

Modificaciones en las contraprestaciones efectuadas con partes relacionadas

Aspectos por considerar



L.C. Mónica Alcocer Jaimes, Gerente del Área de Precios de Transferencia de Garrido Licona y Asociados

Actividades: Especialista en materia de precios de transferencia, asesorías a diversas industrias, tales como farmacéutica, financiera, hotelera, entre otras
Ha participado en diversos proyectos, tanto nacionales como internacionales
Tiene ocho años de experiencia

INTRODUCCIÓN

Recientemente, se ha detectado que la autoridad mexicana ha implementado nuevos controles y herramientas para la fiscalización de los contribuyentes en la realización de sus operaciones con partes relacionadas, con el objetivo de identificar estructuras dentro de los grupos empresariales que se hayan creado con la finalidad de erosionar la base fiscal del contribuyente local.

De acuerdo con la Cuarta Resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para 2018, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) emitió el criterio no vinculativo 40/ISR/NV “Modificaciones al valor de las operaciones con partes relacionadas dentro del rango intercuartil”, en materia de precios de transferencia.

La finalidad de la presente colaboración es realizar un análisis de ese criterio no vinculativo, desde un punto de vista de valor de mercado, así como el estudio de algunos casos que se observan comúnmente en la práctica con el objetivo de emitir comentarios respecto a los elementos esenciales que deberán ser considerados por los grupos empresariales al momento de modificar las contraprestaciones entre partes relacionadas.

CRITERIO NO VINCULATIVO 40/ISR/NV

Como se mencionó, este criterio está dirigido a las modificaciones de las contraprestaciones entre partes relacionadas dentro del rango intercuartil. Establece lo siguiente:

40/ISR/NV Modificaciones al valor de las operaciones con partes relacionadas dentro del rango intercuartil

...

... cuando existan dos o más operaciones comparables, un ajuste de precios de transferencia es procedente solamente para modificar los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad en operaciones celebradas por el contribuyente con sus partes relacionadas, cuando dichos precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad, se encuentren fuera del rango ajustado mediante la aplicación del método intercuartil correspondiente a operaciones comparables, realizando el ajuste a la mediana de dicho rango; por lo que no es procedente modificar dichos precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad, cuando éstos ya se encuentren dentro del rango ajustado con el método intercuartil correspondiente a operaciones comparables, ya que dicha modificación no tiene por finalidad dar cumplimiento a las disposiciones fiscales aplicables, sino obtener un beneficio indebido al aumentar deducciones o disminuir ingresos del contribuyente residente en territorio nacional.

...

Como se señala en el párrafo anterior, desde la perspectiva fiscal de la autoridad mexicana, no existe fundamento ni elementos que sustenten modificaciones en las contraprestaciones entre partes relacionadas cuando estas ya se encuentran dentro del rango intercuartil de mercado.

Sin embargo, en caso de caer en este supuesto, se consideraría que la modificación habría tenido como finalidad la obtención de un beneficio indebido fiscal del contribuyente local mexicano.

Asimismo, únicamente podrían realizarse ajustes a las contraprestaciones entre partes relacionadas cuando estas se encuentren fuera del rango de mercado, por lo que haré referencia a la regla 3.9.1.1. de la RM, definido de la siguiente manera:

Ajuste de precios de transferencia

3.9.1.1. ...se considera ajuste de precios de transferencia, cualquier modificación a los precios, montos de contra-

prestaciones 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 o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables incluso cuando no se efectúe una entrega de efectivo u otros recursos materiales entre las partes.

...

Si bien, cualquier movimiento en las contraprestaciones entre partes relacionadas puede ser considerado un ajuste en materia de precios de transferencia, el detonante para que este hecho sea considerado una práctica indebida prevalece en que se realicen movimientos aun cuando las contraprestaciones se encuentren dentro del rango de mercado.

Como se mencionó previamente y de acuerdo con la regla 3.9.1.3. de la RM, el principal objetivo de nuestras autoridades fiscales es evitar las modificaciones a las contraprestaciones entre partes relacionadas que disminuyan la base gravable. Tal es así, que para realizar movimientos que tengan este resultado, los requisitos de cumplimiento son muy amplios.

La autoridad es muy clara respecto a la preocupación que tiene en relación con estos movimientos, por lo que observan principalmente dos premisas: **(i)** movimientos en las contraprestaciones que **disminuyan los ingresos** acumulables y **(ii)** movimientos en las contraprestaciones que **incrementen las deducciones** autorizadas. Dicho lo anterior, se puede desprender que ese criterio no vinculativo está dirigido principalmente a movimientos que signifiquen una disminución de la base gravable del contribuyente mexicano.

