

Impacto de las reformas 2022 en materia de precios de transferencia



58

El Poder Ejecutivo presentó, el 8 de septiembre de 2021, ante el Congreso de la Unión, el proyecto de decreto por el que se reforma, entre otras, la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR). Esta propuesta se oficializó el 12 de noviembre del mismo año en el DOF. Esta reforma, después de la realizada en septiembre de 2012, es una de las más importantes en materia de precios de transferencia. Algunos de los cambios realizados a la legislación únicamente dejan en blanco y negro supuestos que estaban sujetos a interpretación, se regulaban a través de boletines, Resoluciones Misceláneas (RM), del reglamento o por medio de la sección de “Preguntas y respuestas” de la página del Servicio de Administración Tributaria (SAT); algunos otros tienen gran impacto e incrementan la carga administrativa para los contribuyentes, al mismo tiempo que buscan aumentar el pago correcto y oportuno de las contribuciones. Para los pagadores de impuestos y los asesores en materia de precios de transferencia es importante anticipar la corrección, modificación y adición de la nueva información solicitada con el fin de eliminar o disminuir riesgos derivados de las operaciones entre partes relacionadas nacionales o extranjeras

L.E. Ixchel Irina Murillo
Huerta, Asociada de Precios
de Transferencia de Bakertilly



INTRODUCCIÓN

Dada la necesidad de una mayor cantidad de recursos públicos, la implementación de un programa de fiscalización y cobro de adeudos fiscales a grandes contribuyentes hizo posible que se lograra sobrepasar la recaudación fiscal en 2020 y se espera cumplir con la meta de 2021. Para mantener esta tendencia durante los años venideros, las reformas aprobadas pretenden estimular el pago correcto y oportuno de impuestos, así como evitar que estrategias fiscales y/o legales agresivas entorpezcan la justicia tributaria.

De los cambios propuestos y ahora aceptados es importante analizar las implicaciones que estos tienen y el impacto que ello genera en materia de precios de transferencia.

CAMBIOS 2022 RELEVANTES EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Homologación de obligaciones para operaciones con partes relacionadas nacionales y extranjeras

Mediante la eliminación de la referencia de partes relacionadas en el extranjero en las fracciones IX y X del artículo 76 de la LISR, se extiende la obligación de la presentación del anexo 9 de la Declaración Informativa Múltiple (DIM) para contribuyentes que tengan operaciones con partes relacionadas, tanto extranjeras como nacionales.

Hasta 2021, la RM preveía la opción de presentar el anexo 9 con información de operaciones con partes relacionadas nacionales y extranjeras cuando se optara por no presentar el anexo del dictamen de estados financieros o el apartado de la información sobre situación fiscal (Issif), referente a tales operaciones.

Debe recordarse que el anexo 9 requiere información detallada de las operaciones entre partes relacionadas, tales como la razón social y el tipo de parte relacionada, país de residencia, domicilio y número de identificación fiscal, rango *arm's length*, información financiera, y márgenes de utilidad, entre otros.

Al ser aceptada esta modificación, se aumentan las obligaciones de precios de transferencia para las compañías de los grupos nacionales, lo que pretende dar mayor certidumbre a la autoridad fiscal de que

estos cumplen con efectuar sus operaciones a valores de mercado.

Modificación del plazo de presentación del anexo 9 y declaraciones informativas de partes relacionadas

Hasta 2021 se presentaba el anexo 9 de la DIM en conjunto con la declaración informativa, sin embargo, con la Reforma Fiscal se cambia al 15 de mayo del ejercicio inmediato posterior, es decir, a más tardar el 15 de mayo de 2023 los contribuyentes que hayan tenido operaciones con partes relacionadas en territorio nacional durante el ejercicio 2022, deberán cumplir por primera vez con esta obligación.

