

Importancia del estudio de precios de transferencia

72

En México, el marco regulatorio en materia de precios de transferencia, contenido desde hace décadas en la LISR, ha incorporado nuevos parámetros internacionales de transparencia como la Acción 13 del Plan BEPS, difundido por la OCDE. Dentro de un contexto tal, el EPT puede ser de suma valía, al ofrecer un ordenamiento lógico y conveniente de la información que no se limita al mero cumplimiento de la obligación fiscal en los términos en que lo solicita la autoridad, sino que impulsa el desarrollo de políticas que aseguran que no se están realizando prácticas de evasión fiscal

Colegio de Contadores Públicos
de México



Afiliado al
IMCP



GRUPO
ASESORES
EN NEGOCIOS
ALIANZA PARA SUMAR VALOR

C.P.C. Eduardo Enrique García
Hidalgo, Integrante de la
Comisión de Desarrollo
Fiscal 4 del Colegio de
Contadores Públicos
de México



C.P. Miguel Velázquez
Aramis, Director de Auditoría
Fiscal de García Hidalgo,
Velázquez González y Grupo
Asesores en Negocios

ANTECEDENTES

La presencia del tema de precios de transferencia en la legislación mexicana data de los años noventa, con lo que suma poco más de tres décadas en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), donde ha ido en evolución constante desde entonces, incorporando los parámetros del contexto internacional, reconociendo la globalidad del tópico y la participación de México como miembro de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE).

En México, la ley precisa que el contribuyente que celebre operaciones con partes relacionadas extranjeras y nacionales deberá apegarse a las disposiciones en la ley, conforme a los artículos 179 y 180¹ de la LISR, para demostrar que el monto de sus ingresos y deducciones entre partes relacionadas han sido celebradas a precios de mercado.

Para acceder a los artículos 179 y 180 de la LISR, escanee el código QR



La obligación fiscal en materia de precios de transferencia está contenida en el artículo 76, fracción IX, párrafo primero, de la LISR: *Obtener y conservar la documentación comprobatoria, tratándose de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas...*

¹ La reforma de 2014 a la LISR impactó en lo relativo a la materia de precios de transferencia al registrarse un cambio de estructura en la ley: las disposiciones del artículo 86, en sus fracciones XII y XV, se ubicaron en las fracciones IX y XII del artículo 76 y los artículos 212, 215, 216 y 217 pasaron a ser los 176, 179, 180 y 184, respectivamente

² Las Guías sobre Precios de Transferencia, emitidas por la OCDE en relación con el tema de documentación, nunca hacen referencia a un “estudio de precios de transferencia” y solo expresan las características de los diversos documentos con los que se acredite el cumplimiento del principio de precio justo de mercado, señalando que, a través de la verificación de esta, las administraciones tributarias comprobarán el cumplimiento del principio de plena competencia (Gómez Cotero, 2021)

Para acceder al artículo 76 de la LISR, escanee el código QR



Explícitamente no encontraremos en la LISR la elaboración de un Estudio de Precios de Transferencia (EPT),² aunque haya muchos autores en el tema que así lo afirman; sin embargo, la necesidad de contar con un instrumento que reúna los requisitos que pide la autoridad para dar el visto bueno al cumplimiento en materia de precios de transferencia, según lo señalado en el mencionado artículo 76, llevó a la estructuración del EPT como respuesta a un requerimiento de cumplimiento para los contribuyentes.

La funcionalidad del EPT puede ser apreciada desde varias aristas, la primera es la de llevar a cabo el ordenamiento lógico y conveniente de la información que pide el artículo 76, fracción IX, en los incisos a), b) y c), información que, de otra forma, aunque en poder del cliente, supondría a este una gran inversión en tiempo y recursos cuando tenga la necesidad de ponerla a disposición de la autoridad cuando esta se lo requiriera.

Otro ángulo es el del inciso d), que hace referencia a la metodología para demostrar que las operaciones entre compañías relacionadas fueron pactadas como si hubieran sido celebradas con terceros independientes, cumpliendo de este modo con uno

de los principales preceptos en el tema que busca evitar la erosión de la base gravable al transferir utilidades entre integrantes del grupo. Al respecto, hay consideraciones que se plantean para probar este punto, por ejemplo, el uso de información sensible del contribuyente y partes relacionadas, como lo son la información financiera, el establecimiento de precios, tasas y contraprestaciones por la prestación de servicios, ventas de inventarios, activo fijo, otorgamiento de créditos, pagos o cobros de regalías, entre otras; aunado al empleo de fuentes externas públicas, bases de datos, cuya revisión permita establecer los mejores comparables en el análisis de las transacciones intercompañía.

