

Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018 y su impacto en Precios de Transferencia



El 11 de julio de 2018 fue publicada en el Diario Oficial de la Federación (“DOF”) la segunda resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal (“RMF”) para 2018.

Entre otros temas, esta 2da resolución de modificaciones a la RMF tiene un impacto en relación a Precios de Transferencia, toda vez que se reforman las reglas 3.9.1.1, 3.9.1.2, 3.9.1.3, 3.9.1.4, 3.9.3. y 3.9.18; se adiciona la regla 3.9.1.5 y se deroga la 3.9.4., las cuales se describen a continuación.

3.9.1.1 - Ajustes de Precios de Transferencia

Esta regla deja en claro el concepto de ajuste para efectos de precios de transferencia y lo define 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 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”

Para dichos efectos, la regla también especifica que los ajustes de precios de transferencia pueden ser considerados como:

- a. **Reales:** cuando los efectos derivados de un ajuste de Precios de Transferencia tengan efectos en el ámbito fiscal y contable.
- b. **Virtuales:** cuando los efectos derivados de un ajuste de Precios de Transferencia tengan efectos solamente en el ámbito fiscal.

Ambos tipos de ajustes pueden tener las siguientes variantes:

- I. **Voluntario o compensatorio:** se considera como voluntario o compensatorio aquel ajuste que un contribuyente residente en México o en el extranjero con establecimiento permanente ("EP") en México realiza para que una operación vinculada se considere como pactada a valor de mercado y es llevado a cabo antes de la presentación de la declaración anual, ya sea normal o complementaria.
- II. **Primario:** se considera como primario aquel ajuste que resulte del ejercicio de facultades de comprobación a un contribuyente y que modifica para efectos fiscales el precio de la operación vinculada para que se considere como pactada a valor de mercado.
- III. **Correlativo nacional:** se considera como ajuste correlativo nacional aquel que puede aplicar un contribuyente residente en México y que resulte de un ajuste primario del que haya sido objeto la parte relacionada residente en México de dicho contribuyente.
- IV. **Correlativo extranjero:** se considera como ajuste correlativo extranjero aquel que puede aplicar un contribuyente residente en México o un residente extranjero con EP en el país y que resulte de un ajuste primario del que haya sido objeto la parte relacionada residente en el extranjero de dicho contribuyente, como consecuencia de aplicar lo dispuesto en el artículo 184 de la LISR.
- V. **Secundario:** se considera como ajuste secundario aquel que resulte 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 presunto dividendo. Son considerados como ajustes secundarios los que resulten de aplicar lo dispuesto por los artículos 11, fracción II, 140, fracciones III y VI y 164, fracción I de la Ley del ISR (dividendos fictos).

Esta regla también considera que para los contribuyentes que de acuerdo a lo dispuesto en la LISR obtienen sus ingresos al momento en que se cobra el precio o la contraprestación pactada, los ajustes realizados a las operaciones llevadas a cabo tendrán efecto fiscal cuando sean efectivamente cobrados o pagados (según corresponda).

Finalmente, la regla 3.9.1.1 establece que los ajustes de precios de transferencia deberán tener el mismo concepto o naturaleza de la operación sujeta al ajuste.

3.9.1.2 - Aumento o disminución de ingresos o deducciones derivados de ajustes de Precios de Transferencia

De acuerdo a la regla 3.9.1.2 existen dos situaciones que pudieran darse:

- a) Ajustes de Precios de Transferencia voluntarios o compensatorios así como correlativos nacionales y extranjeros que aumenten el precio, el monto de la contraprestación o el margen de utilidad

En el caso de este tipo de ajustes, los contribuyentes residentes en México o 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 y para efectos de pagos provisionales, tratándose de ajustes voluntarios o compensatorios el incremento se considerará ingreso nominal en

el mes en el que se realice el ajuste conforme al artículo 14, tercer párrafo de la LISR; 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, 3.9.1.4 y 3.9.1.5; 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, primero, tercero y cuarto párrafos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (“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 XI.

- b) Ajustes de Precios de Transferencia voluntarios o compensatorios así como correlativos nacionales y extranjeros que disminuyan el precio, monto de la contraprestación o 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 de la operación referida podrán incrementar sus deducciones siempre y cuando cumplan con lo previsto en regla 3.9.1.3, 3.9.1.4 y 3.9.1.5.

