

Tendencias de fiscalización en precios de transferencia



J.A. Del Río
Certified Public Accountants

Helping companies do business in Latin America®







Pérdidas recurrentes

- **Principio económico** - Una empresa independiente no operaría con pérdidas indefinidamente.
 - Terminaría actividad
 - Se saldría del mercado.
- Adicional a precios de transferencia, se deben considerar requisitos fiscales.



Ejemplo 1 (Texto tomado de una auditoría de precios de transferencia):

No se ha demostrado el origen y procedencia de la pérdida fiscal amortizada en la declaración anual del ejercicio fiscal

El contribuyente se encuentra obligado a proporcionar la documentación solicitada para que esta Administración pueda verificar el origen y procedencia de la pérdida fiscal generada, pues de lo contrario se rechazará la amortización de la pérdida fiscal de ejercicios anteriores, aplicada contra la utilidad fiscal del ejercicio en revisión.



Origen y procedencia de las pérdidas

En el caso de que la autoridad fiscal esté ejerciendo facultades de comprobación respecto de ejercicios fiscales en los que se disminuyan pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, los contribuyentes deberán proporcionar **la documentación que acredite el origen y procedencia de la pérdida fiscal**, independientemente del ejercicio en el que se haya originado la pérdida.

- Cifras presentadas en las declaraciones anuales
- Correcta actualización de las pérdidas
- Aplicación de amortizaciones desde el origen de la pérdida
- Registros contables
- Entre otros



***Octavo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del
Primer Circuito Amparo directo 856/2014***

PÉRDIDAS FISCALES. EL ARTÍCULO 30, QUINTO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL NO ESTABLECER CUÁLES SON LOS DOCUMENTOS QUE EL CONTRIBUYENTE DEBE EXHIBIR PARA DEMOSTRAR EL ORIGEN Y PROCEDENCIA DE AQUÉLLAS, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2009).



Ejemplo 2 (Texto tomado de una auditoría de precios de transferencia):

La Autoridad, mediante la consulta al formato 10-k reportado por el corporativo, observó que el grupo reportó utilidad operativa consolidada... y menciona lo siguiente:

“... Al comparar el margen de utilidad de la actividad de distribución, es visible que el comportamiento de la Contribuyente no es consistente con el reportado por el Grupo Multinacional”.

“...Es posible apreciar que XXX es de las compañías del Grupo que arroja perdidas constantemente, mientras que algunas de las compañías con las que celebra operaciones, presentan márgenes de rentabilidad.”.

“El comportamiento de la Contribuyente no es congruente con los resultados financieros de los demás miembros del Grupo considerados individualmente ni en conjunto. La contribuyente no ha demostrado que la pérdida operativa reportada obedezca a factores ajenos a las condiciones en las que celebró operaciones con sus partes relacionadas, no obstante que dichas operaciones fueron muy relevantes (compras, regalías, servicios e intereses en los resultados obtenidos como se explicó en el presente oficio.”



A grayscale photograph of a desk setup. In the foreground, a hand is operating a calculator. To the left, a portion of a laptop keyboard is visible. Below the calculator, there are several sheets of paper with printed text, and a pen lies on one of them. A semi-transparent red banner is overlaid across the middle of the image, containing white text.

Excesivos saldos intercompañía

Si se valora que en precios de transferencia se busca que las empresas de un grupo actúen como terceros independientes en situaciones similares, entonces se entiende que un tercero factura y cobra sus servicios en un periodo razonable.

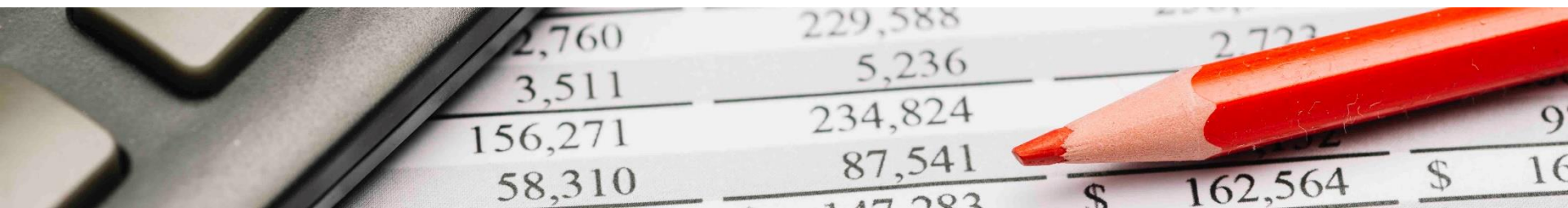


Ejemplo 1 (Texto tomado de una auditoría de precios de transferencia):**Costo financiero del exceso de cuentas por pagar**

Cabe resaltar que la contribuyente revisada financia su actividad, además del pasivo a largo plazo por la deuda con XXX, con cuentas por pagar en dólares con diversas partes relacionadas.. y le devengaron pérdidas cambiarias durante el ejercicio en revisión por la cantidad de \$XXX...

...Como puede apreciarse a continuación, XXX financió su actividad con recursos obtenidos de sus partes relacionadas en moneda extranjera, con cuentas por pagar a corto plazo y por préstamos a largo plazo. El capital contable de la empresa es negativo...