Ante esta situación, las autoridades fiscales han enfocado sus esfuerzos en identificar ciertas estructuras empleadas por los grupos empresariales para obtener un beneficio fiscal, pues recordemos que justamente el Proyecto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) –Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios– propuesto por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), tiene como uno de sus objetivos el



que se fiscalicen ciertas prácticas en las que se trasladen beneficios económicos a otras jurisdicciones fiscales.

Ahora bien, es importante considerar que este criterio no vinculativo hace referencia de igual manera a operaciones entre partes relacionadas residentes en territorio nacional.

De acuerdo con el criterio no vinculativo 40/ISR/NV, la autoridad considera como “prácticas indebidas”, los siguientes supuestos:

...

I. Realizar cualquier modificación a los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad correspondientes a las operaciones celebradas por el contribuyente con partes relacionadas, cuando éstos ya se encuentran dentro del rango ajustado con el método intercuartil correspondiente a operaciones comparables, es decir, cuando se encuentren entre el límite inferior y superior del rango referido, ya que dicha modificación no tiene por finalidad dar cumplimiento a las disposiciones fiscales aplicables, sino obtener un beneficio indebido al aumentar deducciones o disminuir ingresos del contribuyente.

II. Asesorar, aconsejar, prestar servicios o participar en la realización o la implementación de la práctica anterior.

El primer supuesto de este criterio no vinculativo deberá ser considerado por aquellas compañías que pertenezcan a un grupo empresarial y que pretendan realizar o que hayan realizado modificaciones en sus contraprestaciones a partir del ejercicio fiscal 2018, aun cuando estas se encuentren dentro del rango intercuartil.

Por lo que respecta a las modificaciones a las contraprestaciones entre partes relacionadas que se deriven en ajustes que incrementen los ingresos o disminuyan las deducciones, esto no sería considerado una práctica indebida ni tampoco una contingencia en materia fiscal ni en materia de precios de transferencia.

Es muy importante aclarar que se tiene que realizar un análisis detallado de cada situación, para evaluar los diversos efectos que podrían tener estos movimientos en las compañías del grupo que lo efectúa.

En el segundo supuesto, al considerarse una práctica indebida el asesoramiento y participación en este tipo de planeaciones, cobra relevancia el involucramiento de los asesores en materia de precios de transferencia, quienes deberán tener especial cuidado en las asesorías que se encuentren encaminadas a modificar las contraprestaciones entre partes relacionadas. En caso contrario, estos pudieran hacerse acreedores a la infracción prevista en la fracción I del artículo 89 del Código Fiscal de la Federación (CFF), el cual menciona lo siguiente:

Artículo 89. ...

...

I. Asesorar, aconsejar o prestar servicios para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución en contravención a las disposiciones fiscales.

...

Dicho lo anterior, en caso de identificar una práctica indebida y con la finalidad de no incurrir en la fracción mencionada en el párrafo anterior, los auditores deberán revelarlo en el informe fiscal correspondiente, así como los asesores en materia de precios de transferencia, deberían revelarlo en la conclusión de los estudios de estos.

CASOS PRÁCTICOS

Con el objetivo de observar las diversas variables que juegan en este tema, a continuación, se presentan cuatro casos de estudio, los cuales ayudarán a entender los efectos de las variaciones en las contraprestaciones entre partes relacionadas:

1. Operación de financiamiento con una parte relacionada residente en el extranjero

Un contribuyente mexicano otorgó un financiamiento a su parte relacionada residente en el extranjero durante el ejercicio fiscal 2019.

Las características del financiamiento en ese momento fueron las siguientes:

Moneda	Dólares estadounidenses
Monto del capital	10'000,000 de dólares
Tasa de interés	6.00%
Vigencia	5 años
Garantía	No

Modificación de la contraprestación

Posteriormente, para el ejercicio 2020 el grupo pretende realizar una reestructuración de sus operaciones con partes relacionadas, por lo que se busca disminuir la tasa de interés que la parte relacionada en el extranjero tiene con sus partes relacionadas, incluyendo la tasa pactada con la empresa mexicana.

Las nuevas características de la operación son las siguientes:

Moneda	Dólares estadounidenses
Monto del capital	8'000,000 de dólares (remanente del préstamo inicial)
Tasa de interés	5.00%
Vigencia	5 años
Garantía	No

Los rangos intercuartiles obtenidos durante el periodo de 2019, y a la fecha más reciente de 2020, fueron los siguientes:

Rango intercuartil	2019	2020
Cuartil inferior	4.86%	4.98%
Mediana	5.68%	6.10%
Cuartil superior	6.15%	7.98%

Si bien la nueva tasa de interés se encuentra dentro del rango intercuartil obtenido, también destacan los siguientes aspectos: **(i)** la empresa mexicana está disminuyendo sus ingresos en la operación de intereses devengados a favor con su parte relacionada residente en el extranjero, lo cual podría generar una contingencia fiscal y **(ii)** se está

dejando de generar un beneficio fiscal para la compañía mexicana, el cual está siendo utilizado para producir beneficios a una de sus partes relacionadas residentes en el extranjero.