Adicionalmente, la declaración informativa local deberá ser presentada el 15 de mayo del año inmediato posterior al ejercicio de que se trate, recordemos que hasta el 2021 se presentaba en diciembre del siguiente año. En el caso de las declaraciones maestra y país por país se mantiene la fecha del 30 de diciembre del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio de que se trate.

Es importante considerar que, en la práctica, la información financiera de las comparables podría no estar disponible en las fechas propuestas para la entrega de las declaraciones informativas, lo que podría llevar a resultados poco precisos que no reflejarían de manera fiel las condiciones de las operaciones intercompañía.

Obligación de presentar el dictamen fiscal y la Issif

Se restaura la obligatoriedad de realizar un dictamen fiscal para quienes obtengan ingresos iguales o superiores a \$1,650'490,600 o tengan acciones colocadas entre el gran público inversionista en bolsa de valores.

Asimismo, y de la mano con lo anterior, se vuelve obligatoria la presentación de la Issif para las partes relacionadas de los contribuyentes obligados a la elaboración del dictamen fiscal, independientemente del monto de los ingresos que estos obtienen y/o la carga administrativa adicional que la elaboración de este informe representa para los contribuyentes.

La presentación del dictamen fiscal mencionado se sugiere para más tardar el 15 de mayo del año posterior al ejercicio.

Fechas para la presentación de obligaciones en materia de precios de transferencia

Obligación	Fecha de presentación actual	Fecha de presentación para el ejercicio 2022 (para presentarse en 2023)
Anexo 9 de la DIM	En conjunto con la declaración anual	15 de mayo
Dictamen a los estados financieros	15 de julio	
Declaración local	31 de diciembre	
Información sobre la situación financiera		En conjunto con la declaración anual
Declaración maestra	31 de diciembre	31 de diciembre
Declaración país por país	31 de diciembre	31 de diciembre

Eliminación de la opción del APA para maquiladoras

Uno de los cambios que tiene mayor impacto es aquel para las compañías dedicadas a la manufactura, en el que se elimina la opción de requerir un Acuerdo de Precios Anticipados (APA) de la LISR para dar cumplimiento a los requerimientos de precios de transferencia.

Anterior a 2014, las compañías maquiladoras tenían tres diferentes opciones para probar que sus operaciones se encontraban dentro de los parámetros de mercado, como se muestra a continuación:

1. Estudio de precios de transferencia que debía considerar una cantidad equivalente al 1% del valor neto en libros del residente en el extranjero de la maquinaria y equipo propiedad de residentes en el extranjero.

2. *Safe harbor*: La cantidad que resulte mayor entre el 6.9% sobre el valor de los activos utilizados en la operación de maquila o el 6.5% sobre el monto total de los costos y gastos de esta.

3. APA.

A partir de 2014 se elimina la primera opción de comprobación, es decir, la elaboración de un estudio de precios de transferencia, quedando únicamente vigente el uso del *safe harbor*, así como la posibilidad de optar por la solicitud de un APA que se adecue a las necesidades y características de la compañía maquiladora.

Con ello queda únicamente la opción de apegarse al *safe harbor* en la cual las empresas maquiladoras deberán calcular su utilidad fiscal como la cantidad mayor que resulte de aplicar el 6.9% sobre el valor de los activos utilizados en la operación de maquila y el 6.5% sobre el monto total de los costos y gastos de esta, independientemente de las particularidades de la industria en la que las maquiladoras participen y de su intensidad de uso del capital.

Adicionalmente, será necesario esperar la postura ante la opción del *fast track* dada a conocer a finales de 2016. Esta es una metodología a partir de la cual se determinan los ingresos de la maquiladora, previo acuerdo entre las autoridades fiscales en México y los Estados Unidos de América (EUA), opción que es diferente por definición a la solicitud de un APA y pudiera considerarse como una opción más del *safe harbor*.

Una opción adicional es que se regrese a la de un estudio de precios de transferencia para probar estas operaciones y la autoridad podrá en cualquier momento ejercer sus facultades de comprobación cuando alguna maquiladora en particular refleje en su declaración anual un margen de utilidad muy bajo.