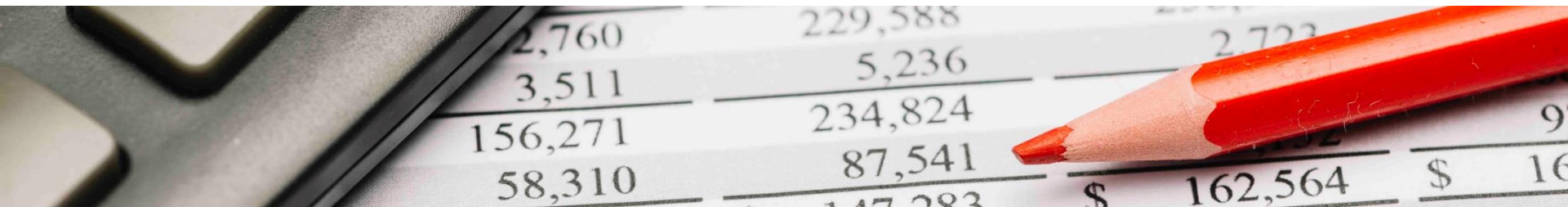
...Respecto al motivo por el que XXX ha perdido la totalidad del capital social a 20XX, el representante legal XXX, manifestó en el acta de revisión de papeles de trabajo, que la causa ha sido principalmente por la diferencia en tipo de cambios, lo cual le ha originado a la empresa pérdidas contables. No obstante lo anterior, XXX sigue operando normalmente, lo que es posible porque la precaria situación financiera que presenta es creada artificialmente por la forma en que estructuró su financiamiento con partes relacionadas, ya que en lugar de aportar capital le otorgaron cuentas por pagar con devengo de intereses y pérdidas cambiarias.



Ejemplo 1 (cont.):

...Para calcular el costo financiero incurrido por XXX por el exceso de endeudamiento por cuentas por pagar, se obtuvo el monto de financiamiento de XXX que sería consistente con el mantenido por las compañías comparables, para estos efectos se multiplicó la mediana de las proporciones de las compañías comparables por los costos y gastos totales de la Contribuyente. Al comparar dicho resultado con las cuentas por pagar mantenidas por la Contribuyente, se obtuvo el exceso de financiamiento mantenido en cuentas por pagar de corto plazo, del cual se obtuvo la pérdida cambiaria que le correspondería proporcionalmente...

...La realidad que subyace tras el esquema de apalancamiento empleado por el contribuyente, es que la deuda en exceso mantenida por operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero corresponde a financiamiento recibido de éstas, que tiene más similitud con aportaciones de capital, considerando su sustancia y la situación financiera de XXX. Sin embargo, tomando en cuenta el artículo 32, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2008, permite a los contribuyentes mantener un nivel de endeudamiento de 3 a 1 en relación con su capital, el excedente de las cuentas por pagar junto con las demás cuentas por pagar que devengan intereses, se someterá al procedimiento establecido en dicha disposición para determinar el interés deducible correspondiente...



Capitalización Delgada

Esta figura ha significado el abuso de capitales mínimos con deudas excesivas.

La LISR precisa que se le debe dar el tratamiento aplicable los intereses a las pérdidas cambiarias, devengadas por la fluctuación de la moneda extranjera.

1 Intereses no deducibles

2 Mayor impuesto

3 Incremento Coeficiente Utilidad

4 Disminución de CUFIN

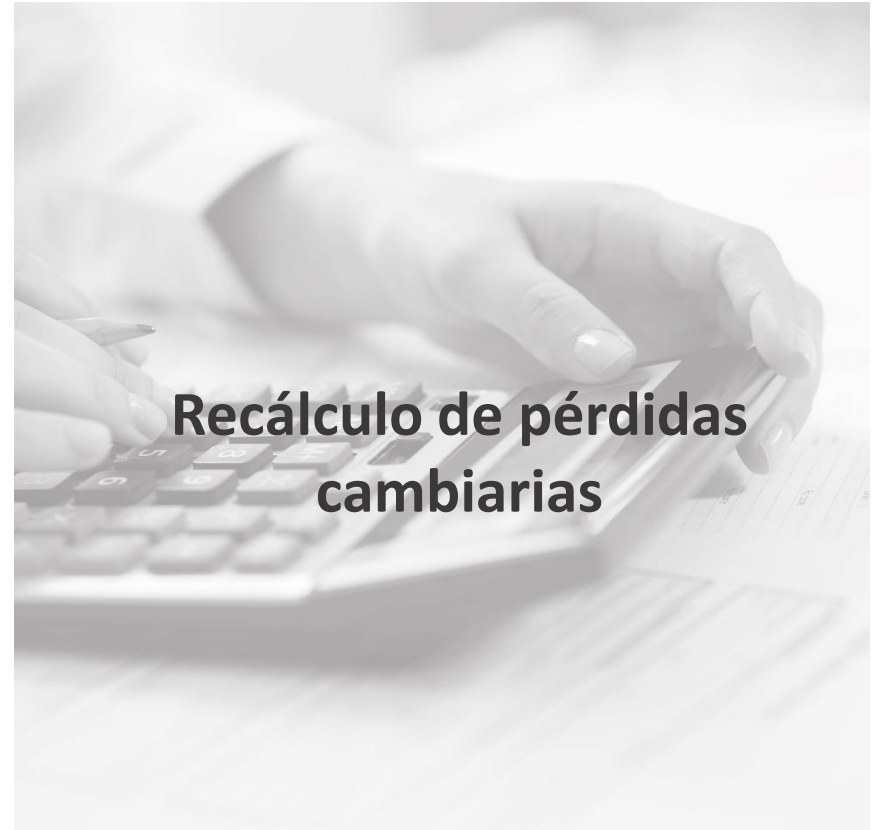
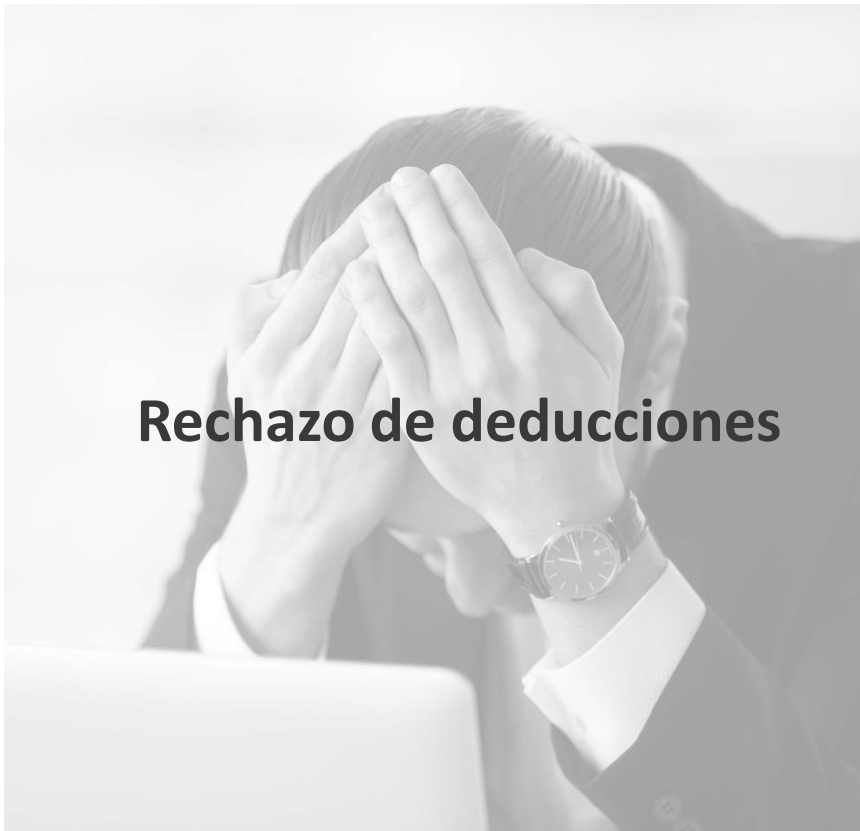
5 Incremento Base de PTU

