

Ranero Abogados

Defensa Tributaria | Corporativo



**¿Estás listo para una
auditoría de Precios
de Transferencia?**

En la actualidad las empresas que cuentan con partes relacionadas ya sean nacionales o extranjeras, para tener por cumplidas sus obligaciones fiscales en materia de precios de transferencia, deben tener legalmente documentado a través de contratos todas sus relaciones jurídicas con sus partes relacionadas; pues no basta con que tengan un *Estudio de Precios de Transferencia* vigente; si no que adicionalmente deben tener el respaldo documental de las operaciones comerciales vinculadas con éste, a fin de evitar que puedan ser no deducibles a criterio del SAT los pagos realizados a partes relacionadas por no estar debidamente documentados.

Hoy en día los *Precios de Transferencia* (PT), en nuestro país como en cualquier otro, pueden llegar a representar **i)** fortaleza, **ii)** oportunidades, **iii)** Debilidades o bien **iv)** Amenazas para las empresas que quieren expandirse dentro de una economía regional o global ¿Cómo encarar este reto?

No ser y no parecer vulnerable, esa es la cuestión. La transformación de una empresa local a una regional o global, no siempre depende de variables cuantitativas sino que puede tener origen en un crecimiento cualitativo.

La apertura al mundo no se logra únicamente a partir de mayores volúmenes de ventas sino que puede tener relación con un cambio de actitud: ¿esperar que el mundo venga hacia nosotros o ir a buscarlo?

Ya es de todos conocido que las estructuras jurídicas y las fronteras territoriales han perdido gran parte de su significado geográfico y el capital, la toma de decisiones, la tecnología e incluso la fuerza de trabajo, se encuentran disponibles prácticamente a un clic de distancia. Al igual que las multinacionales, las *Pequeñas y Medianas Empresas* (PyMES), pueden gozar de las ventajas de la

diversificación de su actividad en diferentes mercados geográficos; nuevas posibilidades para los productos, servicios más eficientes, menores costos y riesgos, mayor seguridad jurídica, etc. Sin embargo, por su inferior capacidad financiera, esto puede representar mayores riesgos relativos y un gran desafío, ¿Cómo aprovechar estas oportunidades sin que los impuestos lo impidan? Una vez que un negocio se internacionaliza o constituye varias empresas vinculadas económicamente entre sí, entran en juego las reglas impositivas relacionadas con PT, ya sean domésticas o extranjeras.

El papel que juegan los PT con relación a la presencia de las empresas en varios países es justamente ayudar a distribuir los resultados entre los centros de roles y responsabilidades que conforman un grupo nacional o multinacional y participan en una determinada operación, normalmente en cabeza de la casa matriz, subsidiarias, sucursales, establecimientos permanentes u otros vehículos legales.

A modo de ejemplo, si la actividad de contratación y compras se realiza desde Estados Unidos, la manufactura en México, la propiedad intelectual e industrial está registrada en Suiza, la venta desde Holanda y la entrega en Canadá, ¿en qué medida debe atribuirse el resultado a cada una de estas jurisdicciones?

El proceso de PT también puede darse entre empresas nacionales en donde el proceso productivo está segmentado para efectos de optimizar recursos y las relaciones se dan entre empresas relacionadas que tienen un rol particular que también tienen implicaciones en materia de PT.

Como cada empresa tiene su modelo de negocios propio, el mayor éxito del proceso de PT proviene de capitalizar las ventajas y desafíos de enfocar el negocio pensando en el mundo como un mercado único. Ni la PyME debe encerrarse en la visión del “terruño” ni la multinacional debe conducirse a través de sucursales o subsidiarias que actúen como empresarios independientes.

Las autoridades fiscales en el extranjero como en México, se encuentran provistas de procedimientos legales para el monitoreo de los PT que generalmente se basan en el principio del “*standard arm’s length*” según el cual los contribuyentes deben replicar en sus operaciones con “partes vinculadas o relacionadas” los términos y condiciones que hubieran acordado con terceros independientes en circunstancias similares.

Derivado de este principio total de los PT, es que las empresas que actúan con partes que tienen un mismo control accionario directo o piramidado están sujetas a ciertos controles fiscales.



Ahora bien, en la práctica muchas empresas que son partes relacionadas de otras sociedades sean éstas nacionales o extranjeras procuran tener un estudio de PT vigente para soportar que el precio que se cobra entre ellas es un precio de mercado comparable con partes no relacionadas; sin embargo eso no es suficiente, ya que se descuida en muchos casos el **tener actualizada la información que le de soporte legal a la forma en cómo se dan las relaciones jurídicas entre las partes relacionadas**, para soportar la justificación para efectuar los cobros que entre ellas se realizan de tiempo en tiempo.

