

¡Se busca congruencia entre las obligaciones de precios de transferencia!

20

Para propiciar la certeza que requieren los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en materia de precios de transferencia, es necesario que las mismas sean congruentes entre sí para evitar confusiones en la interpretación de las disposiciones fiscales y eliminar el riesgo de incurrir en infracciones y sanciones por esta causa

C.P. Luis Eduardo Natera
Niño de Rivera, Socio a
Cargo de la Práctica de
Precios de Transferencia
de Natera Consultores



INTRODUCCIÓN

En la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), se establecen tres tipos de obligaciones a los contribuyentes en materia de precios de transferencia:

- Determinar ingresos acumulables y deducciones autorizadas en las operaciones que celebren con partes relacionadas, considerando para esas operaciones los precios, montos de contraprestaciones y márgenes de utilidad que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.¹
- Obtener y conservar la documentación comprobatoria de las operaciones celebradas con partes relacionadas con la que demuestren que el monto de sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas se determinaron cumpliendo con el principio de competencia efectiva (principio de *arm's length*).² Esta documentación es lo que comúnmente llamamos "estudio de precios de transferencia".
- Presentar las declaraciones informativas de las operaciones celebradas con sus partes relacionadas en el ejercicio:
 - Declaración informativa de operaciones con partes relacionadas –anexo 9 de la Declaración Informativa Múltiple (DIM)–.³
 - Declaraciones informativas maestra, local y país por país, según corresponda a las circunstancias de cada contribuyente –declaraciones informativas Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés)–.⁴

Como resulta razonable, debe existir congruencia entre estas obligaciones para propiciar una adecuada certeza de cumplimiento para los contribuyentes. Sin embargo, las disposiciones fiscales vigentes no integran un marco normativo que sea completamente coherente, como se explica a continuación.

DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA Y DECLARACIÓN INFORMATIVA DE OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS

Los contribuyentes que celebren operaciones con sus partes relacionadas, ya sean nacionales o extranjeras, de las cuales deriven ingresos acumulables o deducciones autorizadas, deberán obtener y conservar la documentación comprobatoria que demuestre que dichas operaciones se realizaron, para efectos del impuesto sobre la renta (ISR), considerando los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad, que hubieran utilizado u obtenido con o entre partes independientes en operaciones comparables. Esta documentación deberá elaborarse para cada ejercicio fiscal, conteniendo los datos indicados en la fracción IX del artículo 76 de la LISR.⁵

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



En el párrafo segundo de la disposición referida, aplicable a las personas morales, se indica que los contribuyentes que realicen actividades empresariales cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$13'000,000.00, así como los contribuyentes cuyos ingresos derivados de la prestación de servicios profesionales no hubiesen excedido en dicho ejercicio de \$3'000,000.00, no estarán obligados a cumplir con la obligación señalada en el párrafo anterior. En el caso de las personas físicas que realicen actividades empresariales y

¹ Artículos 179, primer párrafo; 76, fracción XII, y 90, penúltimo párrafo, de la LISR

² Artículos 76, fracción IX, y 110, fracción XI, de la LISR

³ Artículos 76, fracción X, y 110, fracción X, de la LISR

⁴ Artículo 76-A de la LISR

⁵ Obligación que deben cumplir tanto las personas morales que tributan conforme al Título II de la LISR, como las personas físicas que realicen actividades empresariales o profesionales, en los términos de la Sección I del Capítulo II del Título IV de la LISR

profesionales, la excepción se establece para ambas actividades hasta el umbral de \$13'000,000.00 de ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior.⁶

La excepción anterior no resulta aplicable a los contribuyentes residentes en México que realicen operaciones con partes relacionadas sujetas a Regímenes Fiscales Preferentes (Refipres) ni a los que tengan el carácter de contratistas o asignatarios en los términos de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos (LISH). En el caso de las personas físicas que realizan actividades empresariales y profesionales, no resulta aplicable la excepción únicamente para el caso de operaciones realizadas con partes relacionadas sujetas a Refipres.

