratándose de ajustes reales, el contribuyente deberá contar o emitir, según corresponda, con un Comprobante Fiscal Digital por Internet o Factura Electrónica (CFDI) o comprobante fiscal que ampare ese ajuste, el cual deberá cumplir los requisitos establecidos en los artículos 29 y 29-A del CFF (en operaciones con partes relacionadas con un residente en territorio nacional) o bien, en la regla 2.7.1.16. (en operaciones con partes relacionadas con un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en México), así como en las demás disposiciones aplicables, y deberá correlacionarlo en la contabilidad con los que inicialmente se hayan expedido para la operación ajustada.

El CFDI o comprobante fiscal que ampare el ajuste de precios de transferencia realizado de manera voluntaria o compensatoria podrá expedirse en el ejercicio fiscal en que se presentó –o se debió haber presentado– la declaración anual del ISR de las personas morales,<sup>6</sup> con los datos de la operación que fue ajustada como ingreso acumulable o deducción autorizada, de manera voluntaria o compensatoria dentro del elemento “Concepto”, atributo “Descripción”.

En todo caso el CFDI o comprobante fiscal deberá incluir al menos la siguiente información:

- 1.** La descripción de la operación ajustada de manera voluntaria o compensatoria.
- 2.** El monto de la operación original, mismo que podrá corresponder al que se manifiesta en las declaraciones siguientes:
  - a)** Declaración informativa de operaciones relevantes –artículo 25, fracción I de la Ley de Ingresos de la Federación (LIF) para 2018–.
  - b)** Declaración informativa sobre la situación fiscal del contribuyente (artículo 32-H del CFF).
  - c)** El anexo 9 de la Declaración Informativa Múltiple (DIM) (artículo 76, fracción X de la LISR).
- 3.** En su caso, la utilidad bruta u operativa original objeto del ajuste realizado de manera voluntaria o compensatoria.
- 4.** El ejercicio fiscal en que se declaró la transacción como ingreso acumulable o deducción autorizada.
- 5.** La descripción del ajuste de precios de transferencia realizado de manera voluntaria o compensatoria.

En la fracción IX se mantiene el criterio de que, en el caso de los ajustes virtuales, únicamente se requiere que sean registrados en la contabilidad mediante cuentas de orden y se incluyan en la conciliación contable-fiscal del contribuyente.

En la fracción X se realiza una modificación para indicar que el requisito establecido<sup>7</sup> se podrá cumplir con la obtención de una manifestación “bajo protesta de decir la verdad”, en su caso, debidamente

<sup>5</sup> Declaraciones informativas maestra, local y país por país

<sup>6</sup> La regla no hace referencia alguna para el caso de las personas físicas

<sup>7</sup> El requisito establecido no se modifica, únicamente se indica la manera en la cual se podrá acreditar su cumplimiento

traducida al español, en la cual el representante legal o su equivalente debidamente acreditado de la parte relacionada con la que se celebró la operación ajustada, confirme que esa parte relacionada lo acumuló o disminuyó, según corresponda; indique el monto ajustado; el ejercicio fiscal en el que lo realizó, y señale –de manera expresa– que los ajustes efectuados no representaron ingresos sujetos a un Régimen Fiscal Preferente (Refipre), esto último como se define en términos de la LISR.

En la última parte de la regla se establecen las fechas en las cuales se deberán reflejar los ajustes voluntarios o compensatorios en las declaraciones o en el dictamen, según corresponda, a más tardar:

**1.** Cuando venza el plazo previsto para presentar la declaración del ejercicio de las personas morales,<sup>8</sup> tratándose de contribuyentes que no hayan ejercido la opción de dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales.

**2.** En las fechas establecidas en las **reglas 3.9.3. y 3.9.18.**, respectivamente, para presentar el dictamen de estados financieros, tratándose de contribuyentes que hayan ejercido la opción a que se refiere el artículo 32-A del CFF, y la información a que se refieren los artículos 76, fracción X<sup>9</sup> y 110, fracción X<sup>10</sup> de la LISR, siempre que, en este último caso, esa información sea coincidente con la presentada para dar cumplimiento al artículo 32-H del CFF,<sup>11</sup> pues en caso contrario no será aplicable lo establecido en esta regla.

### DEDUCCIÓN DE AJUSTES DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA PRESENTANDO UN AVISO ANTE EL SAT (REGLA 3.9.1.4.)

Esta es una regla nueva que se establece para flexibilizar la fecha en que los contribuyentes pueden reflejar los ajustes en sus declaraciones, bajo ciertas circunstancias.

Se indica que los contribuyentes que realicen un ajuste de precios de transferencia voluntario o compensatorio con posterioridad a los plazos

establecidos en el tercer párrafo de la regla 3.9.1.3., podrán deducirlo en el ejercicio fiscal en que fueron reconocidos los ingresos o deducciones derivados de las operaciones con partes relacionadas que los originaron, siempre que previamente presenten aviso cumpliendo con los requisitos establecidos en la Ficha de trámite 130/ISR “Aviso previo de ajustes de precios de transferencia realizado en términos de la regla 3.9.1.4., primer párrafo”, contenida en el anexo 1-A.