Intereses devengados



Una empresa con deficiente desempeño financiero: **No crédito de un tercero.**

Consecuencias de no efectuarse así:



Ejemplo 1 (Texto tomado de una auditoría de precios de transferencia):

“... esta Autoridad le solicitó a XXX que señalara la razón de negocios que dio origen a los préstamos y que proporcionara información y documentación que demuestre que los mismos se invirtieron en los fines del negocio de XXX. Al respecto, el Contribuyente únicamente señaló en el Escrito ... que “... Los flujos de estos fondeos se usaban para cubrir las operaciones diarias de la compañía (Pago Prov, Pago de Servicios, ETC)” ... Sin embargo, XXX hizo caso omiso en presentar la documentación soporte de la razón de su dicho, es decir, la documentación e información que soporte que el préstamo se utilizó efectivamente para cubrir las operaciones diarias de la compañía ...

Era obligación de XXX, obtener, conservar y, a petición de la autoridad, proporcionar la documentación que demuestre que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo a los precios o contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables ...



Ejemplo 1 (Texto tomado de una auditoría de precios de transferencia):

....XXX no proporcionó documentación comprobatoria que permitiera verificar que realmente el préstamo que derivó el pago de intereses fuera para fines del negocio por lo que tampoco demuestra la estricta indispensabilidad ...

Debido a todo lo anterior, para esta operación de pago de intereses entre XXX y sus partes relacionadas no procede la deducción de \$ XXX pesos, de conformidad con lo dispuesto en el inciso a), fracción I del artículo 179 de la LISR., y por las fracciones I, VIII y XIV del artículo 31 y 92, fracción 11 de la Ley en comento, en relación con lo dispuesto en la fracción IX del primer párrafo del artículo 76 de la misma Ley.



La Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que la deducibilidad de los intereses devengados será cuando:

01

Se hayan invertido para fines del negocio

<

Establecer tasas de intereses en caso de realizar préstamos a terceros

02

03

En caso de adquisición de inversiones o gastos, serán deducibles en proporción que dichos gastos o inversiones lo sean.

La tesis emitida por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA) que versa sobre la procedencia de la deducción de intereses devengados a cargo de los contribuyentes y pérdidas cambiarias, **establece que no basta que se pretenda sustentar dicha deducción, con la exhibición del contrato.**

IMPUESTO SOBRE LA RENTA. LA DEDUCCIÓN POR CONCEPTO DE INTERESES DEVENGADOS Y PÉRDIDA CAMBIARIA CON MOTIVO DE LA CONCESIÓN DE CRÉDITOS DEBE PROBARSE CON LAS CONSTANCIAS QUE ACREDITEN QUE SE REALIZARON LOS PAGOS QUE LOS ORIGINARON. *Toda vez que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 31, primer párrafo, fracción III de la ley de la materia, las deducciones deberán estar amparadas con documentación que reúna los requisitos de las disposiciones fiscales respectivas, en el caso de los intereses devengados a cargo, y la pérdida cambiaria que tienen como origen créditos otorgados a un contribuyente, a fin de que proceda la deducción por dichos conceptos se debe acreditar fehacientemente la existencia de los pagos que fueron realizados y que motivan la deducción. En consecuencia, no basta que se pretenda sustentar dicha deducción, con la exhibición del contrato o contratos en los que se haya convenido la concesión del crédito o con los calendarios de pagos pactados, ya que tales instrumentos no acreditan que efectivamente se realizaron los pagos en cuestión, sino solamente la obligación aceptada por parte del deudor, lo que de ninguna forma puede servir de base para considerar que en la realidad se efectuaron los mismos, al no tenerse la certeza de la fecha, monto y condiciones particulares en las que fueron realizados, razón por la que tales probanzas no son idóneas para soportar documentalmente dichas deducciones.*



A black and white photograph of a business meeting. Several people in suits are gathered around a table, looking at a document. One person's hand is visible, holding a pen over the document. The document has the word "CONTRACT" printed on it. A red horizontal bar is overlaid across the middle of the image, containing the word "Servicios" in white text.