Como se detalla en este primer ejemplo, aun cuando la tasa de interés se encuentra dentro del rango intercuartil de mercado, la reestructura de esa operación podría ser clasificada como una práctica indebida, al disminuir los ingresos del contribuyente local y por considerarse que se está dejando de percibir un beneficio económico y fiscal en México.

2. Operación de prestación de servicios profesionales con una parte relacionada residente en territorio nacional

La empresa "A" presta servicios profesionales a su parte relacionada residente en México, consistentes en servicios administrativos. La contraprestación es calculada tomando como base los costos y gastos más un margen de utilidad del 3.50%.

Esa contraprestación no ha tenido cambios desde el ejercicio 2018. Los rangos intercuartiles obtenidos por las compañías comparables de 2018 a la fecha más reciente de 2020, son los siguientes:

Rango intercuartil	2018	2019	2020
Cuartil inferior	2.90%	3.20%	3.65%
Mediana	3.50%	3.95%	4.50%
Cuartil superior	5.35%	6.02%	6.75%

Si bien, la contraprestación pactada durante los ejercicios previos se encontraba dentro de los rangos de mercado, para el ejercicio 2020, el margen de utilidad del 3.50% se encuentra por debajo del rango intercuartil, por lo que la compañía pretende realizar un ajuste en materia de precios de transferencia, para ubicarse en la mediana del rango intercuartil de mercado obtenido para 2020.

Modificación de la base gravable

A continuación, se presenta la información financiera de la compañía:



Concepto	2018	2019	2020 (Proyección al cierre)
Ventas netas	\$109'539,225.00	\$115'399,574.00	\$122'748,073.00
menos:			
Gastos de operación	105'835,000.00	111'497,173.00	117'462,271.00
igual:			
Utilidad operativa	3'704,225.00	3'902,401.00	5'285,802.00
Margen de utilidad	3.50%	3.50%	4.50%

De este ejercicio, se observan las siguientes premisas: **(i)** al ser una contraprestación que se encuentra fuera del rango intercuartil y la intención es modificar la contraprestación para cumplir con el principio de plena competencia, este hecho no sería considerado una práctica indebida y **(ii)** al ser considerado un ajuste en donde el contribuyente pretende corregir su contraprestación e incrementar sus ingresos acumulables y, por ende, su base gravable, los requisitos necesarios para realizar ese ajuste serían los mencionados en la regla 3.9.1.2. de la RM.

3. Operación de arrendamiento de bienes inmuebles con partes relacionadas residentes en territorio nacional

La empresa "A" es una inmobiliaria mexicana que se dedica al arrendamiento de bienes inmuebles tanto a partes relacionadas como a compañías que se encuentran fuera del grupo, dentro del territorio nacional.

Las características de los inmuebles y de las rentas cobradas por el arrendamiento de los mismos, son las siguientes:

Tipo de cliente	Tipo de inmueble	Ubicación	Renta mensual	Metros cuadrados	Renta por metro cuadrado en 2019
Parte relacionada "A"	Oficinas (cinco oficinas con las mismas características)	Calz. Legaria, Alcaldía de Miguel Hidalgo, Ciudad de México	\$42,000.00	280	\$150.00
Parte relacionada "B"	Oficinas (ocho oficinas con las mismas características)	Calz. Legaria, Alcaldía de Miguel Hidalgo, Ciudad de México	\$23,600.00	155	\$152.26
Parte relacionada "C"	Oficinas (15 oficinas con las mismas características)	Calz. Legaria, Alcaldía de Miguel Hidalgo, Ciudad de México	\$50,000.00	330	\$151.52
Parte relacionada "D"	Oficinas (15 oficinas con las mismas características)	Calz. Legaria, Alcaldía de Miguel Hidalgo, Ciudad de México	\$46,500.00	300	\$155.00

Como se mencionó anteriormente, la empresa "A" también realiza operaciones de arrendamiento con terceros independientes, por lo que se considera para este caso, que existe la disponibilidad de comparables internos. El rango intercuartil obtenido por los precios por metro cuadrado pactados por el arrendamiento de oficinas con terceros independientes durante el ejercicio 2019 fue el siguiente:

Rango intercuartil	2019
Cuartil inferior	\$130.50
Mediana	\$145.00
Cuartil superior	\$158.80

Para el ejercicio fiscal 2020, la compañía realizó una modificación al precio por metro cuadrado de los arrendamientos que tiene con sus partes relacionadas, fijando como política un precio por metro cuadrado de \$132.00, en el entendido de que este se encuentra dentro del rango intercuartil. Cabe mencionar, que las operaciones que realiza con sus partes relacionadas, representan el 90.00% del total de sus ingresos.