Se reafirma el uso del EPT desde 2016

Por otra parte, la Acción 13 del Plan de Acción contra la Base Imponible y Traslado de Beneficios (Plan BEPS, por sus siglas en inglés) en México significó una nueva reforma a la LISR en 2016. En esta oportunidad, se añadió el artículo 76-A,³ con el fin de promover un nuevo entorno de transparencia fiscal internacional difundido por la OCDE (Hernández Santoyo, 2022). El mencionado Plan BEPS llevó a la implementación en nuestro país de tres nuevas declaraciones: **(i)** local (a presentar a más tardar el 15 de mayo del año inmediato posterior al ejercicio fiscal de que se trate); **(ii)** maestra; y **(iii)** país por país (estas dos últimas se deberán presentar a más tardar el 31 de diciembre del año inmediato posterior al ejercicio fiscal del que se trate). Para cada una de ellas pide que se revele y documente con mayor detalle información del contribuyente, las empresas relacionadas y los grupos multinacionales a los que pertenecen.

Para acceder al artículo 76-A de la LISR, escanee el código QR



La base del EPT es empleado como la mejor herramienta de los contribuyentes obligados a partir del año 2022 a presentar la Declaración Informativa Múltiple (DIM, mediante el anexo 9) de partes relacionadas. Se presenta a más tardar el 15 de mayo del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio del que se trate; con las adecuaciones necesarias en cualquiera de los tres niveles mencionados, especialmente cuando se habla de la declaración local, ya que esta sirve para demostrar que las operaciones que celebraron con partes relacionadas se encuentran a valor de mercado; esto, para los contribuyentes obligados a dictaminar sus estados financieros y para sus partes relacionadas. Además, es de utilidad para aquellos contribuyentes que presentan dictamen fiscal –Sistema de Presentación del Dictamen Fiscal (Sipred)– y su Información sobre Situación Fiscal (Issif) para el llenado de algunos anexos o apartados y cuestionarios en materia de precios de transferencia.

ANÁLISIS

La pertinencia del EPT

Cuando dos o más personas participen de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de otra serán consideradas como partes relacionadas, por lo que el contribuyente deberá identificar durante el ejercicio fiscal del que se trate las transacciones que lleve a cabo con partes relacionadas, respecto de ingresos acumulables o deducciones autorizadas.

No existe un formato genérico del EPT, sino que su formulación depende del elaborador. Por ello, suele estructurarse bajo las pautas que dicta en la ley la autoridad. La creación de un “expediente” sobre el contribuyente facilita la tarea y responde a la obligación de *obtener y conservar la documentación comprobatoria*.

La tarea inicial es identificar a las partes involucradas a través de documentación como actas constitutivas, constancias de situación fiscal, organigramas que puedan establecer la relación que las vincula, estructura accionaria. Asimismo, es menester conocer el negocio principal de las empresas involucradas,

³ Los contribuyentes obligados son aquellos señalados en los artículos 32-A, segundo párrafo, y 32-H, fracciones I, II, III, IV, V y VI, del Código Fiscal de la Federación que celebren con partes relacionadas

esto es, el tipo de actividades que desempeñan, productos y servicios que ofrecen, entre otros puntos.

Posteriormente, se requiere establecer, por tipo de operación celebrada entre partes relacionadas, durante el ejercicio en estudio, las funciones, activos y riesgos involucrados para conocer cada una de ellas a fondo y en este punto poder identificar si el contribuyente celebró con terceros independientes las mismas operaciones bajo los mismos términos y condiciones que con sus relacionadas, ya que se podrían identificar comparables internos, como se mencionará más adelante.

El análisis económico

Como parte del EPT, se tiene lo relativo al análisis del entorno económico en el que se desenvuelven las compañías durante el ejercicio fiscal en cuestión. Las compañías enfrentan diversos retos dada la evolución de la economía del país origen en materia de crecimiento económico; sin embargo, el entorno internacional puede suponer desafíos aún más apremiantes, como el que en 2008 supuso la aparición de la llamada Crisis Financiera internacional que contrajo la liquidez en los mercados del mundo o una década más tarde, en 2020, la pandemia de *coronavirus disease* (Covid-19), que puso freno a las cadenas de valor, afectando la situación financiera de un gran número de empresas.

