



Incertidumbre respecto de los análisis de precios de transferencia derivada de las Reformas Fiscales para 2022

Las Reformas Fiscales al cuarto párrafo del artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) para 2022 generan problemas técnicos para la elaboración de los estudios de precios de transferencia, mismos que se traducen en inseguridad jurídica para los contribuyentes, dictaminadores y elaboradores de estudios, por lo que es deseable que las autoridades se pronuncien al respecto a través de las alternativas normativas con las que cuentan

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



 NATERA

transferencia, respectivamente, mismos que requieren ser analizados y entendidos en cuanto a su contenido y su alcance.

REFORMAS FISCALES PARA 2022

La Reforma Fiscal al cuarto párrafo del numeral 179 de la LISR, vigente a partir del ejercicio 2022, establece lo siguiente:

Artículo 179. ...

...

Se deberá considerar la información de las operaciones comparables, correspondiente al ejercicio sujeto a análisis y únicamente cuando los ciclos de negocios o aceptación comercial de un producto del contribuyente cubran más de un ejercicio, se podrá considerar información de operaciones comparables correspondientes a dos o más ejercicios, anteriores o posteriores.

...

Como se desprende de la nueva redacción del párrafo en comento, se pueden advertir dos cambios relevantes:

- 1.** Las operaciones comparables deben corresponder al ejercicio sujeto a análisis.
- 2.** Únicamente se podrá considerar información de comparables correspondiente a un ejercicio, con excepción de aquellos casos en los que el ciclo de negocios o aceptación de un producto cubran más de un ejercicio.

Estos cambios pueden ser justificables, desde un punto de vista técnico, si se considera que pueden ayudar a que los análisis tengan una mejor comparabilidad respecto de las circunstancias económicas.

La exposición de motivos de la reforma indica que el cambio atiende al propósito de otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes en aquellos casos en los que no se trate de situaciones justificadas por ciclos de negocios o aceptación de productos con información de periodos superiores a un ejercicio.

Por otra parte, respecto de la fecha de presentación de las declaraciones informativas de precios de transferencia antes mencionadas, se establece la obligación de presentarlas a más tardar el 15 de mayo



INTRODUCCIÓN

Las Reformas Fiscales vigentes para 2022 incorporan diversos cambios en materia de precios de transferencia, entre los cuales se incluyen algunos respecto de la información de transacciones o empresas comparables que debe ser utilizada para la elaboración de los análisis de precios de transferencia correspondientes al ejercicio comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2022, así como de la fecha en que debe presentarse la declaración informativa de partes relacionadas –fracción X del artículo 76 de la LISR–anexo 9 de la Declaración Informativa Múltiple (DIM)– y la declaración informativa local –fracción II del artículo 76-A de la LISR (*local file*)–.

El efecto de la entrada en vigor de estas reformas genera problemas prácticos relevantes desde una perspectiva técnica, que pueden tener como consecuencia efectos no deseados en el resultado y en las conclusiones de los estudios de precios de transferencia correspondientes al ejercicio 2022 y posteriores.

Recientemente, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), en relación con los problemas antes mencionados, ha emitido los folios 3/2022-2023 y 5/2022-2023, que proponen posturas o enfoques que pueden ser adoptados en el dictamen fiscal y en la elaboración de los estudios de precios de

...la exposición de motivos indica que el propósito de la reforma es otorgar congruencia a la información presentada por el contribuyente en ambas declaraciones informativas.

del ejercicio siguiente al que corresponden, haciendo coincidir esta fecha también con la presentación del dictamen fiscal.

En este caso, la exposición de motivos indica que el propósito de la reforma es otorgar congruencia a la información presentada por el contribuyente en ambas declaraciones informativas.

INCERTIDUMBRE GENERADA POR LA REFORMA FISCAL PARA 2022

El principal problema que puede impactar de manera importante los análisis de precios de transferencia para el ejercicio 2022 es la posible falta de información para hacer los estudios a la fecha en que deben ser presentadas las declaraciones informativas de precios de transferencia, es decir, el 15 de mayo de 2023.

El hecho de tener que utilizar información de comparables del propio ejercicio 2022, misma que puede no estar disponible o parcialmente disponible únicamente en la fecha señalada, puede propiciar que los estudios presenten rangos de precios, contraprestaciones o utilidades que en realidad no representen los valores de mercado con los que deben ser evaluadas las transacciones celebradas entre partes relacionadas que se analizan.