Para el caso de México, los PT se encuentran regulados por los artículos 86, fracciones XII, XIII y XV; así como 215 y 216, todos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como el Art. 276 del

Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en relación con la Regla Miscelánea I.3.22.3. que deben ser aplicados por los contribuyentes para que se tengan por cumplidas dichas disposiciones fiscales. En la actualidad consideramos que todavía existe una brecha importante entre la legislación tributaria y la realidad del mercado, en cuanto a definir la forma en cómo debe estar documentada una operación de PT, ya que en México no tenemos como en Europa lineamientos legales que señalen de manera objetiva la forma de integrar la documentación para acreditar dentro de una auditoría fiscal que sí se cumple con la obligación de tener documentadas las operaciones de PT.

I.- Documentación de los PT

A nivel internacional y principalmente en Europa, para darle certeza a los contribuyentes y reducir los costos de cumplimiento de la normativa vinculada con PT y de valoración aduanera en los distintos países, se ha elaborado un documento de referencia denominado **“Código de Conducta sobre la Documentación relacionada con los Precios de Transferencia exigida a las empresas asociadas en la UE”** (DPT UE)¹

¹ Comunicado de la Comisión de las Comunidades Europeas relativa a los trabajos realizados por el Foro conjunto de la UE sobre los precios de transferencia en el ámbito de la documentación exigida de las empresas asociadas en la UE.

El (DPT UE) es un compromiso político europeo y pretende incentivar la aplicación de una documentación armonizada y parcialmente centralizada por parte de las empresas multinacionales aplicable a los países de la Unión Europea, que tiene como finalidad primordial permitir a una Administración tributaria efectuar un análisis general sobre la política de precios de transferencia, con base en la información aportada por las empresas.

Lo que se propone con el (DPT UE) es la integración de un archivo al cual se le denomina (“master file”), el cual debe contener toda la información estándar y relevante para la empresa y luego otro archivo que contenga la documentación específica respecto de cada “parte vinculada” con la cual se tengan relaciones de PT.

En la práctica la mayoría de las relaciones jurídicas entre “partes vinculadas” con PT, *que se debe procurar tener debidamente documentadas*, pueden derivar de dos fuentes principales a saber: **i) Operaciones de Ingresos** y **ii) Operaciones de Egresos**; las cuales requieren estar soportadas en contratos debidamente elaborados y formalizados para que tengan validez frente a las autoridades fiscales.

Se considera que son **Operaciones que Generan Ingresos** entre otras las siguientes:

- 1.- Ingresos netos por venta de inventarios producidos;
- 2.- Ingresos netos por venta de inventario para distribuir;
- 3.- Ingresos por prestación de servicios;
- 4.- Ingresos por maquila;
- 5.- Ingresos por servicios administrativos;
- 6.- Ingresos por comisiones;
- 7.- Ingresos por regalías;
- 8.- Ingresos por asistencia técnica;
- 9.- Ingresos por intereses; y
- 10.- Ingresos por arrendamiento.

Se considera que son **Operaciones que Generan Egresos** entre otras las siguientes:

- 1.- Compra neta de inventario para producción;
- 2.- Compra neta de inventario para distribución;
- 3.- Compra de activo fijo;
- 4.- Pago de regalías;
- 5.- Pago de asistencia técnica;
- 6.- Pago de honorarios;
- 7.- Pago de arrendamientos;
- 8.- Pago de comisiones;
- 9.- Pago de intereses; y
- 10.- Pago de servicios de maquila



Sobre este tema de la obligación de documentar las relaciones jurídicas entre partes relacionadas, la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA) publicó en la revista de dicho órgano jurisdiccional en el mes de agosto de 2006, una tesis de acuerdo con la cual, **la deducción de pagos a partes relacionadas residentes en el extranjero está condicionada a que se cuente con la documentación comprobatoria** de precios de transferencia *al momento de la presentación de la declaración del ejercicio*. Por lo que no solamente es necesario que la documentación exista sino que debe cumplir con los requisitos de ley y comprobar efectivamente que los montos de ingresos y deducciones correspondientes a operaciones intercompañía que se consideraron en la declaración del ejercicio, son consistentes con los montos que se hubieran obtenido

en operaciones comparables entre partes no relacionadas.²

La tesis anterior no constituye jurisprudencia pero establece un precedente importante que el Servicio de Administración Tributaria (SAT) está utilizando actualmente dentro de sus procesos de auditorías en materia de PT, entre empresas con capital nacional y con inversión extranjera; *para rechazar o modificar la deducción de ciertos gastos entre partes relacionadas*, según lo ha manifestado en algunos foros públicos el actual Administrador Central del Área de Precios de Transferencia del SAT, que es el C.P. Luis Eduardo Niño Natera.