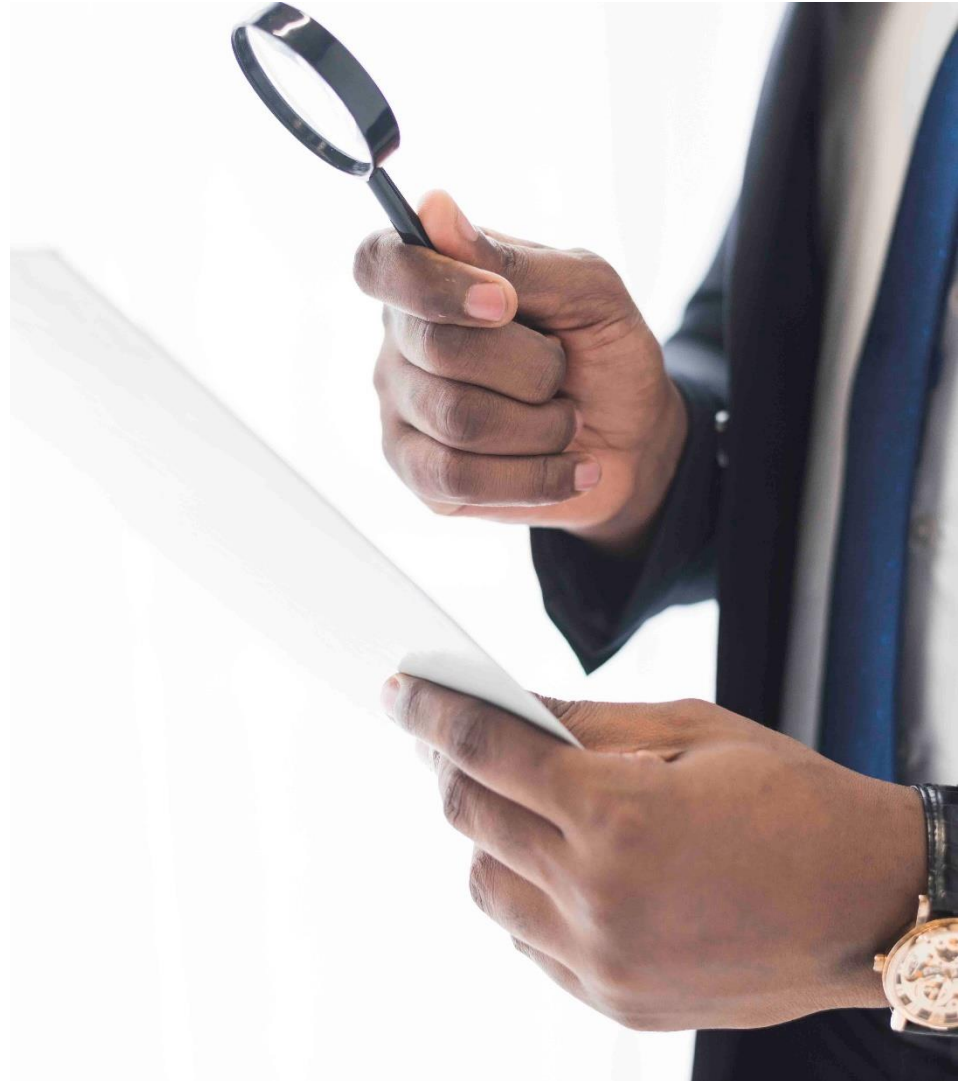
Servicios

Se supone, entre otras cosas, que las empresas pudieran estar recibiendo contraprestaciones por servicios no prestados y/o innecesarios.

El SAT en relación a este tipo de transacciones revisa aspectos tanto de forma como de fondo.

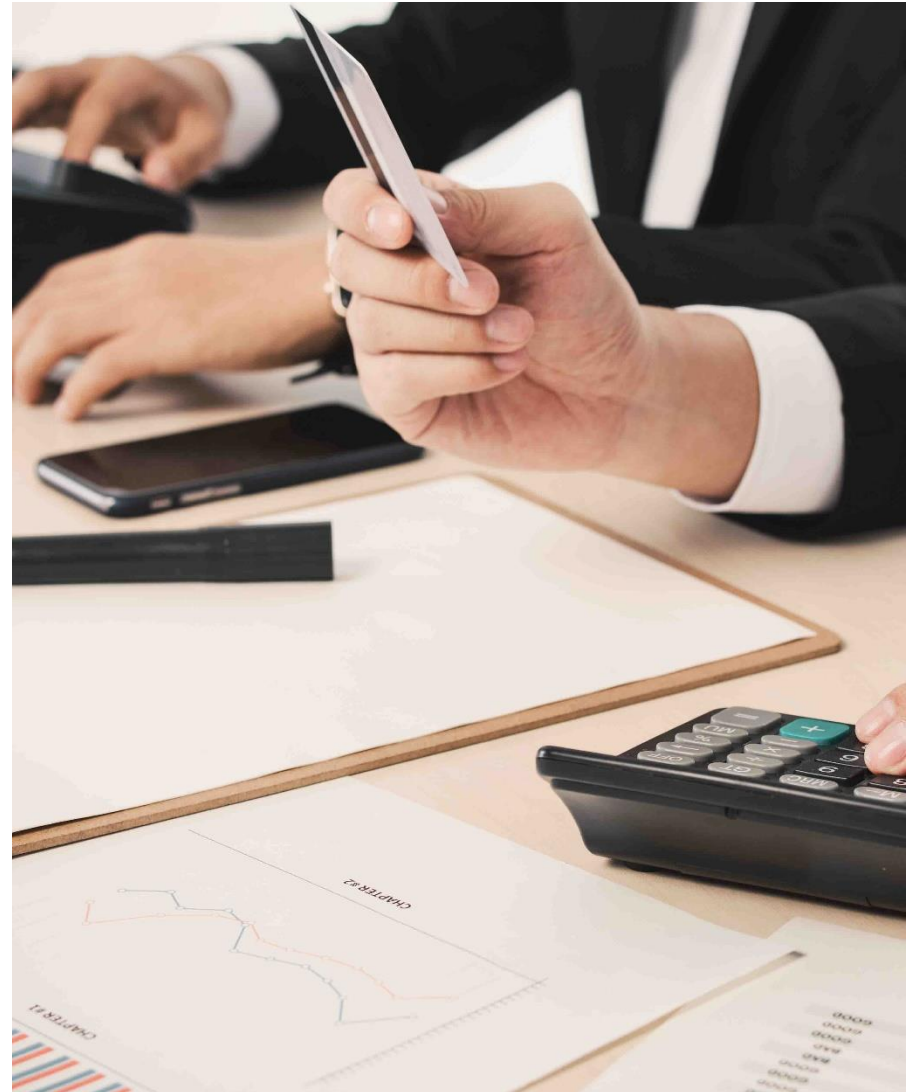
Los requerimientos del SAT van en línea con la regla de gastos a prorrata.