Lo anterior es posible que sea así debido a que los analistas de precios de transferencia pueden verse

orillados a considerar un número limitado de comparables que genere distorsiones en la integración adecuada de los rangos de valores de mercado, conforme a los lineamientos o guías de precios de transferencia de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).¹ Las bases de datos públicas, que generan la información comparable que se necesita para la elaboración de los estudios, no se actualizan inmediatamente al iniciar el ejercicio, sino, por el contrario, les toma varios meses recopilar y procesar dicha información; situación que choca con el objetivo de los cambios en las obligaciones fiscales antes mencionadas.

Respecto de este tema, las guías de precios de transferencia de la OCDE señalan, en su párrafo 3.68, lo siguiente:

En principio, se espera que la información relativa a las transacciones comparables independientes llevadas a cabo durante el mismo período de tiempo que la transacción controlada sea la información más confiable utilizada en un análisis de comparabilidad, porque refleja la forma en la que partes independientes se han comportado en el entorno económico en el que se desarrolló la transacción controlada del contribuyente.

Sin embargo, la disponibilidad de información sobre transacciones independientes contemporáneas puede ser limitada en la práctica, dependiendo del momento en que se recolecta.

Como puede observarse, la Reforma Fiscal para 2022 atiende al propósito señalado en la primera parte del párrafo transcrito, situación que tiene un sustento técnico válido. Sin embargo, en la segunda parte del párrafo citado, la OCDE pone de manifiesto la problemática que pueden enfrentar los contribuyentes, derivada del momento en que se deba hacer la recolección de la información comparable, situación que no contempla la nueva redacción de la disposición de la LISR. Al no prever esto en las disposiciones fiscales mexicanas vigentes, me parece que pueden aplicarse las guías de la OCDE como fuente de interpretación de las disposiciones reformadas, conforme al último párrafo del artículo 179 de la LISR.

¹ Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Tributarias, aprobadas por el consejo de la OCDE

Lo que resulta claro es que de la aplicación a rajatabla de la disposición reformada de la LISR se pueden generar inconsistencias técnicas importantes en la integración de los rangos de valores de mercado, situación que puede afectar de manera muy importante las conclusiones de los análisis y, en consecuencia, sería muy cuestionable una adecuada aplicación del principio de competencia efectiva (*arm's length*).

Si se toman en cuenta las razones de la exposición de motivos de la reforma, sería del todo cuestionable sostener que existe una mayor seguridad jurídica para los contribuyentes cuando se pone en entredicho una adecuada aplicación del principio de competencia efectiva, que es el objetivo primordial que busca el régimen de precios de transferencia.

La segunda discusión técnica que generan las Reformas Fiscales aludidas es si resulta conveniente considerar, únicamente, información correspondiente a un solo ejercicio, o si es mejor tomar información de varios ejercicios.² La objeción que tienen las autoridades fiscales respecto de esta práctica es que, de manera común, los estudios de precios de transferencia incluyen información de comparables que corresponde a ejercicios distintos al que se está analizando, sin que se incluya información correspondiente al ejercicio al que corresponde el estudio, lo cual va en detrimento de la comparabilidad que debe buscarse en una adecuada aplicación del principio de competencia efectiva.

Si bien es cierto que bajo circunstancias específicas resulta conveniente considerar información correspondiente a más de un ejercicio para hacer los análisis de precios de transferencia, el propósito de la autoridad es claro en cuanto a que la información debe corresponder únicamente al ejercicio evaluado, para propiciar un grado de comparabilidad mayor entre las transacciones comparadas, desde un enfoque de similitud de circunstancias económicas que pudieran afectar a los precios, contraprestaciones o márgenes de utilidad pactados.

Ciertamente, no parece haber lugar a interpretaciones distintas respecto de la nueva redacción

incluida en el cuarto párrafo del artículo 179 de la LISR, siempre que se logre una adecuada aplicación del principio de competencia efectiva y no por una mera razón de simplificación administrativa para la autoridad fiscal, como parece indicar la exposición de motivos de la Reforma Fiscal.

Cabe aclarar que la única excepción que hace la nueva redacción del artículo analizado es cuando existan ciclos de negocios que abarquen más de un ejercicio, situación ante la cual se puede considerar que hay otras situaciones que ameritarían ser analizadas también como casos de excepción a la regla general establecida, lo que debería ser tomado en cuenta por la autoridad fiscal para ampliar o modificar la disposición en comento.

POSTURAS EMITIDAS POR EL IMCP

Recientemente, fueron emitidos por el IMCP los folios 3/2022-2023 y 5/2022-2023, con el propósito de abordar la problemática que se presenta para los dictaminadores (contadores públicos inscritos) y para los elaboradores de estudios de precios de transferencia, respectivamente.