De igual manera, 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.

Por otro lado, tratándose 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, tercer y cuarto párrafos de la LISR el retenedor podrá:

- i. Compensar al residente en el extranjero sin EP en el país, con una cantidad equivalente a la que le retuvo en exceso como consecuencia de dicho 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 de ajuste siempre que se trate de un ajuste de precios de transferencia **real**, que disminuya los costos y/o gastos, así como las cuentas por pagar del contribuyente con su parte relacionada y se cuente con los registros contables necesarios que permitan identificar plenamente las compensaciones efectuadas, desde su origen y en su aplicación.
- ii. Si se aplicaron tasas de retención establecidas en un tratado para evitar la doble imposición se someterá el monto del ajuste a imposición de acuerdo a la LISR, siempre que el ajuste sea **virtual**.

Cuando se realicen ajustes de ingresos o deducciones derivados de ajustes de precios de transferencia a que se refiere esta regla se deberán también realizar los ajustes de Impuesto al Valor Agregado (“IVA”) así como el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (“IEPS”).

Para todos los 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.

3.9.1.3 - Deducción de ajustes de Precios de Transferencia

De acuerdo a esta regla, existe una serie de requisitos que deben cumplir en su totalidad los contribuyentes que realicen ajustes de Precios de Transferencia voluntarios o compensatorios que aumenten sus deducciones de manera que se pueda considerar que se 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 a valor de mercado;
- 3) Obtener y conservar un escrito firmado por el elaborador de la documentación de Precios de Transferencia en la que se explique la razón por la cual la operación originalmente no estaba pactada a valor de mercado;
- 4) Obtener y conservar un escrito firmado por el elaborado de la documentación de Precios de Transferencia, en la que se explique la consistencia (o inconsistencia) en la aplicación de metodologías de Precios de Transferencia en relación al ejercicio inmediato anterior así como en la búsqueda de comparables;
- 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) Tratándose de deducciones asociadas a la adquisición de mercancías de importación, contar con la documentación que ampare el pago de IVA y IEPS correspondiente.
- 8) En el caso de ajustes reales, emitir un CFDI y correlacionarlo con los que inicialmente hayan sido expedidos. El CFDI deberá incluir, al menos, la siguiente información:
 - a. Descripción de la operación ajustada de manera voluntaria o compensatoria.
 - b. Monto de la operación original.
 - c. Utilidad bruta u operativa objeto del ajuste realizado.
 - d. Ejercicio fiscal en el que se declaró como ingreso acumulable o deducción autorizada.
 - e. Descripción del Ajuste de Precios de Transferencia.
- 9) 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.
- 10) 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 en el mismo ejercicio fiscal en el que se dedujo y por el mismo monto ajustado así como que no sean ingresos sujetos a un régimen fiscal preferente.
- 11) 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 2018 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 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.

Es importante recalcar que, de manera similar a la regla anterior, las autoridades podrán ejercer facultades de comprobación con respecto a la información descrita anteriormente.

3.9.1.4 - Deducción de ajustes de Precios de Transferencia previo aviso ante el SAT

De acuerdo a esta regla, los contribuyentes que realicen un ajuste de Precios de Transferencia, voluntario o compensatorio, con posterioridad a los plazos establecidos en la regla 3.9.1.3 tercer párrafo solo podrán considerar dicho ajuste como deducible en el ejercicio fiscal en que fueron reconocidos los ingresos o deducciones derivados

de la operación vinculada que los originaron. Para estos efectos, deberán presentar aviso cumpliendo con los requisitos de la ficha de trámite 130/ISR.

Por otro lado, en el caso de los ajustes correlativos nacionales, como consecuencia de un ajuste primario a la parte relacionada, podrán deducirlo siempre que derive de una corrección fiscal de dicha contraparte y se presente aviso cumpliendo con los requisitos de la ficha de trámite 134/ISR.

Es importante recalcar que, de manera similar a la regla anterior, las autoridades podrán ejercer facultades de comprobación con respecto a la información descrita anteriormente.