Análisis que releven la afectación de eventos como los mencionados, relacionados con la economía real de los países, pueden explicar por qué un contribuyente operó con pérdidas durante uno o varios ejercicios tomando en cuenta su ciclo particular de negocios.

La comparabilidad

El elemento de comparabilidad en el análisis de precios de transferencia es esencial cuando se habla de la documentación de las transacciones entre partes relacionadas. Al respecto, el artículo 179, tercer párrafo, de la LISR indica que *se entiende que las operaciones o las empresas son comparables, cuando no existan diferencias entre éstas que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad... y cuando existan diferencias, éstas se eliminen mediante ajustes razonables.*

En un primer momento, se tomarán en cuenta, para determinar las diferencias en las transacciones, las características de los productos involucrados, los servicios prestados, funciones desarrolladas, activos empleados, riesgos asumidos, entre otros, que permitan despejar cualquier duda en la elección del comparable indicado.

Acceder al comparable idóneo, en principio, será a través de la identificación del comparable interno, es decir, aquel que pueda proporcionar el mismo contribuyente para demostrar que los precios y contraprestaciones pactados con las partes relacionadas fueron los mismos que se pactaron con terceros independientes.

No obstante, la revisión de funciones, activos y riesgos por operación podría llevar a la conclusión de que el comparable interno no sirve como tal, por lo que se considerará buscar comparables en la información pública disponible. El acceso a información de comparables públicos confiables inicia en el mercado mexicano; sin embargo, este carece de información, dado que el número de empresas públicas, es decir, que cotizan en bolsa, obligadas a revelar su información, es escasa.

Ante tal escasez, el elaborador del EPT puede hacer uso de bases de datos hechas en el extranjero con información de compañías públicas que cotizan en las bolsas de los Estados Unidos de América, Canadá, Europa y Asia, donde los mercados bursátiles son más robustos y ofrecen información de un mayor número de compañías dedicadas a diversas actividades económicas. Esas mismas bases ofrecen la posibilidad de aplicar filtros que faciliten la búsqueda y selección de comparables; por ejemplo, en el caso de acotar, en un primer momento, la búsqueda de la Standard Industrial Classification (SIC), un código numérico que representa los distintos ramos de actividad económica.

La practicidad de dichas bases de datos radica en que estas concentran, clasifican, describen y ofrecen formatos amigables de la información financiera de las compañías que cotizan en bolsa por el mundo. En la actualidad, las bases de datos han llegado a evolucionar al punto de ofrecer el cálculo directo de los indicadores de utilidad que se emplean en la metodología dispuesta para tal fin.



Metodología

Los métodos de validación para las operaciones celebradas entre partes relacionadas en México son seis: **(i)** Precio comparable no controlado (PC); **(ii)** Precio de Reventa (PR); **(iii)** Costo Adicionado (CA); **(iv)** Partición de utilidades (PU); **(v)** Residual de partición de utilidades (RPU); y **(vi)** Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación (MTUO). Estos mismos son clasificados en dos tipos, el primero reúne al PC, PR y CA, que son llamados métodos tradicionales; mientras que el PU, RPU y MTUO son métodos transaccionales sobre utilidad o beneficio. *Se estima que los tradicionales son los más directos para comprobar la adecuación de una operación al principio Arm's Length⁴ y son preferibles sobre los métodos transaccionales sobre el beneficio...* (Gómez Cotero, 2021).

Los métodos anteriores se encuentran contenidos en las Directrices de la OCDE y son reproducidos en el artículo 180 de la LISR.

La aplicación de la metodología dependerá exclusivamente de las circunstancias que haya revelado el análisis de activos, funciones y riesgos particulares de cada transacción, ya que las circunstancias son diferentes en cada caso.

De la aplicación de cualquiera de los métodos, se desprenderá el uso de un rango de precios, de montos de las contraprestaciones o de márgenes de utilidad, cuando existan dos o más operaciones comparables. Y se ajustarán mediante la aplicación del método intercuartil, establecido en el artículo 302 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta (RISR).