Si el SAT establece que la transacción no se efectuó como terceros independientes lo harían o que hay una duplicidad en el servicio recibido procedería a la no deducción de dichos gastos.



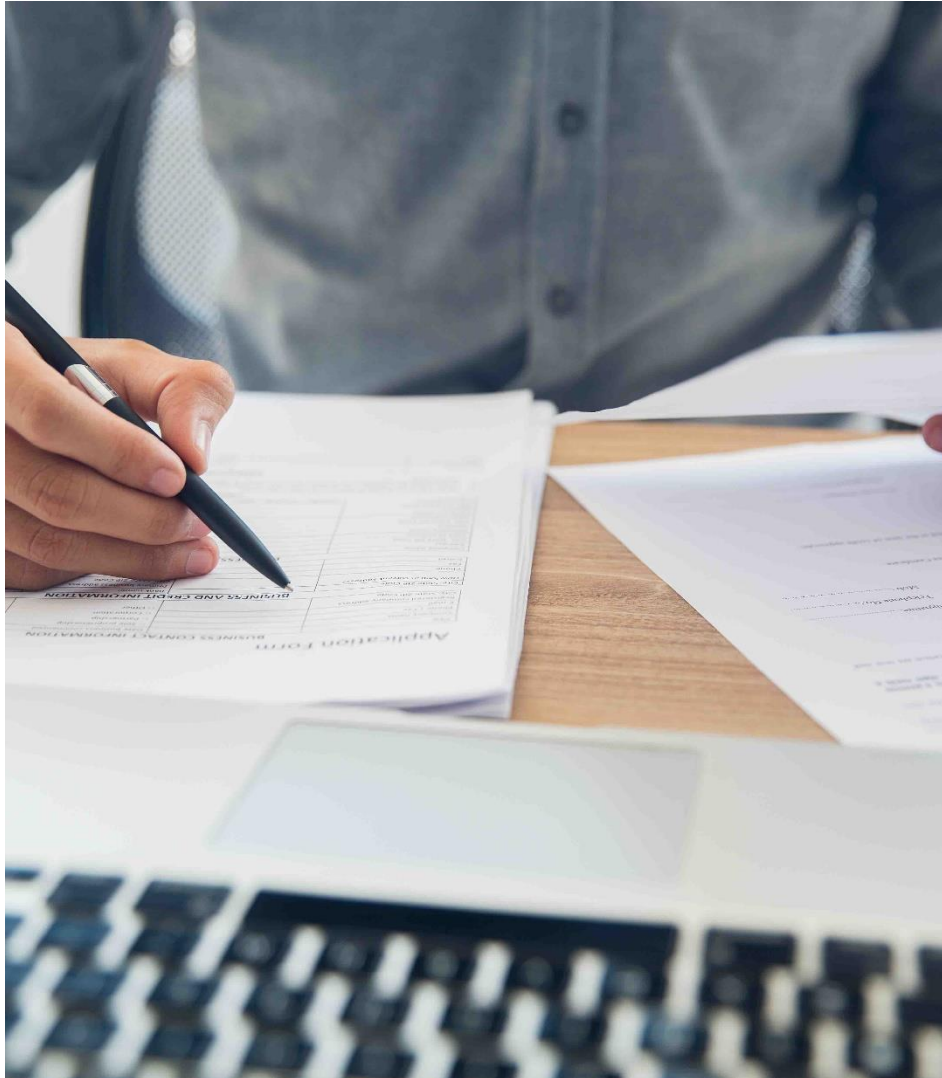
Consideraciones dentro la regla 3.3.1.27 deducciones gastos a prorrata (algunos ejemplos):

- Gasto estrictamente indispensable.
- Acreditar que el servicio efectivamente haya sido prestado.
- Que el servicio prestado se realice en las mismas condiciones que un tercero independiente.
- En ningún caso la facturación y/o el pago acreditan por sí mismos que un servicio fue efectivamente prestado.
- Cumplir con lineamientos de precios de transferencia.
- Que exista una razonable relación entre el gasto efectuado y el beneficio recibido o que se espera recibir.



FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL. EN SU EJERCICIO, VÁLIDAMENTE PUEDE DESCONOCER LOS EFECTOS FISCALES DE LOS ACTOS JURÍDICOS CONSIGNADOS EN LA CONTABILIDAD, CUANDO CAREZCAN DE MATERIALIDAD.- ...Ahora bien, el postulado básico de la norma de información financiera A-2 es que prevalezca la sustancia económica sobre la forma, respecto de los eventos económicos de una empresa que se registran. En este sentido, el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación y demás preceptos relativos que regulan la forma y términos en que un contribuyente ha de llevar su contabilidad, también parten del mismo postulado, es decir, que solo deben registrarse las operaciones que existen, y que además, en dicho registro debe prevalecer el fondo o sustancia económica sobre la forma legal. Por tanto, si derivado de una revisión la autoridad advierte que las operaciones que constan en la contabilidad no tienen sustancia material, puede determinar su inexistencia exclusivamente para efectos fiscales, es decir, desconocer su eficacia para la determinación, devolución o acreditamiento de contribuciones, sin que ello implique anular para efectos generales el acto jurídico en cuestión, ni mucho menos exceder el objeto de la orden de visita.





La información que el fisco suele solicitar es:

- Papeles de trabajo que integren el monto de la operación y documentación soporte para la determinación de dicho monto.
- Detalle de actividades o servicios recibidos, detallando personal que brindó el servicios, y las actividades y/o servicios asociados.
- Documentación soporte de los servicios recibidos que pruebe que estos fueron efectivamente prestados.
- Copia de las conciliaciones bancarias o de los pagos por transferencia bancaria.
- Copia de documentación que pruebe que los servicios fueron recibidos desde el extranjero.