Por otra parte, la fracción X del artículo 76, aplicable a las personas morales, establece la obligación de presentar, a más tardar el 15 de mayo del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio de que se trate, la información de las operaciones que realicen con partes relacionadas, efectuadas en el año de calendario inmediato anterior, que se solicite mediante el anexo 9 de la DIM. Esta obligación también deberá ser cumplida por las personas físicas que realicen actividades empresariales o profesionales, bajo el régimen general,⁷ en los términos de la fracción X del artículo 110 de la LISR. Cabe aclarar que es a partir del ejercicio 2022 que esta declaración debe presentarse en la fecha límite referida y que incluye la información de las operaciones realizadas tanto con partes relacionadas extranjeras como nacionales.

Como puede advertirse de la lectura de las disposiciones referidas en el párrafo anterior, la LISR no establece ningún caso de excepción a la obligación de presentar la declaración informativa de operaciones con partes relacionadas, lo cual es incongruente con la excepción establecida para la obligación de obtener y conservar la documentación comprobatoria de precios de transferencia, ya que implica la obligación de presentar dicha declaración informativa sin contar con los elementos necesarios para su llenado por no estar obligado a tener el estudio de precios de transferencia.⁸ Esta situación se presentó durante muchos años, hasta que en 2023 se publicó la regla 3.9.1.9. de la Resolución Miscelánea Fiscal (RM).

Resulta de la mayor relevancia recordar que el incumplimiento de la presentación del anexo 9 de la DIM tiene dos consecuencias muy importantes para los contribuyentes:

- Constituye una infracción en los términos de la fracción XVII del Código Fiscal de la Federación (CFF), misma que tiene aparejada una sanción que va de los \$99,590.00 a los \$199,190.00.⁹
- Constituye el incumplimiento de un requisito de deducción de las partidas que provenga de las operaciones celebradas con partes relacionadas en el ejercicio, en los términos de la fracción XVIII del artículo 27 de la LISR.

Para acceder al artículo 110 de la LISR, escanee el código QR



Para acceder al artículo 27 de la LISR, escanee el código QR



⁶ Artículo 110, fracción XI, de la LISR

⁷ Título IV, Capítulo II, Sección I de la LISR

⁸ Es en el estudio de precios de transferencia donde se contienen datos como método utilizado, precios, contraprestaciones o márgenes de utilidad, rangos de valores de mercado, entre otros

⁹ Cantidad actualizada con la más reciente publicación del Servicio de Administración Tributaria (SAT)

Como resultado de lo anterior, ante la falta de congruencia de las disposiciones comentadas y de las graves consecuencias por el incumplimiento de la obligación de presentar el anexo 9 de la DIM, los contribuyentes se veían orillados a elaborar los estudios de precios de transferencia para cumplir con esta última obligación (a pesar de existir una excepción expresa al respecto), para no tomar el riesgo de incurrir en la sanción antes señalada y de poner en peligro la deducción de las partidas por reportar.

La actual regla 3.9.18. de la RM¹⁰ para 2024 establece lo siguiente:

3.9.18. *Para los efectos de los artículos 76, fracción X y 110, fracción X de la Ley del ISR, los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas y que realicen actividades empresariales cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$13'000,000.00 (trece millones de pesos 00/100 M.N.), así como aquellos cuyos ingresos derivados de la prestación de servicios profesionales no hubiesen excedido en dicho ejercicio de \$3'000,000.00 (tres millones de pesos 00/100 M.N.), podrán no presentar la información de las operaciones que realicen con partes relacionadas efectuadas durante el año calendario inmediato anterior.*

Lo anterior no será aplicable a aquellos residentes en México que celebren operaciones con sociedades o entidades sujetas a regímenes fiscales preferentes, así como a los contratistas o asignatarios a que se refiere la LISH.