Para acceder al artículo 302 del RISR, escanee el código QR



⁴ También conocido como "Principio de Plena Competencia", es el principio fundamental en el cual se basa el tema de precios de transferencia, pues busca asegurar que las transacciones entre partes relacionadas se realicen a precios que reflejen los precios que se obtendrían en una transacción entre partes independientes

Comparabilidad y ajustes

Como se planteó con anterioridad, cuando no se disponga de un comparable interno capaz de demostrar, sin duda alguna, que la transacción se encuentra a valor de mercado, se recurrirá a la búsqueda de comparables externos y cuando existan diferencias, estas pueden ser eliminadas mediante ajustes razonables (artículo 179, tercer párrafo, de la LISR).

El uso de ajustes puede significar, en ciertos casos, mejorar ostensiblemente la comparabilidad de la información de las compañías comparables, respecto la empresa del contribuyente bajo análisis. Esto se explica en función del uso de bases de datos con información de comparables extranjeros, dado lo escaso de información de comparables públicos en México. *Pese a la importancia de los ajustes, no existe legislación que regule los criterios y la metodología inherente* (Hernández Santoyo, 2022).

El abuso en el uso de ajustes puede conducir a la manipulación de la información de las comparables y con ello conseguir un resultado específico; contrario al ánimo de demostrar que las transacciones se llevaron a cabo a valores de mercado. Luego entonces, el uso de los ajustes en materia de precios de transferencia, se espera que solo se lleve a cabo cuando con ellos se mejore la confiabilidad de los resultados derivados del método empleado.

Los ajustes más comunes tienen lugar cuando se emplea el método de MTUO; al respecto, se puede hablar de ajustes a las **(i)** cuentas de capital (cuentas por cobrar y por pagar, ventas y costo de ventas); **(ii)** inventarios; y **(iii)** activos utilizados. Sin embargo, no son los únicos, ya que incluso pueden considerarse ajustes por tasas de interés, tipo de cambio o riesgo del país y el empleo de todos ellos debe ser justificado debidamente.

CONCLUSIONES

El camino de los precios de transferencia se puede seguir a través de los cambios en la LISR, que ha reformado en varias ocasiones los artículos que hablan del tema, hasta quedar asentados actualmente en los artículos 76, fracciones IX y XII, 76-A, 179 y 180.



Estos cambios no solo han sido de numeral, sino en sustancia, pues se alinean mejor con las disposiciones y discusiones que las Directrices de la OCDE recomiendan en la materia.

En esta evolución, el uso del EPT ofrece dar respuesta al pedimento de la autoridad en materia de precios de transferencia, facilitando el entendimiento de las transacciones celebradas entre partes relacionadas en un formato que concentra los requerimientos mínimos solicitados.

Como se expuso, la anatomía de un EPT no es solo información colocada de manera ordenada, sino que se basa en un conocimiento en lo individual de cada transacción, en la búsqueda del comparable más adecuado a través de la tecnología disponible, en la aplicación de una metodología dispuesta y el grado de comparabilidad.

Si bien como tal no existe una obligación explícita en la ley que pida elaborar un EPT, en la práctica, en los usos y costumbres, esta herramienta responde adecuadamente a la obligación de llevar a cabo la documentación de las operaciones, incluso sirve de base para el cumplimiento de aquellas entidades que deban presentar declaraciones informativas.

Por otra parte, la utilidad del EPT no se limita al mero cumplimiento de la obligación fiscal, pues el elaborador puede trabajar con el contribuyente para el desarrollo de políticas en materia de precios de transferencia consonantes con el entorno, que aseguren que no se están realizando prácticas de evasión fiscal.

Aunque se expusieron de manera general aquellos elementos básicos que contempla el EPT, cabe mencionar que existen operaciones que por su propia naturaleza tienen un grado mayor de dificultad en su análisis (más allá de la compraventa de inventarios o prestación de servicios rutinarios), por lo que suponen un análisis más exhaustivo para probar que se pactaron a valores de mercado.

Bibliografía y referencias

Gómez Cotero, J. de J. (2021). *Los precios de transferencia frente al fenómeno de la globalización* (2a ed.). México: Thomson Reuters.

OCDE. (2022). *Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

Hernández Santoyo, J. C. (2022). *Precios de Transferencia: Aplicación práctica total*. México: Dofiscal, Thomson Reuters.

LISR (2023): Última reforma publicada (DOF 12-11-2021). •