

Ajustes secundarios de precios de transferencia

Uno de los problemas principales que trae aparejada la imposición de ajustes secundarios por parte de las administraciones tributarias es que se pueden presentar frecuentemente problemas de doble tributación.

22



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



INTRODUCCIÓN

En la práctica, recientemente, hemos observado que el Servicio de Administración Tributaria (SAT) ha comenzado a determinar ajustes secundarios de precios de transferencia a los contribuyentes en sus actos de fiscalización.

Si bien en las reglas de carácter general concernientes a los ajustes de precios de transferencia, específicamente en la fracción III de la regla 3.9.1.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) se contiene la

definición de este tipo de ajuste, es necesario ampliar su regulación puesto que se trata de un tema complejo y que genera consecuencias varias en el ámbito fiscal, tanto a nivel local como internacional.

El propósito de la presente colaboración es señalar la necesidad de elaborar una normatividad completa y adecuada respecto de los ajustes secundarios, indicando algunas situaciones que requieren regulación o aclaración, sin pretender brindar las soluciones que se tendrían que implementar, lo cual demanda un análisis a mucha mayor profundidad.

TIPOS DE AJUSTES DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Resulta conveniente comenzar este breve análisis recordando el concepto de ajuste de precios de transferencia que nos da la regla antes citada, así como los distintos tipos de ajuste que son considerados en la misma.

El primer párrafo de la regla 3.9.1.1. de la RM considera como ajuste de precios de transferencia a 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, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad que hubieran utilizado u obtenido con o entre partes independientes en operaciones comparables, incluso cuando no se efectúe una entrega de efectivo u otros recursos materiales entre las partes, es decir, para dar cumplimiento con el principio de competencia efectiva.¹

Una primera clasificación de los ajustes de precios de transferencia que nos presenta la regla en comento es la siguiente:

- **Ajustes reales.** Cuando los ajustes tengan efectos en el ámbito fiscal y contable, es decir, cuando tengan efectos plenos y trasciendan a las condiciones contractuales, flujos de efectivo involucrados en las transacciones, registros contables, expedición de comprobantes, etcétera.

- **Ajustes virtuales.** Cuando los ajustes tengan efectos solamente en el ámbito fiscal, lo que implica que solo impactarán las transacciones en sus consecuencias fiscales y se presentarán en la conciliación fiscal-contable de los contribuyentes, registrándose en la contabilidad meramente en una cuenta de orden.

Por otra parte, la regla referida establece que los ajustes de precios de transferencia sean reales o virtuales, pueden presentar las siguientes variantes:

- **Voluntario o compensatorio:** es el ajuste que un contribuyente residente en México o residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país realiza para que una operación con una parte relacionada se considere determinada como lo haría con o entre partes independientes en operaciones comparables y que se efectúa antes de la presentación de la declaración anual, ya sea normal o complementaria.
- **Primario:** es el ajuste que resulta del ejercicio de facultades de comprobación a un contribuyente, en virtud del cual modifica para efectos fiscales el precio, monto de contraprestación o margen de utilidad para considerar que la operación celebrada con su parte relacionada nacional o extranjera fue pactada como lo haría con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Como puede apreciarse de las definiciones anteriores, la diferencia entre estos dos tipos de ajustes es que el voluntario es efectuado por el propio contribuyente, como resultado de las conclusiones que obtiene del análisis de precios de transferencia que debe realizar; mientras que el ajuste primario lo realiza la autoridad fiscal en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

Indica también la regla referida que el ajuste primario puede generar, a su vez, un ajuste correlativo nacional o extranjero para la contraparte relacionada de la transacción, definiendo dichos ajustes de la manera siguiente:

- **Correlativo nacional:** es el ajuste que puede aplicar un contribuyente residente en México como consecuencia de un ajuste primario del que haya sido

¹ Conocido como principio de *arm's length* en el ámbito internacional

... los ajustes secundarios de precios de transferencia únicamente proceden en el caso de que los ajustes primarios sean virtuales...

objeto la parte relacionada residente en México con quien realizó la transacción en cuestión.

- **Correlativo extranjero:** es el ajuste que puede aplicar un contribuyente residente en México o residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país como consecuencia de un ajuste primario del que haya sido objeto la parte relacionada residente en el extranjero, como consecuencia de aplicar lo establecido por el artículo 184 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR).

Cabe mencionar que dicho ajuste deberá ser aceptado por la autoridad fiscal mexicana con base en lo establecido en un tratado internacional en materia fiscal celebrado por México, mediante un acuerdo de autoridades competentes.²

24

La regla indica que el ajuste primario puede generar también un ajuste secundario, cuya definición atenderemos en el apartado siguiente.

Por último, es importante que el último párrafo de la regla 3.9.1.1. establece que los ajustes de precios de transferencia tendrán el mismo concepto o naturaleza de la operación objeto del ajuste, afirmación que puede estar en conflicto con los ajustes secundarios, como comentaré posteriormente.

DEFINICIÓN DE AJUSTE SECUNDARIO

El ajuste secundario, de conformidad con la regla 3.9.1.1. de la RM para el ejercicio 2024 se define de la manera siguiente:

3.9.1.1. ...

...

III. Secundario: Es el ajuste que resulta 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 dividendo presunto. Se consideran ajustes secundarios los que resulten de aplicar lo señalado por los artículos 11, fracción II, 140, fracciones III y VI y 164, fracción I de la Ley del ISR.