Como puede advertirse, la regla referida establece una excepción respecto de la obligación de presentar el anexo 9 de la DIM que resulta congruente con la excepción establecida en el párrafo segundo de la fracción IX del artículo 76 de la LISR.¹¹ Esto propicia una mayor certeza para los contribuyentes que se ubican en los supuestos contemplados en la regla, lo cual es del todo plausible y merece el debido reconocimiento a las autoridades fiscales.

¹⁰ Originalmente publicada como la regla 3.9.19. de la RM para 2023

¹¹ Cabe señalar que no es totalmente congruente con la excepción establecida para las personas físicas que realizan actividades empresariales y profesionales, lo cual genera complicaciones para su interpretación

¹² Se refiere a personas morales que tributen en los términos del Título II de la LISR

ISSIF Y DECLARACIONES INFORMATIVAS BEPS

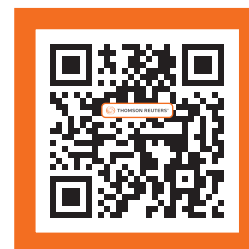
Por lo que respecta a las declaraciones informativas BEPS, contenidas en el artículo 76-A de la LISR, la situación es distinta y se explica a continuación.

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



Dentro de las Reformas Fiscales para el ejercicio 2022, en el artículo 32-H del CFF, se incluyó un nuevo supuesto para obligar a ciertos contribuyentes señalados a presentar, como parte de la declaración del ejercicio, la Información sobre su Situación Fiscal (Issif), que se encuentra en la fracción VI, la cual establece como sujetos de la obligación señalada a los contribuyentes que sean partes relacionadas de los sujetos establecidos en el artículo 32-A, segundo párrafo, del propio CFF; que son las personas morales¹² obligadas a dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales, por contador público inscrito.

Para acceder al artículo 32-A del CFF, escanee el código QR



Para acceder al artículo 32-H del CFF, escanee el código QR



Bajo el supuesto descrito, muchos contribuyentes sin la suficiente capacidad administrativa quedaron obligados a presentar la Issif, lo cual resulta complejo y de poca utilidad para los fines de control y fiscalización del SAT. En consecuencia, se publicó la regla 2.16.5. de la RM, que establece lo siguiente:

2.16.5. *Para los efectos del artículo 32-H del CFF, los contribuyentes que estén obligados a presentar la información sobre su situación fiscal por haberse ubicado en el supuesto a que se refiere la fracción VI del citado artículo, únicamente la presentarán cuando en el ejercicio de que se trate hayan realizado operaciones con los sujetos establecidos en el artículo 32-A, segundo párrafo del citado Código y siempre que el monto de la operación exceda de \$13'000,000.00 (trece millones de pesos 00/100 M.N.) por la realización de actividades empresariales, o bien de \$3'000,000.00 (tres millones de pesos 00/100 M.N.) en el caso de prestación de servicios profesionales.*

24

Pese a la mala redacción de la regla, podemos entender que los contribuyentes que se encuentren obligados a presentar la Issif, por el único motivo de ser parte relacionada de una persona moral obligada a dictaminarse para efectos fiscales, no presentarán la información referida cuando hayan realizado operaciones con dichas partes relacionadas, siempre que el monto de las mismas no exceda de \$13'000,000.00 en el caso de actividades empresariales ni de \$3'000,000.00 tratándose de prestación de servicios profesionales.

Resulta importante destacar que, aunque existe similitud en cuanto a las cifras incluidas en la regla

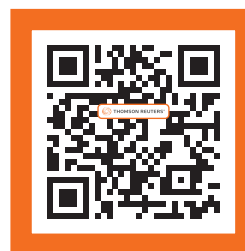
referida, la condición establecida para la excepción de presentación de la Issif es completamente diferente a la incluida en el segundo párrafo de la fracción IX del artículo 76 de la LISR para exceptuar a los contribuyentes de obtener y conservar documentación comprobatoria de precios de transferencia.

