

Reglas de ajustes de precios de transferencia conforme a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017



Introducción

Desde la inclusión de las reglas de precios de transferencia en la legislación mexicana, hemos visto comúnmente en la práctica que los contribuyentes apliquen ajustes de precios de transferencia para que sus operaciones con partes relacionadas se encuentren a valor de mercado y cumplan con lo establecido en los artículos 76 fracciones IX y XII, 179 y 180 de la Ley del Impuesto sobre la Renta ("LISR").

Sin embargo, no fue hasta finales de 2016 que el Servicio de Administración Tributaria ("SAT"), a través de la Resolución Miscelánea Fiscal ("RMF") para 2017 y la Segunda Resolución de Modificaciones a la misma, emitió por primera vez una definición de "ajuste de precios de transferencia", además de una serie de requisitos para su aplicación con lo cual el SAT pretende otorgar una mayor seguridad jurídica a los contribuyentes a partir del ejercicio 2017.

Definición de ajuste de precios de transferencia

Aún y cuando en ley se reconoce la existencia de los ajustes de precios de transferencia realizados por el SAT (artículo 179 LISR) y los derivados de un "Mutual Agreement Procedure" o MAP por sus siglas en inglés (artículo 184 LISR), durante todo este tiempo el contribuyente había tenido que recurrir a las Guías de Precios de Transferencia ("Guías de PT") emitidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos ("OCDE") para definir los diferentes tipos de ajustes. De acuerdo a las Guías de PT, existen los siguientes tipos de ajustes:

- ▶ Ajustes primarios: aquellos que deben realizarse para cumplir con la obligación de determinar el valor de los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas a valor de mercado (auto-determinados por el contribuyente o por la autoridad fiscal).
- ▶ Ajustes correspondientes: aquellos que se realizan como consecuencia de un ajuste primario reconocido por su contraparte en una operación controlada.
- ▶ Ajustes secundarios: aquél que en términos de la legislación aplicable, deba efectuarse con el fin de alcanzar cierta consistencia entre las utilidades afectadas con un ajuste primario y las utilidades realmente obtenidas por la parte relacionada que aplicó el ajuste primario.

Sin embargo, la nueva definición emitida por medio de la regla 3.9.1.1 de la RMF para 2017 es mucho más amplia y parece abarcar todo tipo de ajuste, incluyendo tanto ajustes virtuales que se realizan a través de la conciliación contable-fiscal (ex post), como transaccionales que tienen un efecto en la contabilidad del contribuyente (ex ante). La regla menciona textualmente lo siguiente: *“se considera ajuste de precios de transferencia, 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 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”*.

Aumento o disminución de ingresos o deducciones derivados de ajustes de Precios de Transferencia (Regla 3.9.1.2)

Dentro del contexto de los ajustes, la regla 3.9.1.2 contempla dos situaciones que pudieran darse:

- a) Ajustes de Precios de Transferencia que aumenten el precio, el monto de la contraprestación o modifiquen el margen de utilidad

En el caso de este tipo de ajustes, los contribuyentes o establecimientos permanentes de residentes en el extranjero en México (EPs) deberán realizar lo siguiente: i) cuando se hayan obtenido ingresos acumulables con motivo de la operación referida, se deberán de incrementar dichos ingresos en un monto equivalente al del ajuste; ii) cuando se hayan realizado deducciones con motivo de la operación referida, se podrán incrementar las deducciones en un monto equivalente al del ajuste (siempre que se cumpla con lo previsto en la regla 3.9.1.3); iii) cuando se trate de ajustes que deban considerarse para efectos de la retención efectuada a un residente en el extranjero sin EP en los términos del artículo 153, primer párrafo de la LISR, el retenedor deberá enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido como consecuencia de dicho ajuste y en cumplimiento con lo previsto en la regla 3.9.1.3, fracción X.

- b) Ajustes de Precios de Transferencia que disminuyan el precio, monto de la contraprestación o modifiquen el margen de la utilidad

En el caso de este tipo de ajustes, los contribuyentes así como los EPs que hayan obtenido ingresos con motivo de la operación referida podrán incrementar sus deducciones siempre y cuando cumplan con lo previsto en regla 3.9.1.3; por otro lado, cuando los contribuyentes o EPs hayan efectuado deducciones con motivo de la operación referida, deberán disminuir dichas deducciones autorizadas en un monto equivalente al del ajuste.

Para ambos casos de esta regla, las autoridades podrán ejercer sus facultades de comprobación con respecto a los ajustes de Precios de Transferencia efectuados.

Es importante resaltar que en el caso de ajustes que aumenten la deducción, los contribuyentes o EPs tienen la *opción* de aumentar o no la deducción y por otro lado, en ajustes que disminuyan la deducción los contribuyentes o EPs tienen la *obligación* de disminuir dicha deducción.