...

La regla considera como ejemplos de ajustes secundarios los supuestos normativos previstos en la LISR que se enlistan a continuación:

- Intereses pagados a partes relacionadas que sean no deducibles en los términos de la fracción XIII del artículo 27 (artículo 11, fracción II).
- Erogaciones que no sean deducibles conforme a la LISR y benefician a los accionistas de personas morales (artículo 140, fracción III).
- La modificación a la utilidad fiscal derivada de precios de transferencia hecha por las autoridades fiscales (artículo 140, fracción VI).
- Dividendos pagados a residentes en el extranjero, considerados en el artículo 140 de la LISR (artículo 164, fracción I).

Por otra parte, de conformidad con el Glosario contenido en las Guías de Precios de Transferencia de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), el ajuste secundario es aquel que surge de la imposición de una transacción secundaria. A su vez, se considera que una transacción secundaria es aquella transacción presunta,³ que pueden determinar algunas jurisdicciones tributarias bajo su legislación doméstica después de haber propuesto un ajuste primario, buscando hacer una asignación adecuada de utilidades entre las partes involucradas en una transacción, para que se cumpla con el principio de competencia efectiva.

² También conocido como Procedimiento de Acuerdo Mutuo (MAP, por sus siglas en inglés)

³ El término utilizado por las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE es *constructive transaction*

Indica también la definición que la transacción presunta puede tomar la forma de un dividendo, de una aportación de capital o de un préstamo.

REQUERIMIENTOS NORMATIVOS Y ASPECTOS POR CONSIDERAR

El hecho de que la definición de la RM establezca que el ajuste secundario *se caracteriza generalmente como un dividendo presunto* no resulta claro para los contribuyentes. Bajo ciertas circunstancias tiene mucho sentido que así sea; sin embargo, hay otras situaciones para las que hacen más sentido las alternativas señaladas en la definición de las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE. Algunos ejemplos se presentan a continuación:

- Si el ajuste secundario se realiza de una subsidiaria a una contraparte relacionada que sea su accionista, ya sea directo o indirecto, puede tener sentido que el ajuste tome la forma de un dividendo presunto.
- Si el ajuste secundario se realiza de una tenedora a una subsidiaria, de manera directa o indirecta, puede resultar más razonable que se le otorgue el tratamiento de una aportación de capital presunta.
- Tratándose de casos distintos a los anteriores, el ajuste secundario que se imponga en la transacción podría tomar la forma de un préstamo entre las partes relacionadas involucradas. Obviamente, en este caso se debería determinar un monto de intereses derivado de dicho préstamo, lo cual sería otro ajuste primario de precios de transferencia, que tendrá sus propias consecuencias.

Uno de los problemas principales que trae aparejada la imposición de ajustes secundarios por parte de las administraciones tributarias es que se pueden presentar frecuentemente problemas de doble tributación, dependiendo de las posturas que adopten las diversas jurisdicciones tributarias. Una regulación completa y adecuada puede ayudar a mitigar este tipo de conflictos.

Es importante aclarar también que los ajustes secundarios de precios de transferencia únicamente proceden en el caso de que los ajustes primarios sean virtuales, ya que si se les dan efectos plenos (reales) no es necesario imponer dichos ajustes, puesto que

las diferencias existentes derivadas de los flujos de efectivo serán corregidas al implementar dichos ajustes reales. Lo anterior, aunque puede parecer obvio, no se encuentra contemplado en la redacción de la regla 3.9.1.1. de la RM.

Los aspectos que deben ser considerados y aclarados en la normatividad (que nos parece necesaria para otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes) incluyen, entre otros, los siguientes:

- Explicar las consecuencias de los dividendos presuntos en cuanto a la aplicación e integración de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (Cufin),⁴ consecuencias de otorgar dividendos a empresas subsidiarias o filiales, si dichos dividendos tendrán consecuencias plenas dentro de nuestro régimen de dividendos local, incluyendo retenciones a residentes en el extranjero, aplicación de tasas reducidas de conformidad con los tratados fiscales, efectos de acreditamiento del impuesto sobre la renta (ISR) pagado en el extranjero, etcétera.
- Si se permitiera que el ajuste secundario tomara la forma de una aportación de capital, considerar los efectos en nuestro régimen de dividendos, como puede ser la integración de la Cuenta de Capital de Aportación (Cuca).⁵ Este tratamiento pudiera ser muy sencillo para las partes relacionadas involucradas.
- En el caso de considerar la existencia de préstamos entre las partes relacionadas involucradas en el ajuste secundario, considerar las implicaciones del interés imputado, retención del ISR y aplicación de tasas reducidas conforme a los tratados tributarios, establecer las condiciones y consecuencias para redimir los préstamos presuntos, etcétera.

Un último aspecto que sería deseable que se abordara en la normatividad sugerida es regular de manera precisa la forma en la que deben ser calculados los ajustes secundarios, puesto que las autoridades fiscales han sido inconsistentes en su determinación dentro de sus actos de fiscalización. Este aspecto es importante para otorgar la debida seguridad jurídica a los contribuyentes mexicanos y para que, además, no afecte la posibilidad de acreditar en el extranjero el ISR pagado en México. •

⁴ Artículo 77 de la LISR

⁵ Artículo 78 de la LISR