Por otro lado, como parte de las mismas Reformas Fiscales para el ejercicio 2022, en la fracción VI del artículo 76-A de la LISR, se incluyó un nuevo supuesto para obligar a los contribuyentes que se ubiquen en el que contempla la fracción VI del artículo 32-H del CFF a presentar las declaraciones informativas maestra y local, en los términos de las fracciones I y II del artículo antes referido de la LISR.

Como en la Issif, muchos contribuyentes sin la suficiente capacidad administrativa quedan obligados a presentar una o ambas declaraciones informativas, lo cual resulta muy complejo y costoso para ellos, siendo información de poca utilidad para los fines de control y fiscalización del SAT. En este caso, seguramente hay una cantidad importante de contribuyentes que no están obligados a contar con el estudio de precios de transferencia, de conformidad con las fracciones IX del artículo 76 y XI del artículo 110 de la LISR y, sin embargo, están incluidos en esta obligación de información. Cabe resaltar que la regla 2.16.5. de la RM no hace ninguna referencia a la misma.

El incumplimiento de la obligación de proporcionar la información a que se refiere el artículo 76-A de la LISR constituye una infracción en los términos de la fracción XL del artículo 81 del CFF, a la que le corresponde una sanción de entre \$199,630.00 y \$284,220.00, de conformidad con la fracción XXXVII del artículo 82 del CFF.

Para acceder a los artículos 81 y 82 del CFF, escanee el código QR





Con base en lo antes expuesto, a pesar del avance que la regla 3.9.18. de la RM para 2024 representa, la falta de congruencia existente en el primer párrafo del artículo 76-A de la LISR genera una importante carga administrativa a los contribuyentes, así como altos costos de cumplimiento que parecen innecesarios y posibles sanciones que no deberían afrontar.

CONCLUSIONES

Atendiendo a todo lo antes comentado, podemos obtener varias conclusiones:

1. Para asegurar la certeza en el cumplimiento de obligaciones de los contribuyentes respecto de la presentación de declaraciones informativas de precios de transferencia, es necesario que exista congruencia con la obligación de contar con documentación comprobatoria de precios de transferencia.

2. Para conseguir lo anterior, es necesario que las autoridades fiscales emitan una regla para exceptuar del cumplimiento respecto de la presentación de las declaraciones informativas maestra y local (artículo 76-A de la LISR) a los contribuyentes que se encuentran exceptuados de contar con documentación comprobatoria de precios de transferencia (segundo párrafo de la fracción IX del artículo 76 de la LISR).

3. Bajo el mismo enfoque de congruencia entre las obligaciones establecidas, sería pertinente prever también una excepción para el llenado de los anexos de la Issif

correspondientes a operaciones celebradas con partes relacionadas a los contribuyentes que no se encuentran obligados a contar con los estudios de precios de transferencia, puesto que la condición para ello es distinta a la contenida en la regla 2.16.5. de la RM para 2024.

4. Resulta deseable que se mejore la redacción de la regla 3.9.19. de la RM para 2024, con el propósito de liberar de la obligación de presentar el anexo 9 de la DIM a los contribuyentes personas físicas que están exceptuados de obtener y conservar documentación de precios de transferencia, bajo el supuesto preciso establecido por la fracción XI del artículo 110 de la LISR, para evitar confusiones en la interpretación de la regla tal como está redactada actualmente.

5. Es necesario que las autoridades fiscales corrijan la redacción de la regla 2.16.5. de la RM para 2024 con el objetivo de establecer con toda claridad la condición que deben cumplir los contribuyentes para estar relevados de la presentación de la Issif, puesto que actualmente resulta confusa.

6. Por último, ya que en esta colaboración abordamos el tema de la inclusión de la información de las operaciones celebradas en el ejercicio con partes relacionadas nacionales en el anexo 9 de la DIM a partir del ejercicio 2022, es importante hacer ver al SAT que es necesario actualizar el formato del anexo 9 de la DIM para hacer referencia específicamente a estas transacciones. •