Deducción de ajustes de Precios de Transferencia (Regla 3.9.1.3)

De acuerdo a esta regla, existe una serie de requisitos que deben cumplir en su totalidad los contribuyentes que realicen un ajuste de Precios de Transferencia que aumente sus deducciones, de manera que se pueda considerar que cumple con las disposiciones de la LISR en materia de deducciones y de Precios de Transferencia, entre los requisitos se encuentran:

- 1) Presentar en tiempo y forma las declaraciones normales, o complementarias, que contemplen o manifiesten expresamente el ajuste de Precios de Transferencia.
- 2) Obtener y conservar la documentación mediante la que se determinó originalmente que la operación no fue pactada como lo hubiesen hecho con o entre terceros independientes en operaciones comparables.
- 3) Obtener y conservar una manifestación, bajo protesta de decir verdad, en la que se explique la razón por la cual la operación originalmente no estaba pactada como lo hubiesen hecho con o entre terceros independientes en operaciones comparables. En este punto no se aclara quien es el responsable de emitir la manifestación, si el mismo contribuyente o bien un tercero en su intercesión.
- 4) Obtener y conservar una manifestación, bajo protesta de decir verdad, en la que se explique la consistencia (o inconsistencia) en la aplicación de metodologías de Precios de Transferencia en relación al ejercicio inmediato anterior.
- 5) Obtener y conservar toda la documentación con la que se pueda comprobar que mediante el ajuste de Precios de Transferencia se pueda concluir que las operaciones fueron pactadas como lo hubiesen hecho con o entre terceros independientes en operaciones comparables.
- 6) Contar con Comprobante Fiscal Digital por Internet ("CFDI")
- 7) En el caso de ajustes en donde el contribuyente reconozca un efecto contable, emitir un CFDI y correlacionarlo con los que inicialmente hayan sido expedidos. El CFDI que ampare el ajuste de precios de transferencia podrá consignar la fecha de expedición correspondiente al ejercicio fiscal en que se presentó o se debió haber presentado la declaración anual. Este punto específico resuelve el problema que surgía anteriormente en ajustes realizados pasada la fecha del cierre, ya que la fecha del CFDI no correspondía al ejercicio analizado teniendo un riesgo de no deducción. Ahora será posible documentarlo con el CFDI con la fecha del año siguiente.
- 8) Registrar los ajustes de Precios de Transferencia en la contabilidad en cuentas de orden y reconocerlos en la conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos de ISR.
- 9) Acreditar que la parte relacionada con la que se celebró la operación ajustada haya acumulado el ajuste correspondiente, o en su caso la deducción correspondiente. Este requisito genera muchas dudas en cuanto al cómo se deberá aplicar y sobre todo cuando se trate de partes relacionadas ubicadas en el extranjero.
- 10) Cumplir con la obligación de retener y enterar ISR a cargo de terceros en los términos del artículo 27 de la LISR.

Es importante mencionar que, de acuerdo a esta regla, los contribuyentes solo podrán tomar la deducción en el ejercicio fiscal en que fueron reconocidos los ingresos o deducciones derivados de las operaciones vinculadas que los originaron, es decir, si la operación vinculada se llevó a cabo en 2017 se esperaría que el contribuyente opte por tomar la deducción del ajuste de Precios de Transferencia en el mismo ejercicio y de no ser así, perdería esa opción en ejercicios posteriores.

Finalmente, los ajustes deberán reflejarse en la declaración o en el dictamen (según corresponda) a más tardar: a) cuando venza el plazo previsto en el artículo 76, fracción V de la LISR para presentar la declaración del ejercicio para contribuyentes que no hayan ejercido la opción del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación ("CFF") ni deban presentar la declaración informativa del artículo 32-H del CFF; b) en la fecha establecida en la regla 3.9.3 para presentar la declaración informativa a que se refiere el artículo 32-H del CFF, o bien, el dictamen de estados financieros (tratándose de contribuyentes que hayan optado por el artículo 32-A del CFF). En su caso deberán presentar declaración complementaria para reflejar dichos ajustes.

En adición a lo mencionado en la presente regla, hay que recordar que desde 2014 todo ajuste que supere los 60 millones de pesos se debe de reportar en el Formato 76 de Operaciones Relevantes de acuerdo con el artículo 31-A del CFF. De manera similar a la regla anterior, las autoridades podrán ejercer facultades de comprobación con respecto a la información descrita anteriormente.