II.- Proceso de inspección en una auditoría en materia de PT.

De conformidad con la doctrina extranjera y en especial la Española que es la que más similitud tiene con nuestro país en cuanto a temas tributarios se refiere, el análisis de la documentación relativa a PT por parte de la autoridad fiscalizadora se basa en el principio de que "...el contribuyente tiene la carga de probar que su estructura de precios de transferencia es coincidente con la que se utilizaría con partes independientes, para lo cual se debe de contar con la documentación correspondiente sobre PT, y si el contribuyente no la tienen se

² R.T.F.J.F.A., Año VI, Quinta Época, No. 68, Agosto 2006, p. 20, Precedente.

produce una inversión de la carga de la prueba en donde la autoridad tributaria efectúa el ajuste primario basado en los datos que posee y le corresponde al contribuyente destruir los argumentos, criterios y valoración manifestados por la autoridad fiscal”...³

Frente al SAT la medida de tus pruebas será la medida de tus derechos.

Por otra parte y siguiendo con esta misma tesis, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el pasado 20 de febrero y 2 de marzo de 2009, respectivamente los Anexos 16 y 16-A de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2008, que, contienen el nuevo formato del SIPRED para el dictamen fiscal correspondiente al ejercicio fiscal de 2008. Estos nuevos formatos incluyen solicitudes de información que se deberá de revelar de forma detallada mediante los Anexos 5, 34 y 34.1; donde se incluye el llenado de un nuevo Cuestionario en Materia de Precios de Transferencia sobre las operaciones **celebradas por los contribuyentes con partes relacionadas nacionales o extranjeras** para efectos de

determinar el cumplimiento con las disposiciones de PT de los Impuestos sobre la Renta (ISR) y Empresarial a Tasa Única (IETU), lo cual confirma que las autoridades están dando hoy en día un énfasis muy importante a la forma en cómo las empresas están reportando y registrando sus operaciones con partes relacionadas.

Derivado del nuevo énfasis que le está dando el SAT a las auditorías a través de la Administración Central del Área de Precios de Transferencia, es conveniente que las empresas documenten adecuadamente sus relaciones jurídicas con sus partes relacionadas sean estas empresas nacionales o bien extranjeras.



³ Cosín Ochaita, Rafael. Fiscalidad de los Precios de Transferencia, Ed. Ciss, 1ra, Edición, España, marzo 2007. P. 423

Por lo que al sector maquilador se refiere, la información legal básica que debe tener actualizada y disponible una empresa maquiladora en caso de una auditoria en materia de PT es la siguiente:

- 1.- Programa de maquila vigente con sus modificaciones, debidamente validado por la Secretaría de Economía;
- 2.- Contrato de maquila debidamente formalizado y que cumpla con las disposiciones vigentes en materia de PT;
- 3.- Contrato de Comodato actualizado que acredite el uso y goce de la maquinaria y equipo propiedad del residente en el extranjero debidamente inscrito ante el Registro Público de Comercio;
- 4.- Respaldo documental de los saldos de inventarios con sus controles y pedimentos aduanales respectivos;
- 5.- Documento denominado Estudio de Precios de Transferencia;
- 6.- Contratos debidamente formalizados que sirvan como prueba para justificar los pagos realizados a partes relacionadas ya sean nacionales o extranjeras;
- 7.- Actas de asambleas aprobando estados financieros;

8.- Acta constitutiva y sus modificaciones;

9.- Declaraciones informativas con partes relacionadas y de pagos al extranjero; y

10.- Documento explicativo de la organización jurídica y operativa del grupo con el cual se celebran las operaciones de PT.

III.- Conclusiones

Las consecuencias que puede traer el no tener debidamente soportadas sus relaciones jurídicas, puede dar lugar a que el SAT rechace o reduzca deducciones de pagos realizados a partes relacionadas o bien determine un valor diferente a las transacciones ya celebradas entre partes relacionadas y se genere una utilidad mayor a la originalmente declarada y consecuente un pago de impuestos adicional con sus respectivos accesorios legales.

Esperamos que esta información les sea de utilidad y en caso de requerir más información o detalle respecto de lo antes expuesto en este estudio. Nos ponemos a sus órdenes para atenderle, para lo cual nos pueden contactar al teléfono: (664) 681-58-59 Lic. Clemente Ranero o al correo electrónico clemente@ranero.cc o bien con la C.P. Norma Peralta al correo electrónico norma@ranero.cc