3.9.1.5 - Dedución de ajustes de Precios de Transferencia como consecuencia de un Acuerdo Anticipado de Precios ("APA")

De acuerdo a esta regla, los contribuyentes podrán solicitar a las autoridades fiscales competentes que la deducción de ajustes de precios de transferencia derivados de un APA sea en ejercicio fiscales distintos y, en su caso el ajuste correlativo extranjero, sea en ejercicio fiscales distintos a lo establecido en la regla 3.9.1.3.

Es importante mencionar que en ningún caso deberán exceder de la vigencia del APA y que las declaraciones complementarias presentadas por los contribuyentes ubicados en estos supuestos no se consideraran dentro de los límites establecidos en el artículo 32 del CFF.

3.9.3. - Plazo para presentar Anexo de la DIM para contribuyentes que opten o que tengan la obligación de dictaminar sus estados financieros

De acuerdo a esta regla, los contribuyentes que opten o que tengan la obligación de dictaminar sus estados financieros podrán presentar el Anexo 9 de la Declaración Informativa Múltiple (información de operaciones vinculadas llevadas a cabo con partes relacionadas residentes en el extranjero) a más tardar en la fecha en la que deban presentar el dictamen de estados financieros.

De igual manera, esta regla da la posibilidad de enviar en esa misma fecha, la declaración informativa local de partes relacionadas establecida en el artículo 76-A fracción II de la LISR.

3.9.18. - Plazo para presentar Anexo de la DIM para contribuyentes que no dictaminen sus estados financieros

De acuerdo a esta regla, los contribuyentes que no dictaminen sus estados financieros podrán presentar el Anexo 9 de la Declaración Informativa Múltiple (información de operaciones vinculadas llevadas a cabo con partes relacionadas residentes en el extranjero) a más tardar el 30 de junio del año posterior al ejercicio fiscal de que se trate siempre y cuando exista consistencia con la declaración informativa local de partes relacionadas contenida el artículo 76-A fracción II de la LISR.

De igual manera, esta regla da la posibilidad de enviar en esa misma fecha (30 de junio) la declaración informativa local.

3.9.4. - Derogación de la facilidad para no presentar información de operaciones con partes relacionadas para ciertas transacciones

De acuerdo a esta regla, ahora derogada, existía una facilidad de no informar en el Anexo 9 de la DIM ingresos y costos derivados de ciertos tipos de operaciones anteriormente enlistados en esta regla.

Conclusiones

Toda vez mencionado lo anterior, se puede confirmar con la 2da Resolución de Modificaciones a la RMF para 2017 publicada en el DOF el 11 de julio de 2018 que las reglas 3.9.1.1, 3.9.1.2, 3.9.1.3, 3.9.1.4 y 3.9.1.5 relacionadas con ajustes de Precios de Transferencia así como la 3.9.3. y la 3.9.18 relacionadas con las fechas de presentación del Anexo 9 de la DIM son aplicables a partir del 12 de julio de 2018 y

que el cumplimiento (o incumplimiento) con las mismas podría tener repercusiones directas en los resultados fiscales de los contribuyentes.

En el caso de envío del Anexo 9 de la DIM sería necesario verificar que los montos de las operaciones y la información reportada en la misma coincidan con lo reportado en la documentación comprobatoria y con los anexos del SIPRED o DISIF, según corresponda, relativos a precios de transferencia así como asegurar consistencia con lo que se vaya a reportar en la declaración informativa local del artículo 76-A de la LISR.

Finalmente, antes de proceder con la realización de ajustes de precios de transferencia se recomienda a los contribuyentes llevar a cabo un análisis detallado que permita corroborar que efectivamente el contribuyente estaría cumpliendo con los requisitos contenidos en cada una de las reglas mencionadas anteriormente, según sea el caso.

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

Enrique González
enrique.cruz@ey.com

Marco Molina
marco.molina@mx.ey.com

Alma Gutiérrez
alma.gutierrez@mx.ey.com

Mauricio Fuentes
mauricio.fuentes@mx.ey.com

Alberto Peña
alberto.penacostales@ey.com

Mónica Cerda
monica.cerda@mx.ey.com

Andrés Olvera
andres.olvera@mx.ey.com

Ricardo Barbieri
ricardo.barbieri@mx.ey.com

Gabriel Lambarri
gabriel.lambarri@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.