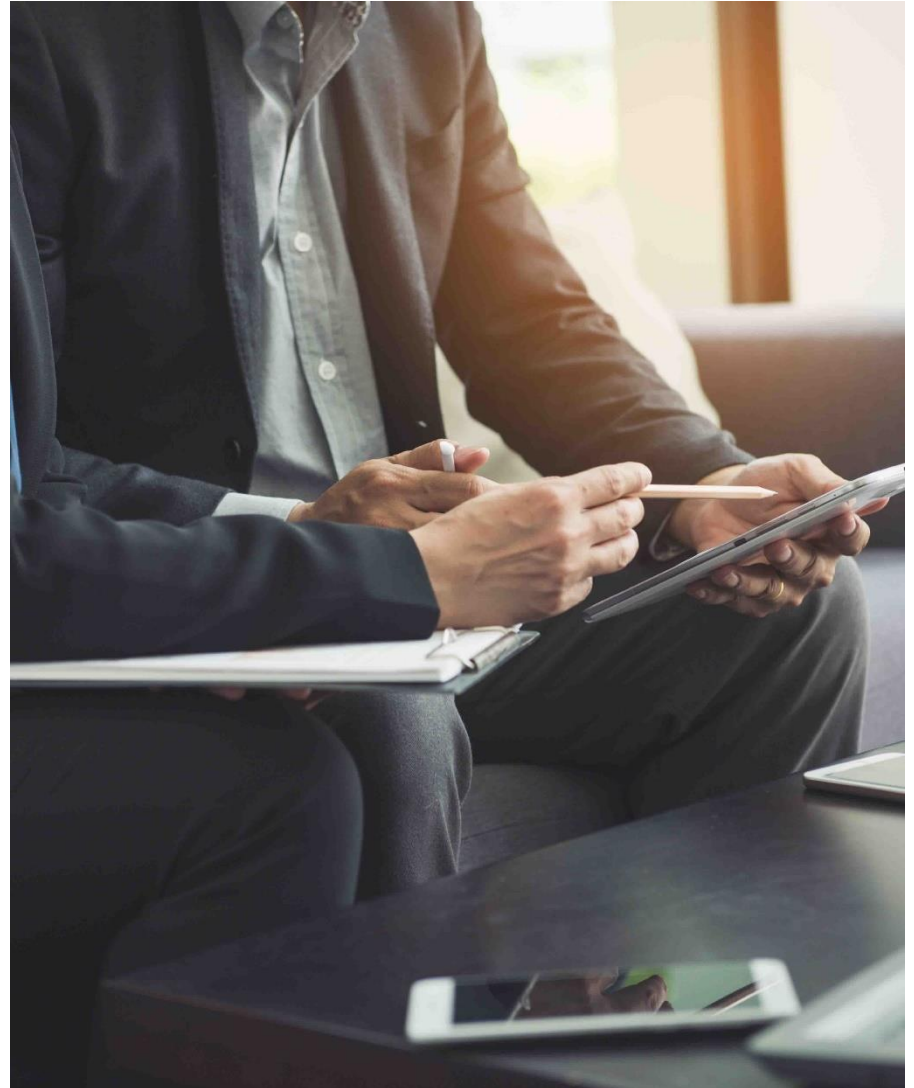


Regalías

Un tercero independiente no pagaría una regalía por una marca, tecnología o intangible en general que no generara beneficios tangibles a una entidad.

El SAT en relación a este tipo de transacciones revisa aspectos tanto de forma como de fondo.

Si el SAT establece que la transacción no se efectuó como terceros independientes lo harían procedería a la no deducción de dichos gastos.



Ejemplo 1 (Texto tomado de una auditoría de precios de transferencia):

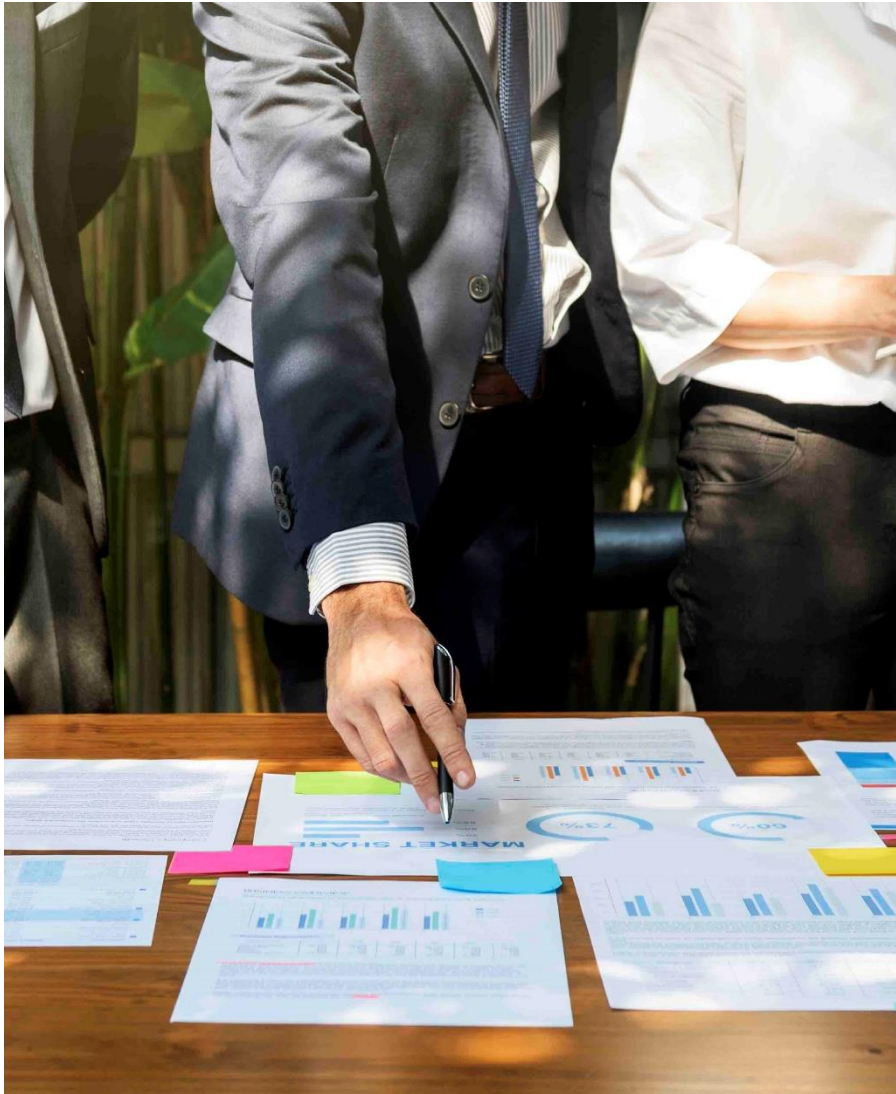
Una compañía debería ser remunerada por mejorar el valor de las marcas comerciales y otros intangibles como consecuencia de las funciones realizadas, activos utilizados y riesgos asumidos.