En el folio 3/2022-2023, con asunto "Recomendaciones en el rubro de precios de transferencia relacionados con la emisión del dictamen fiscal", de fecha del 31 de octubre de 2022, de manera resumida, se indica, esencialmente, lo siguiente:

- Que el contador público inscrito no es necesaria ni generalmente un especialista en materia de precios de transferencia.
- Que el auditor debe cerciorarse, mediante la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), así como de las instrucciones contenidas en los anexos 16 y 16-A de la Resolución Miscelánea Fiscal (RM), de que el estudio de precios de transferencia del contribuyente auditado cumpla con los requisitos de forma que estipula la LISR, sin que por ello deba juzgar o pronunciarse respecto de la selección de operaciones o empresas comparables, es decir, si son los comparables más apropiados.

17

² La práctica común entre los especialistas en la materia ha sido utilizar información promedio de tres ejercicios, con el propósito de normalizar, desde un punto de vista estadístico, las cifras que sirven como base para la integración de los rangos de valor de mercado

La postura del IMCP asume que el contador público inscrito no debe juzgar o pronunciarse sobre la idoneidad de los comparables seleccionados para realizar el análisis de precios de transferencia, en vista de que no es un especialista en la materia,

- Es necesario que los contadores públicos inscritos efectúen una evaluación de forma de los aspectos requeridos en materia de precios de transferencia respecto de los estudios preparados por el especialista respectivo, incluyendo los comentarios a los cuestionarios aplicables en la revisión que lleven a cabo.

El folio comentado surge derivado de la inquietud manifestada por los dictaminadores respecto de la necesidad de pronunciarse sobre el cumplimiento del nuevo requisito de que la información de los comparables corresponda únicamente al ejercicio analizado en el estudio de precios de transferencia.

La postura del IMCP asume que el contador público inscrito no debe juzgar o pronunciarse sobre la idoneidad de los comparables seleccionados para realizar el análisis de precios de transferencia, en vista de que no es un especialista en la materia, debiendo seguir, únicamente, las instrucciones de los anexos 16 y 16-A de la RM y aplicando las NIA en lo conducente.

Es mi opinión que no resulta del todo clara la postura manifestada en el folio de referencia, en cuanto a que verificar o pronunciarse sobre si la información comparable que se utiliza en el estudio de precios de transferencia corresponde al ejercicio analizado, que es meramente un requisito formal, sin entrar en un análisis más profundo sobre aspectos técnicos de la misma.

Por otra parte, bastaría con que el Servicio de Administración Tributaria (SAT) actualizara los anexos antes mencionados para que el contador público inscrito debiera pronunciarse al respecto, de acuerdo con lo indicado en el folio, debido a que se trata de una mera situación de forma y no de fondo.

Por lo que respecta al folio 5/2022-2023, con asunto "Elaboración de estudios de precios de transferencia para 2022, fechas límite de cumplimiento y disponibilidad de información comparable", emitido el 5 de diciembre de 2022, los puntos relevantes a considerar son los siguientes:

- Se abordan los problemas generados por la Reforma Fiscal para 2022 que se advierten a lo largo de esta colaboración.
- Se establece que, cuando en el cuarto párrafo del artículo 179 reformado de la LISR se hace referencia a utilizar información correspondiente al ejercicio bajo análisis, se refiere al ejercicio regular que corresponda (del 1 de enero al 31 de diciembre, acorde con el marco legal vigente).
- Se indica que el IMCP, mediante su Comisión Nacional de Precios de Transferencia, celebró mesas de trabajo para tratar los temas mencionados con el personal de la Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia del SAT.
- Se reconoce que la inexistencia, la disponibilidad parcial o el acceso tardío a información pública disponible del ejercicio declarado durante el periodo de elaboración del estudio de precios de transferencia (enero a mayo del ejercicio siguiente al analizado) pueden representar retos para el desarrollo de los trabajos de preparación de la documentación comprobatoria de precios de transferencia, ya que con la Reforma Fiscal para 2022 se requiere de información comparable actualizada en un plazo más reducido de tiempo para que los contribuyentes obligados puedan cumplir en tiempo y forma con sus obligaciones.