Modificación de la base gravable

A continuación, se presenta la información financiera de la compañía:

Concepto	Importe 2019	Importe 2020 (proyección al cierre)
Ventas netas	\$24'617,333.00	\$21'278,400.00
menos:		
Gastos de operación	22'867,333.00	24'727,333.00
igual:		
Utilidad operativa	1'750,000.00	(3'448,933.00)
Margen de utilidad	7.61%	(15.00%)

En este ejemplo se observa que aun cuando el nuevo precio por metro cuadrado se encuentre dentro del rango intercuartil obtenido por los precios pactados con terceros independientes, se deben tomar en cuenta los siguientes elementos: **(i)** la empresa "A" realizó una modificación a sus contraprestaciones con partes relacionadas, la cual se encuentra dentro del rango intercuartil, sin embargo, este movimiento tiene como resultado una disminución de los ingresos acumulables a raíz de tal modificación, y **(ii)** al disminuir el precio por metro cuadrado, en consecuencia también se verían disminuidos los ingresos acumulables de la compañía "A" y, por tanto, con este nuevo precio, ya no es posible cubrir los costos y gastos de la actividad inmobiliaria. Esto podría representar una contingencia fiscal y en materia de precios de transferencia.

4. Operación de distribución con su parte relacionada residente en territorio nacional

Ahora revisaré el caso de una compañía mexicana dedicada a la distribución de electrónicos. La operación consiste en realizar la distribución de sus productos a su parte relacionada residente en territorio nacional.

El margen de utilidad a nivel operativo que el distribuidor obtuvo en el ejercicio fiscal 2019 con su parte relacionada fue en promedio del 9.00%. El rango intercuartil obtenido de las empresas comparables por la actividad de distribución durante el ejercicio 2019 fue el siguiente:

Rango intercuartil	2019
Cuartil inferior	8.52%
Mediana	9.16%
Cuartil superior	12.18%

Durante el ejercicio 2020 se pretende realizar una modificación al margen de utilidad a nivel operativo, quedando como política intercompañía el margen del 12.00%.

Modificación de la base gravable

A continuación, se presenta la información financiera de la compañía:

Concepto	2019	2020 (Proyección al cierre)
Ventas netas	\$534'050,602.00	\$583'593,547.00
menos:		
Costo de ventas	436'292,187.00	456'877,487.00
igual:		
Utilidad bruta	97'758,415.00	126'716,060.00
menos:		
Gastos de operación	53'662,494.00	64'188,180.00
igual:		
Utilidad operativa	44'095,921.00	62'527,880.00
Margen de utilidad operativo sobre costos y gastos	9.00%	12.00%

De este ejercicio, se observa la siguiente premisa: La modificación al margen de utilidad a nivel operativo tuvo



como resultado un incremento en los ingresos acumulables de la compañía, por lo que, en primera instancia, esto no sería considerado una práctica indebida de acuerdo con el criterio no vinculativo 40/ISR/NV.

Sin embargo, sí representa una contingencia fiscal para la parte relacionada residente en territorio nacional que compra el producto, pues el resultado incrementaría sus deducciones autorizadas, por lo que esto sería considerado como una práctica indebida para la parte relacionada.

CONCLUSIONES

Como se ha observado recientemente, la autoridad fiscal ha implementado nuevas herramientas de control y fiscalización, con la finalidad de evitar y detectar planeaciones en los grupos empresariales que erosionen la base fiscal de estos.

El criterio no vinculativo 40/ISR/NV emitido por el SAT tiene por objetivo identificar y evitar prácticas encaminadas a obtener un beneficio indebido, aun cuando se cumpla con el principio de plena competencia, por lo que es importante que se evalúe en específico cada una de las situaciones, con la finalidad de contar con los elementos necesarios que vayan acordes al valor de mercado.

Es muy importante mencionar que los asesores que emitan alguna opinión o que se encuentren involucrados en asesorías relacionadas a movimientos de transacciones entre partes relacionadas, deberán ser muy cuidadosos al participar en este tipo de operaciones, pues en caso de no existir elementos que acrediten el movimiento de la contraprestación, podrían estar incurriendo en una práctica indebida de acuerdo con lo dispuesto por el mismo CFF. •