*“Aunado a lo anterior, esta Administración “1” observa que, de la información proporcionada por el Contribuyente, **no es posible constatar que exista una relación entre los porcentajes de regalías señalados en el cuadro XX anterior, el valor de dichos intangibles y, la utilidad que el Contribuyente obtendría por el uso y explotación de los mismos,** para así poder inferir que la operación señalada en el cuadro XX anterior, se efectuó de acuerdo con lo que terceros independientes hubieran acordado en operaciones comparables.” (Énfasis añadido)*



Puntualmente la operación de pago de regalías por know how sujeta a revisión, implica que XXX continúe en el ejercicio de 201X efectuando erogaciones por este concepto cuando éste se refiere a la transferencia tecnológica del proceso que debe llevar la producción o comercialización de un producto, con lo cual la pregunta que esta Administración se hace es: ¿después de todos estos años XXX aún no sabe cómo fabricar sus productos o comercializarlos como para continuar pagando una regalía por el uso de ese conocimiento? XXX no demostró que en condiciones de plena competencia este tipo de pagos se pacten de esta forma.





La segunda sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA) dio a conocer su criterio sobre la deducibilidad de ciertos gastos realizados por empresas al amparo de un contrato de licencia no exclusiva de marca para comercializar sus productos.

Es posible efectuar la deducción por concepto de gastos de comercialización para efectos del ISR toda vez que se tratan de gastos estrictamente indispensables.

Gastos de comercialización. gastos directamente relacionados con la actividad de la empresa, puesto que son a través de ellos como se le otorga al producto, las condiciones y vías de distribución para su venta, no obstante que la empresa no sea la titular de la marca bajo la cual comercializa sus productos.

Los gastos por concepto de **propaganda y publicidad** no serán deducibles en términos de la LISR al **no tratarse de gastos estrictamente indispensables**.

Se señaló que se consideran no deducibles puesto que incrementan el valor de la marca al poseedor de dicha marca, dado que este tipo de gastos van encaminados a posicionar la marca en el mercado, para efectos de dar a conocer el producto entre los consumidores

Gastos de propaganda y publicidad. Actos a través de los cuales se da a conocer algo con el fin de atraer adeptos o compradores a través de los medios que se emplean para divulgar o extender la noticia de las cosas o de los hechos-





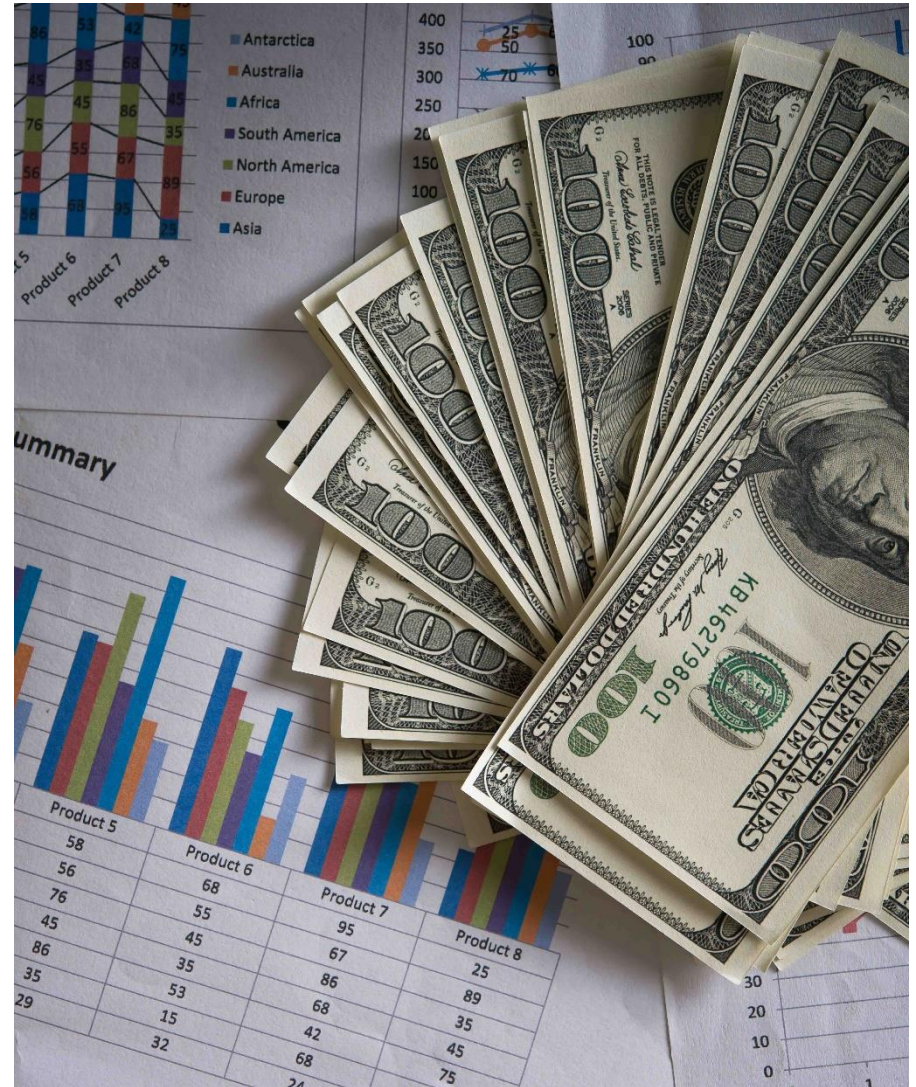
La LISR señala que para deducir las regalías los contribuyentes residentes en territorio deben comprobar:

