



Consideraciones e inquietudes sobre la Reforma Fiscal al Título V de la LISR en materia de precios de transferencia para 2022

40

Es necesario que las autoridades fiscales emitan una regulación en la que se pronuncien respecto de diversos aspectos derivados de la aplicación de la Reforma Fiscal para 2022 al Título V “De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional” de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) en materia de precios de transferencia

C.P. Luis Eduardo Natera
Niño de Rivera, Socio a
Cargo de la Práctica de
Precios de Transferencia
de Natera Consultores



INTRODUCCIÓN

Un tema de la Reforma Fiscal para 2022 en materia de precios de transferencia que hasta ahora ha sido poco analizado, es el concerniente a la inclusión del segundo párrafo al artículo 153 de la LISR, mismo que se encuentra ubicado en el Título V de esa ley.

El numeral referido establece que están obligados al pago del impuesto sobre la renta (ISR), conforme al Título V, los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, que provengan de fuentes de riqueza ubicadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando, teniéndolo, los ingresos obtenidos no sean atribuibles a este.

Aclara también el artículo en comento, que lo anterior se presenta aun cuando los ingresos hayan sido determinados presuntivamente por las autoridades fiscales, en los términos de los artículos 58-A del Código Fiscal de la Federación (CFF), así como 11, 179 y 180 de la LISR.

REFORMA FISCAL PARA 2022 AL TÍTULO V DE LA LISR

La Reforma Fiscal para 2022 consiste en la inclusión de un segundo párrafo al artículo 153 de la LISR, en el que se indica que los contribuyentes del Título V están obligados a determinar los ingresos, ganancias, utilidades y, en su caso, deducciones, que deriven de la celebración de operaciones con partes relacionadas, considerando los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad que hubieran utilizado u obtenido con o entre partes independientes en operaciones comparables, es decir, cumpliendo con el principio de competencia efectiva.

Como consecuencia de la reforma surge la obligación de cumplimiento en materia de precios de transferencia para la determinación de la base de las retenciones establecidas en los diversos artículos que componen el Título V, cuando se trate de operaciones celebradas con partes relacionadas. Cabe resaltar que esta obligación aplica para los residentes

en el extranjero que obtengan ingresos provenientes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional.

El principio de competencia efectiva deberá aplicarse para la determinación de los ingresos, las ganancias, las utilidades y, en su caso, las deducciones que sirvan para establecer la base de retención del ISR sobre las transacciones que los generan. Desde luego, dicho principio también deberá observarse en aquellos casos en los que el impuesto establecido en el citado Título V no se pague mediante retención.

CONSIDERACIONES SOBRE LA REFORMA FISCAL PARA 2022

El artículo 179 de la LISR estipula que los contribuyentes de los Títulos II y IV que celebren operaciones con partes relacionadas están obligados, para efectos de la ley en comento, a determinar sus ingresos acumulables y sus 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.¹

Esto implica que la obligación comentada de cumplir con el principio de competencia efectiva al efectuar pagos a partes relacionadas residentes en el extranjero, que para ellos representen ingresos que tengan fuente de riqueza en territorio nacional, ya existe en el Capítulo II del Título VI de la ley, en la medida que esos pagos representen deducciones autorizadas para los contribuyentes que funjan como pagadores.

Las transacciones mencionadas en el párrafo anterior deberán ser incluidas en la documentación de precios de transferencia del contribuyente que pretenda deducir los pagos referidos. Incluso, tratándose de contribuyentes no obligados a documentar ese tipo de transacciones por no alcanzar el nivel de ingresos requerido en el ejercicio inmediato anterior, deberán contar con la documentación correspondiente a los pagos del Título V, pues no le resultaría aplicable la excepción a este tipo de pagos, quedando la obligación a cargo del residente en el extranjero que obtiene los ingresos con fuente de riqueza mexicana.

¹ Primer párrafo del artículo 179 de la LISR, también reformado para el ejercicio 2022

...se puede concluir que la nueva obligación incorporada a la LISR en el 2022 para los residentes en el extranjero coincide de alguna manera con la que tiene el contribuyente de los Títulos II y IV que pretendan deducir de su base gravable los pagos efectuados a sus partes relacionadas.

De lo hasta aquí comentado se puede concluir que la nueva obligación incorporada a la LISR en el 2022 para los residentes en el extranjero coincide de alguna manera con la que tiene el contribuyente de los Títulos II y IV que pretendan deducir de su base gravable los pagos efectuados a sus partes relacionadas. Desde un punto de vista práctico, los contribuyentes podrían buscar un cumplimiento conjunto de ambas obligaciones, tomando en cuenta las características y requisitos de cada una de ellas, plasmándolas en un estudio de precios de transferencia que tenga por objeto un cumplimiento para ambas partes. En el siguiente apartado de esta colaboración expresaré algunas inquietudes puntuales respecto de esta situación.