Incluir análisis de comparabilidad y ajustes de las partes relacionadas

Como parte de la información con la que debe contar la documentación comprobatoria de precios de transferencia, se adicionó que el análisis de comparabilidad contenido en esta no solo deberá ser del

contribuyente y/o de la entidad analizada, sino que se deberá incluir el de la o las partes relacionadas con las que se tienen operaciones.

Es decir, este análisis de comparabilidad, además de ser transaccional, ahora deberá contener las funciones realizadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por cada una de las partes que participan en una transacción.

Adicionalmente, se requiere el detalle de cómo fueron aplicados los ajustes contables y/o de capital que hubieran sido necesarios para aumentar la comparabilidad y eliminar de manera razonable las diferencias que pudieran existir con las compañías o transacciones seleccionadas como comparables.

Estos cambios suponen un gran reto para los contribuyentes, dado que la información financiera y/o fiscal requerida para el análisis de las operaciones intercompañía y la elaboración de la declaración local podrían no estar disponibles en la fecha de presentación y, por tanto, la información del anexo 9 de la DIM y anexos del dictamen a los estados financieros e Issif podría no ser confiable.

Análisis de las transacciones

En lo que respecta al análisis transaccional de las operaciones con partes relacionadas, el objetivo es otorgar certeza jurídica a los contribuyentes mediante la modificación de la LISR y la adición de algunos conceptos a la misma.

De manera inicial, se incorporó al capítulo de las personas físicas en la LISR, la obligación de demostrar que sus operaciones con partes relacionadas se efectuaron a valores de mercado y se adicionaron los márgenes de utilidad como referente de que las transacciones fueron pactadas a esos valores.

Como complemento a esto último, se comenta que los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional deberán pactar sus operaciones a valores de mercado; sin embargo, no se hace mayor mención en los subsecuentes, como sí en el caso de la adición de la obligatoriedad para las personas físicas.

Posteriormente se establece de manera explícita que la comparación de los resultados obtenidos de las operaciones con partes relacionadas debe realizarse

considerando la información del ejercicio fiscal bajo análisis, haciendo hincapié en que únicamente se podrá hacer uso de dos o más ejercicios anteriores o posteriores cuando se proporcione información que justifique un ciclo de negocios o aceptación comercial de un producto.

Estos cambios se derivan de situaciones en las que se han detectado análisis en los que se utiliza información de un promedio de años que no refleja un ciclo de negocios real o de aceptación comercial, lo cual ha sido observado en revisiones por parte de la autoridad fiscal.

Finalmente, se modificó la LISR para dejar de manera clara que derivado de la aplicación de los métodos de precios de transferencia se deberá obtener un rango de precios, montos de contraprestaciones o de márgenes de utilidad ajustados por el único método estadístico reconocido, el cual será el intercuartil.

Esto implica que en los casos en los que se cuente con una muestra de comparables internos de menos de cinco observaciones, el uso del rango intercuartil no podría ser aplicado y, por tanto, se tendría que recurrir al uso de comparables externos o a la solicitud de un APA para poder utilizar una metodología diferente.

Esta modificación brinda soporte al Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta (RISR) y da certidumbre al uso de otros métodos derivados de procedimientos amistosos establecidos en los tratados para evitar la doble tributación o de reglas de carácter general.

CONCLUSIONES

Esta reforma es una de las más ambiciosas desde 2012. Si bien el gobierno cumple con no crear nuevos impuestos, se busca aumentar la recaudación con el pago correcto y oportuno de las contribuciones a través del aumento de las obligaciones y requerimiento de precios de transferencia, de la certidumbre jurídica en conceptos y procedimientos que ya se efectuaron de manera rutinaria en los análisis de precios de transferencia, y acotando aquellos puntos que podrían prestarse para la elaboración de estrategias fiscales agresivas. •