Con base en las consideraciones anteriores, la Comisión Nacional de Precios de Transferencia del IMCP hace una serie de recomendaciones que se presentan de manera resumida y se analizan a continuación:



1. Los análisis de precios de transferencia de los contribuyentes obligados deberán incluir información únicamente del ejercicio sujeto a análisis, sin posibilidad de sumarla o promediarla con los resultados de otros ejercicios fiscales o periodos, salvo que se ubiquen en los supuestos de excepción de la norma reformada.

2. Efectuar una búsqueda razonable de información³ durante los meses posteriores al cierre del ejercicio analizado, conservando evidencia documental de los detalles de dicha búsqueda. La recomendación incluye los puntos relevantes siguientes:

a) Realizar la búsqueda en los términos que indiquen las guías de precios de transferencia vigentes.⁴

b) Procurar obtener información pública disponible de los potenciales comparables por el ejercicio que va del 1 de enero al 31 de diciembre del ejercicio sujeto a análisis.

c) En caso de no poder identificar información conforme al inciso anterior, se recomienda utilizar información de ejercicios fiscales montados con la mayor cantidad de meses comprendiendo al año analizado que se pretende documentar, o en su caso, la información pública disponible más reciente para, con ello, dar cumplimiento respecto de la aplicación adecuada del principio de competencia efectiva.

3. El contribuyente dictaminado o el asesor de precios de transferencia deberán documentar los precios de transferencia con la información con la que cuenten, sin postergar o detener el avance de los estudios, para no comprometer innecesariamente la correcta y oportuna presentación de la información ni del dictamen fiscal del contribuyente.

4. Las recomendaciones efectuadas deberán mantenerse vigentes mientras no cambie la normatividad en materia de precios de transferencia vigente a partir de 2022.

Respecto de las recomendaciones efectuadas por el IMCP, me permito hacer las observaciones siguientes:

- La utilización de información correspondiente a ejercicios montados que incluyan la mayor cantidad de meses posibles correspondientes al ejercicio analizado resulta muy razonable y técnicamente válida. De hecho, es una alternativa que se presenta comúnmente en la práctica y es aceptada por las autoridades fiscales. Esta postura cumple la obligación de utilizar información del ejercicio analizado, a fin de cuentas, aun cuando sea de manera parcial.
- Sin embargo, cuando se hace referencia a la posibilidad de utilizar la información pública disponible más reciente, puede implicar el uso de información de algún ejercicio anterior al analizado, situación que llevaría al contribuyente al incumplimiento de la disposición reformada.
- Cabe aclarar que el uso de la información pública disponible más reciente me parece una opción técnicamente válida para identificar potenciales comparables, que permite aplicar el principio de *arm's length* de manera adecuada y que propicia la obtención de mejores resultados y conclusiones

³ Utilizando fuentes de información internas o bases de datos externas, según corresponda

⁴ Párrafo 3.46 de las guías de precios de transferencia de la OCDE



en los estudios de precios de transferencia, pero no atiende al texto reformado a partir de 2022 del cuarto párrafo del artículo 179 de la LISR.

CONCLUSIONES

20

Aun cuando las recomendaciones efectuadas por el IMCP son, técnicamente, correctas y propician un adecuado cumplimiento del principio de competencia efectiva en los estudios de precios de transferencia, su validez legal es del todo cuestionable y no proporciona certidumbre alguna a los contribuyentes obligados, ni a los dictaminadores o asesores en materia de precios de transferencia, incluso ni para las propias autoridades fiscales.

Si las autoridades fiscales han participado activamente en reuniones de trabajo con miembros de la Comisión Nacional de Precios de Transferencia del IMCP y se encuentran de acuerdo con las recomendaciones emitidas en los folios citados en este análisis, deberían considerar la opción de emitir reglas de carácter general o criterios al respecto, con el propósito de otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes,

dictaminadores y asesores fiscales, y más importante aún, para propiciar el adecuado cumplimiento de los objetivos que persigue el régimen de precios de transferencia vigente en la LISR mexicana.

Una alternativa a lo anterior, que podría solucionar los inconvenientes técnicos advertidos en esta colaboración, sería que las autoridades pospusieran las fechas de presentación del dictamen fiscal y de las declaraciones informativas de precios de transferencia, para dar oportunidad de que los elaboradores de los estudios cuenten con información completa y suficiente que permita una adecuada integración de los rangos de valores de mercado, con lo que se obtendrían mejores resultados y conclusiones en los análisis en beneficio tanto de los contribuyentes como de las propias autoridades fiscales.

Por supuesto que la solución óptima para las situaciones consideradas en este estudio consistiría en hacer las reformas a la LISR que resulten necesarias para solucionar los problemas que se advierten en el presente análisis. •