Para quienes en realidad esta obligación resulta del todo novedosa es para aquellos residentes en el extranjero que realizan transacciones con partes relacionadas, cuando generan ingresos con fuente de riqueza en México, que causan retenciones en los términos del Título V, cuando no existe deducción por parte de una persona moral o física residente en nuestro país para efectos fiscales. Lo anterior implica que las transacciones referidas se realizan entre residentes en el extranjero.

Se puede citar como ejemplos de estas operaciones a los casos siguientes, todos ellos celebrados entre residentes en el extranjero, pero teniendo ingresos con fuente de riqueza en México:

- Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles ubicados en México.
- Enajenación de bienes inmuebles ubicados en México.
- Enajenación de acciones emitidas por personas morales residentes en México.

En todos los casos anteriores, existe la obligación de pagar el ISR en los términos del Título V, resultando en consecuencia aplicable la obligación de determinar la base de la retención cumpliendo con el principio de competencia efectiva, en los términos de la LISR, ya sea que la base consista en ingresos, ganancias, utilidades o inclusive deducciones.

INQUIETUDES RESPECTO DE LA REFORMA FISCAL PARA 2022

Si bien esta reforma parece sencilla y resulta razonable desde un punto de vista recaudatorio, me parece que hace falta que la autoridad emita disposiciones que aclaren una serie de inquietudes o dudas que surgen respecto de la aplicación práctica de la disposición adicionada, mismas que se presentan a continuación.

En el caso de transacciones que sean deducciones autorizadas para los pagadores, tendría las observaciones e inquietudes siguientes:

- ¿Se considera cumplida la obligación para el residente en el extranjero con el estudio de precios de transferencia que realice el contribuyente que puede deducir los pagos, aun y cuando el monto a deducir sea distinto a la base de la retención?
- De manera similar al punto anterior, cobra relevancia para estos casos la correcta elaboración de un análisis funcional de todas las partes involucradas en la transacción, con el objeto de que se elija adecuadamente tanto la parte examinada en esta como el método aplicable, para que con ello se puedan cumplir ambas obligaciones con un solo estudio.

En el caso de las transacciones celebradas entre residentes en el extranjero en las que el ingreso provenga de fuente de riqueza en México, tengo los siguientes comentarios y dudas:

- ¿El Servicio de Administración Tributaria (SAT) tendrá la posibilidad de aceptar estudios de precios de

transferencia realizados de conformidad con leyes extranjeras? Estas legislaciones pueden seguir un enfoque similar al contemplado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en las guías de precios de transferencia, o pueden no contemplarlas o distanciarse de las mismas.

- ¿Forzosamente los residentes en el extranjero deberán hacer el análisis de precios de transferencia conforme a las disposiciones de la LISR mexicana, aun cuando ya cuenten con el análisis comentado en el punto anterior?
- Entre la legislación mexicana y la extranjera cabrían diferencias en varios temas, mismas que pudieran ser cuestionadas por el SAT. Estas pueden contemplar, entre otras, las siguientes:
 - Elaboración del análisis funcional para todas las partes involucradas en la transacción analizada.
 - Prelación de los métodos de precios de transferencia.
 - Medidas estadísticas para ajustar los rangos de precios de transferencia (intercuartil, completo, promedio u otros).



- Número de años a considerar de información comparable.
- Criterios aplicables y fórmulas diversas para la realización de los ajustes de comparabilidad.
- Punto al que deben llevarse los ajustes de precios de transferencia (mediana, cuartiles específicos, movimientos dentro del rango, etcétera).

También es importante recordar que en la regla 3.9.1.2. de la Resolución Miscelánea Fiscal (RM), referente a los requisitos y formalidades que deben cumplirse para deducir los ajustes de precios de transferencia, se contemplan aquellos casos en los que el monto de las retenciones debe incrementarse, así como aquellos en los que la base de la retención se reduce y en consecuencia el monto de la misma también disminuye.

Para acceder a la Regla 3.9.1.1. de la RM para 2022 escanee el Código QR



Para acceder a la Regla 3.9.1.2. de la RM para 2022 escanee el Código QR



Por último, es importante analizar también los efectos que esta Reforma Fiscal al Título V puede tener en la aplicación de los diversos tratados para evitar la doble tributación. •