- Gasto estrictamente indispensable para los fines de su actividad
- Contar con el contrato que ampare el pago de dichas regalías
- Dónde está el aprovechamiento de las regalías
- Que el gasto se dé en el ejercicio de que se trate
- Y se efectúe la erogación en el año que corresponda la deducción.



Otros temas

- Reestructuras de negocios
- Comportamientos atípicos en el pago de impuestos.
- Omisiones en las operaciones indicadas en el Anexo 9 de la DIM / Balanzas; Distintas Declaraciones entregadas al SAT - Cruce de la consistencia entre las mismas.
- Transacciones significativas con partes relacionadas en jurisdicciones de baja tributación.

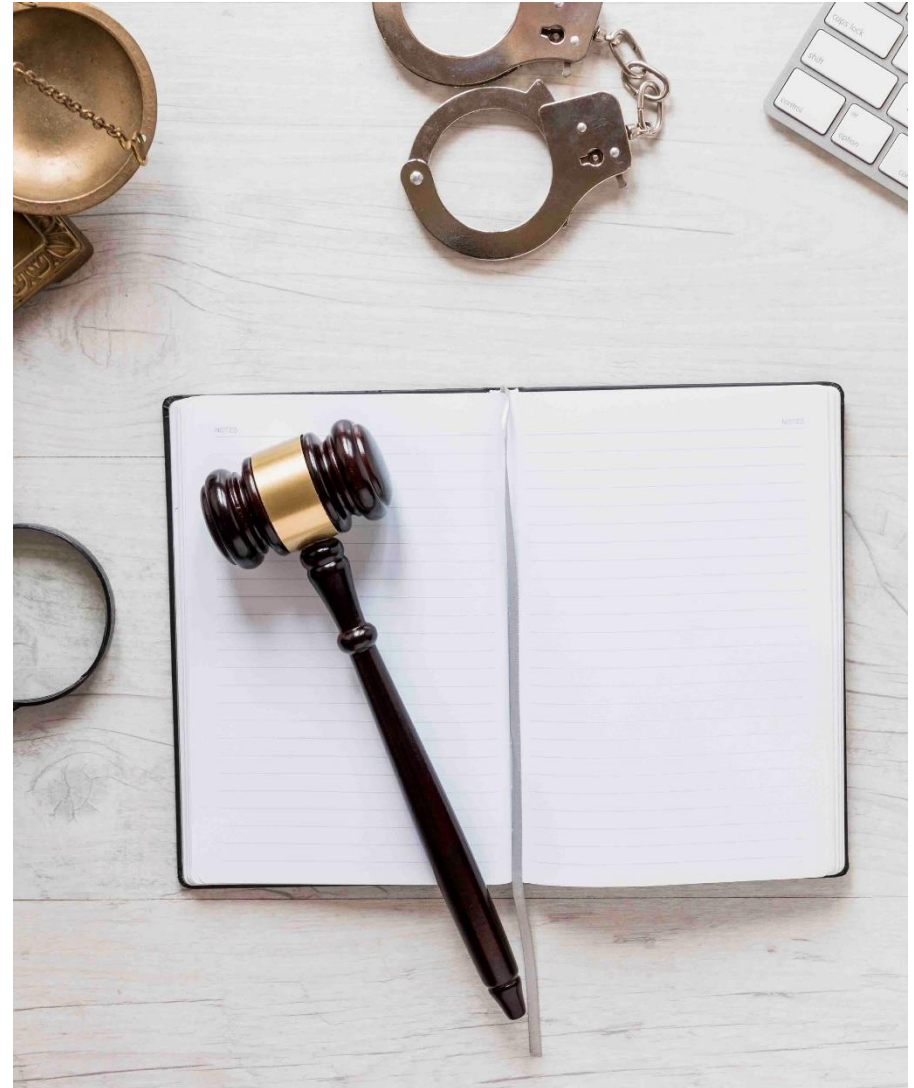




- Diferencias entre el contenido de los contratos intercompañía y la realidad.
- Importancia del análisis funcional.
- Sustancia económica de las transacciones.
- Documentación deficiente / no existente.
- Declaraciones de impuestos presentadas.
- Requisitos de forma conforme al CFF.

Algunas sanciones en materia de precios de transferencia:

- **Anexo 9. DIM.-** *En caso de no presentar la declaración informativa o si se presenta con errores u omisiones, el contribuyente será sancionado con una multa que varía entre \$77,230 y \$154,460 pesos.*
- **Anexo Declaraciones informativas local, maestra y país por país.** *En caso de no proporcionar la información referida o proporcionarla incompleta, con errores, inconsistencias, o en forma distinta a lo señalado en la disposiciones fiscales, el contribuyente será acreedor a una multa que va de \$154,800 a \$220,400 pesos.*



J.A. Del Río

Sesión de Preguntas





Karina Sevilla

Tax Manager

karina.sevilla@jadelrio.com

(33) 36 69 53 00 Ext. 144



María José González

Transfer Pricing Manager

maria.gonzalez@jadelrio.com

(33) 55 31 14 49 Ext. 2122



¡Gracias por su atención!