También se establece en esta regla que los contribuyentes que pretendan realizar un ajuste de precios de transferencia correlativo nacional, como consecuencia de un ajuste primario a su contraparte a que se refiere la regla 3.9.1.1., podrán deducirlo siempre que derive de una corrección fiscal de su contraparte y que previamente presenten aviso cumpliendo con los requisitos establecidos en la Ficha de trámite 134/ISR “Aviso previo de ajustes de precios de transferencia realizado en términos de la regla 3.9.1.4., segundo párrafo”, contenida en el anexo 1-A.

En relación con este último caso, si el contribuyente efectúa un pago fuera del ejercicio de facultades de comprobación, entonces ya no se trata de una corrección fiscal y, en consecuencia, no resulta aplicable el beneficio establecido. Me parece que valdría la pena que las autoridades fiscales consideraran esta situación para extender el beneficio a esta situación.

Se indica que la autoridad fiscal podrá ejercer las facultades de comprobación previstas en el CFF respecto de la información presentada en los avisos antes citados.

### DEDUCCIÓN DE AJUSTES DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA DERIVADOS DE CONSULTAS EFECTUADAS EN LOS TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 34-A DEL CFF (REGLA 3.9.1.5.)

En este caso no se trata de una regla nueva, sino que corresponde a la regla 3.9.1.4. anterior, misma que presenta algunas modificaciones, más que

<sup>8</sup> No se hace referencia alguna al caso de las personas físicas

<sup>9</sup> Anexo 9 de la DIM para personas morales

<sup>10</sup> Anexo 9 de la DIM para las personas físicas que realicen actividades empresariales o profesionales, en el régimen general (Capítulo II del Título IV de la LISR)

<sup>11</sup> Se refiere a la Declaración Informativa sobre la Situación Fiscal (Disif) del contribuyente

nada de requisitos formales, mismas que se comentan a continuación.

Los contribuyentes podrán solicitar a la(s) autoridad(es) competente(s) que la deducción del ajuste de precios de transferencia que resulte de aplicar el artículo 34-A del CFF, en términos de la regla 2.12.8. y la Ficha de trámite 102/CFF “Consultas en materia de precios de transferencia”, contenida en el anexo 1-A y, en su caso, el ajuste correlativo extranjero previsto por el artículo 184 de la LISR, sea en ejercicios fiscales distintos al establecido en la regla 3.9.1.3. y, en su caso, la forma específica para dar cumplimiento a los requisitos establecidos en dicha regla. Los citados ejercicios en ningún caso excederán de la vigencia de la resolución establecida en el penúltimo párrafo del citado artículo 34-A del CFF.

Con la redacción contenida en la primera parte de la regla, pareciera que se establece, de alguna manera, la obligación para el Servicio de Administración Tributaria (SAT) de resolver las consultas de los contribuyentes dentro del periodo indicado.

Las declaraciones complementarias que presenten los contribuyentes que se ubiquen en alguno de los supuestos establecidos en el párrafo anterior, no se considerarán dentro de los límites establecidos en el artículo 32 del CFF.

## CONCLUSIONES

Es mi opinión que las modificaciones efectuadas a las reglas de ajustes de precios de transferencia son positivas, en términos generales, debido a que proporcionan más claridad y facilitan el cumplimiento de algunos requisitos. Sin embargo, como se comentó a lo largo de este artículo, todavía hacen falta ciertas aclaraciones sobre temas pendientes o dudas que se generan por las propias modificaciones efectuadas.

Es indudable que el tema de los ajustes secundarios requiere reglas más amplias y claras para evitar confusiones entre los contribuyentes y también para evitar aplicaciones erróneas del concepto por parte de las autoridades fiscales, como pudiera ser, por ejemplo, la aplicación errónea a las personas morales de supuestos normativos correspondientes a las personas físicas, en el caso de los dividendos fictos.

**...las modificaciones efectuadas a las reglas de ajustes de precios de transferencia son positivas, en términos generales, debido a que proporcionan más claridad y facilitan el cumplimiento de algunos requisitos. Sin embargo, todavía hacen falta ciertas aclaraciones sobre temas pendientes o dudas que se generan por las propias modificaciones efectuadas.**

Un tema que debiera ser correctamente evaluado y comprendido a fondo por las autoridades fiscales es el de la extensión de los efectos de los ajustes de precios de transferencia a otros impuestos, como son el IVA y el IESPYS, puesto que, de lo contrario, es fácil que se emitan reglas ilegítimas e incoherentes.

Otro punto que deben tomar en cuenta las autoridades fiscales en futuras modificaciones a las reglas de ajustes de precios de transferencia es la necesaria diferenciación entre las regulaciones que deben darse a los ajustes reales respecto de los ajustes virtuales, pues las circunstancias y efectos, tanto económicos como legales, de unos y otros son diferentes, y deben ser tomados en cuenta al momento de diseñar las reglas.

Por último, en la emisión de estas reglas modificadas no se establece una regla transitoria que deje claro a partir de qué momento resultan aplicables esas modificaciones. Esto genera confusión y discusiones innecesarias respecto de si las modificaciones son aplicables a los ajustes de 2017, que se reflejan en las declaraciones y dictámenes de 2018. Con la simple inclusión de una regla transitoria al respecto se pueden evitar tales confusiones, en beneficio tanto de los contribuyentes como de las propias autoridades fiscales. •