Deducción de ajustes de Precios de Transferencia como consecuencia de un Acuerdo Anticipado de Precios (Regla 3.9.1.4)

De acuerdo a esta regla, los contribuyentes que realicen un ajuste de Precios de Transferencia de acuerdo a la regla 3.9.1.1 con posterioridad a los plazos o fechas establecidos en la regla 3.9.1.3 segundo y terceros párrafos (posterior al ejercicio en el que hayan sido reconocidos los ingresos o deducciones derivados de las operaciones vinculadas que los originaron) sólo podrán considerar dicho ajuste como deducible cuando obtengan una resolución de Acuerdo Anticipado de Precios ("APA") y, en su caso, de lo dispuesto por el artículo 184 de la LISR, y cumplan con los requisitos de la Regla 3.9.1.3.

Periodo de aplicación de las reglas para los ajustes de Precios de transferencia

Por último, debido a la controversia generada en relación con el periodo a partir del cual sería sujeto de aplicación todo lo antes mencionado en las reglas 3.9.1.1, 3.9.1.2, 3.9.1.3 y 3.9.1.4,

se emitió el pasado 18 de Julio de 2017 en el artículo séptimo transitorio de la Segunda Resolución de Modificaciones a la RMF para 2017, que los contribuyentes que efectúen ajustes de precios de transferencia observarán lo establecido en dichas reglas a partir del ejercicio iniciado el 1 de enero de 2017, es decir, se puede interpretar que las reglas aplicarán sobre los ajustes de precios de transferencia que correspondan al ejercicio fiscal 2017 o posteriores y por ende, no aplicarían a los ajustes realizados en 2017 sobre operaciones llevadas a cabo en ejercicios anteriores al mismo.

Conclusión

Si bien es cierto que las reglas analizadas en el presente artículo vienen a proveer seguridad jurídica en cuanto a la aplicación de los ajustes de precios de transferencia para el ejercicio 2017 y posteriores, existen algunos puntos que son muy generales y que dan lugar a muchas dudas para su cumplimiento. Lo anterior preocupa en la medida a que el cumplimiento (o incumplimiento) de las reglas tiene repercusiones directas en los resultados fiscales de los contribuyentes.

En el caso específico de la regla 3.9.1.3 para los contribuyentes que aumenten una deducción derivado del ajuste, el incumplimiento de dicha regla genera un riesgo de no deducibilidad, por lo que cobra relevancia en adelante analizar con cuidado las situaciones que pudiesen detonar un ajuste de precios de transferencia ya que la lista de requisitos es muy extensa y no es clara en su totalidad.

Para mayor información sobre este comunicado, por favor contactar a los siguientes profesionales:

Enrique González
enrique.cruz@ey.com

Alma Gutiérrez
alma.gutierrez@mx.ey.com

Alberto Peña
alberto.penacostales@ey.com

Andrés Olvera
andres.olvera@mx.ey.com

Gabriel Lambarri
gabriel.lambarri@mx.ey.com

Marco Molina
marco.molina@mx.ey.com

Mauricio Fuentes
mauricio.fuentes@mx.ey.com

Mónica Cerda
monica.cerda@mx.ey.com

Ricardo Barbieri
ricardo.barbieri@mx.ey.com

Ricardo Cruz
ricardo-manuel.cruz@mx.ey.com

Ricardo González
ricardo.gonzalezmtz@mx.ey.com

EY

Aseguramiento | Asesoría | Fiscal | Transacciones

Acerca de los Servicios Fiscales de EY

Su negocio solo alcanzará su verdadero potencial si lo construye sobre sólidos cimientos y lo acrecienta de manera sostenible. En EY creemos que cumplir con sus obligaciones fiscales de manera responsable y proactiva puede marcar una diferencia fundamental. Por lo tanto, nuestros 45 mil talentosos profesionales de impuestos, en más de 150 países, le ofrecen conocimiento técnico, experiencia en negocios, metodologías congruentes y un firme compromiso de brindar un servicio de calidad, en el lugar del mundo donde se encuentre y sin importar el servicio fiscal que necesite. Así es como EY marca la diferencia.

Para mayor información visite www.ey.com/mx

© 2018 Mancera, S.C. Integrante de EY Global Derechos reservados

EY se refiere a la organización global de firmas miembro conocida como EY Global Limited, en la que cada una de ellas actúa como una entidad legal separada. EY Global Limited no provee servicios a clientes.

Este boletín ha sido preparado cuidadosamente por los profesionales de EY, contiene comentarios de carácter general sobre la aplicación de las normas fiscales, sin que en ningún momento, deba considerarse como asesoría profesional sobre el caso concreto. Por tal motivo, no se recomienda tomar medidas basadas en dicha información sin que exista la debida asesoría profesional previa. Asimismo, aunque procuramos brindarle información veraz y oportuna, no garantizamos que la contenida en este documento sea vigente y correcta al momento que se reciba o consulte, o que continuará siendo válida en el futuro; por lo que EY no se responsabiliza de eventuales errores o inexactitudes que este documento pudiera contener. Derechos reservados en trámite.