

# Razón de negocios en el ámbito de precios de transferencia



62

GARRIDO  LICONA®

Lic. Eduardo Javier Baños Ruelas, Socio Director del Área de Precios de Transferencia de Garrido Licona y Asociados



Las empresas deben enfocar sus esfuerzos en documentar la razón de negocios de sus transacciones intercompañía desde el origen para demostrar que efectivamente existe un propósito y sentido económico en su realización, de tal suerte que las autoridades fiscales no puedan asumir que estas carecen de razón de negocios y que se realizaron con la única finalidad de obtener un beneficio fiscal o, incluso, erosionar la base gravable de una compañía. En esta colaboración se examina la documentación que las empresas deben poseer para evitar estas situaciones.

## ANTECEDENTES

**E**l término “razón de negocios” se acuñó para concientizar a las empresas sobre las razones económicas por las cuales se detona una transacción intercompañía, es decir, entre empresas de un mismo grupo.

En este sentido, si bien no se incorporó una definición del concepto de razón de negocios al momento de integrar el artículo 5-A al Código Fiscal Federal (CFF), dicha disposición reúne ciertos elementos que ayudan a entenderlo, como se transcribe a continuación:

### **Artículo 5-A. ...**

...

*La autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que no existe una razón de negocios, cuando el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal...*

En el párrafo anterior, se establece que, para que exista razón de negocios en una determinada transacción, es necesario que el beneficio económico sea mayor al beneficio fiscal y, particularmente, que dicho beneficio económico sea cuantificable.

De conformidad con el cuarto párrafo de la disposición en comento, se afirma que la autoridad fiscal puede cuestionar incluso el número de transacciones o actos jurídicos que se realicen para llegar a un resultado, asumiendo que una empresa que persigue un fin económico considerará llevarlo a cabo de la manera más simple para llegar a un resultado, en vez de realizar un mayor número de actividades o pasos más complejos para llegar al mismo resultado, tal como se señala a continuación:

### **Artículo 5-A. ...**

...

*... Adicionalmente, la autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que una serie de actos jurídicos carece de razón de negocios, cuando el beneficio económico razonablemente esperado pudiera alcanzarse a través de la realización de un*

**... para que exista razón de negocios en una determinada transacción, es necesario que el beneficio económico sea mayor al beneficio fiscal y, particularmente, que dicho beneficio económico sea cuantificable.**

*menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso.*

Por último, el sexto párrafo de la disposición citada hace referencia a que las operaciones que lleve a cabo una empresa necesariamente deben de buscar un *beneficio económico razonablemente esperado*, y que para el cálculo de dicho beneficio es posible la utilización de información actual, así como de proyecciones sobre las que se espera obtener siempre y cuando estén debidamente soportadas.

### **Artículo 5-A. ...**

...

*Se considera que existe un beneficio económico razonablemente esperado, cuando las operaciones del contribuyente busquen generar ingresos, reducir costos, aumentar el valor de los bienes que sean de su propiedad, mejorar su posicionamiento en el mercado, entre otros casos. Para cuantificar el beneficio económico razonablemente esperado, se considerará la información contemporánea relacionada a la operación objeto de análisis, incluyendo el beneficio económico proyectado, en la medida en que dicha información esté soportada y sea razonable...*

## Dofiscal

En resumen, lo que intenta transmitir el artículo 5-A del CFF es que las empresas deben buscar en sus transacciones el beneficio que se esperaría obtener, enfocándose únicamente en el sentido de negocio, sin inclinarse por el posible beneficio fiscal que se obtendría al realizar dichas transacciones.

### ANÁLISIS

Ahora bien, en materia de precios de transferencia, la idea de razón de negocios no es necesariamente nueva; las Directrices de la OCDE<sup>1</sup> aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias (Guías de la OCDE) contienen desde hace algunos años ciertas apreciaciones sobre las “razones empresariales” que deben tomar en cuenta las empresas, sobre todo al momento de llevar a cabo reestructuras empresariales.

Dentro de las razones empresariales mencionadas, se encuentran: beneficios que se espera obtener de la reestructura; centralizar control de operaciones; ahorros derivados de economías de escala; aumento de eficiencia; reducción de costos; entre otros.

Un tema importante que también se incluye dentro de las Guías de la OCDE es el relacionado con las “opciones disponibles de modo realista” que se tienen al momento de tomar decisiones, concluyendo que una empresa únicamente llevará a cabo ciertas transacciones si no existen otras opciones más favorables para la misma.

64

En este contexto, un análisis detallado de las implicaciones que para efectos de la materia de precios de transferencia tiene el concepto de razón de negocios, se detalla en las siguientes secciones:

#### Cuantificación del beneficio económico

Uno de los elementos primordiales que aborda el artículo 5-A de CFF es el de “beneficio económico cuantificable razonablemente esperado”; al respecto, no hay una metodología publicada sobre cómo calcular dicho beneficio económico; sin embargo, es



posible hacer una aproximación mediante metodologías comúnmente utilizadas en el ámbito de valuación de negocios.

En dichas metodologías de valuación, normalmente se proyectan cifras de los flujos de efectivo que un negocio o activo puede generar a lo largo de un periodo futuro, y estos flujos se trasladan al valor presente que tendrían a la fecha de realización de los cálculos.

Esta aproximación es un ejemplo de cómo podría estimarse un beneficio económico razonablemente esperado; suponiendo que una empresa va a llevar a cabo una reestructura de negocios, una creación de una nueva entidad, una fusión entre entidades, entre otras transacciones, tal empresa debería estar en posibilidades de proyectar los beneficios económicos en cada uno de los ejercicios en los que se vislumbra que existirán dichos beneficios.

De igual forma, el beneficio económico puede resultar a final de cuentas en una reducción de costos para una empresa; en este caso, también se podría calcular lo que representaría esta reducción de costos en cada ejercicio y, de esta manera, soportar el beneficio que se obtendría.

<sup>1</sup> Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico



La complejidad surge cuando hay que comparar los resultados del beneficio económico razonablemente esperado (calculado mediante cualquier metodología aplicable al ejemplo concreto) con el beneficio fiscal que le aplique a la compañía por la realización de cierta transacción; recordemos que el beneficio fiscal se puede ver reflejado de acuerdo con el quinto párrafo del artículo 5-A del CFF, de la siguiente manera:

#### **Artículo 5-A. ...**

...

*... como cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución. Esto incluye los alcanzados a través de deducciones, exenciones, no sujeciones, no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable, ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible de la contribución, el acreditamiento de contribuciones, la recharacterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otros.*

En cualquier caso, para poder comprobar a las autoridades fiscales que existió razón de negocios, será necesario que el resultado del cálculo del beneficio económico razonablemente esperado sea mayor al beneficio fiscal, en cualquiera de las situaciones en que este se presente.

#### **Soporte documental de la razón de negocios en transacciones con partes relacionadas**

La documentación en materia de precios de transferencia ha ido evolucionando a lo largo de los años conforme aumenta la experiencia a nivel internacional. En este sentido, se han creado nuevas obligaciones derivadas de los compromisos internacionales; entre estos documentos, se encuentran la declaración informativa local y declaración informativa maestra, a que hace referencia el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente.

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



Dichas declaraciones informativas se mencionan por la relevancia que tiene la información solicitada y contenida en las mismas, incluyendo desde los análisis de precios de transferencia, contratos intercompañía, descripción de todos los intangibles del grupo, hasta el detalle de las reestructuras de negocio llevadas a cabo en el grupo, etcétera.

Sin embargo, en revisiones efectuadas por parte de las autoridades fiscales, la información requerida va más allá de lo incluido en las mencionadas declaraciones y normalmente se vuelve necesario comprobar la siguiente información: **(i)** que existió razón de negocios; **(ii)** que las contraprestaciones por transacciones entre partes relacionadas se llevaron a cabo a valor de mercado; **(iii)** que existió materialidad de la transacción; **(iv)** que las transacciones cumplen con requisitos de deducibilidad, entre muchas otras.

Además de los puntos que ya fueron señalados, es recomendable contar con las proyecciones sobre el beneficio económico razonablemente esperado, contrastando dichas proyecciones con las cifras reales (una vez que se vayan concretando los supuestos o cerrando cifras financieras), las opciones contemporáneas viables que se tuvieron al momento de concretar la transacción, así como cualquier otra comunicación interna de la empresa o el grupo que pudiera respaldar la toma de decisiones y, por tanto, la razón de negocios de la transacción.

Tratándose de reestructuras de negocio, es recomendable documentar el momento de toma de decisiones relacionadas con las mismas, incluso antes de llevar a cabo cualquier movimiento, tomando en consideración las posibles consecuencias de estas decisiones.

Por todo lo anterior, se vuelve sumamente relevante que, al momento de concretar alguna transacción intercompañía, se inicie de igual forma el trabajo del soporte documental de la misma, cubriendo todos los aspectos que pudieran ser cuestionados por la autoridad fiscal.

Recordemos que el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales tiene una vigencia de cinco años, por lo que generar esta información en el momento en que existe una auditoría tiene complicaciones por el tiempo transcurrido.

### Materialidad vs. razón de negocios

Cada vez se vuelve más común que las empresas generen y preparen actualmente un expediente para soportar que alguna transacción intercompañía efectivamente se llevó a cabo y que se cuenta con la documentación relacionada con el contrato correspondiente; la expedición de los comprobantes

fiscales; el flujo de efectivo; la evidencia de prestación de algún servicio; el estudio de precios de transferencia; así como cualquier documental que ayude como evidencia de comprobación de cualquier acto jurídico u operación.

A pesar de lo anterior y de lo robusto que pudiera ser el expediente de materialidad, en ocasiones dicho soporte pudiera no ser suficiente para comprobar a la autoridad fiscal que existió razón de negocios; en muchas ocasiones, es común encontrar transacciones entre empresas de un mismo grupo que carecen de razón de negocios y aun así se llevan a cabo por instrucciones a nivel corporativo en donde las subsidiarias tienen poco margen de maniobra u opinión.

Debido a lo anterior, es relevante que se contemplen los elementos mencionados a lo largo del documento (así como cualquier punto adicional que se considere conveniente), para efecto de tener el mejor soporte posible que compruebe que cierta transacción intercompañía efectivamente tuvo un trasfondo económico real y no un propósito meramente fiscal.

## CONCLUSIONES

No podemos negar que necesariamente cualquier transacción puede tener como consecuencia un beneficio fiscal; sin embargo, lo que busca la disposición de razón de negocios es evitar que las transacciones se realicen con la intención de perseguir únicamente el beneficio fiscal y no así por razones verdaderas de negocio.

A lo largo del documento, se describió la complejidad que representa documentar la razón de negocios, sobre todo en transacciones entre partes relacionadas; por tanto, es imprescindible contar con esta documentación en cualquier revisión que efectúen las autoridades fiscales. Y lo recomendable es generarla y prepararla con oportunidad, simultáneamente a la realización de las mismas transacciones.

Por último, hay que resaltar que el término o concepto de “razón de negocios” no es exclusivo de transacciones entre partes relacionadas y, por ende, las autoridades fiscales también pudieran cuestionar cualquier actividad llevada a cabo con terceros independientes y solicitar la misma información que se fue describiendo a lo largo de las secciones anteriores. •