

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS

EL ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA ENTRE PARTES RELACIONADAS Y EL DICTAMEN PARA EFECTOS FISCALES

Antecedentes

El CPR que dictamina estados financieros para efectos fiscales está obligado a emitir dentro del informe sobre la situación fiscal del contribuyente si éste cumplió con sus obligaciones en materia de precios de transferencia.

Para la revisión de las operaciones celebradas con partes relacionadas o inter compañías, es conveniente que el auditor se apegue a los boletines normativos emitidos por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA) del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, destacando el boletín 4080 “Efectos del trabajo de un especialista en el dictamen del auditor”, boletín 5050 “Utilización del trabajo de un especialista” y boletín 5060 “Partes relacionadas”.

Marco legal

El artículo 86 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en el Título II, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta ley, tendrán las siguientes:

“...

XII. Obtener y conservar la documentación comprobatoria, tratándose de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, con la que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo a los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, la cual deberá contener los siguientes datos:

a) El nombre, denominación o razón social, domicilio y residencia fiscal de las personas relacionadas con las que se celebren operaciones, así como la documentación que demuestre la participación directa e indirecta entre las partes relacionadas.

b) Información relativa a las funciones o actividades, activos utilizados y riesgos asumidos por el contribuyente por cada tipo de operación.

c) Información y documentación sobre las operaciones con partes relacionadas y sus montos, por cada parte relacionada y por cada tipo de operación de acuerdo a la clasificación y con los datos que establece el artículo 215 de esta Ley.

d) El método aplicado conforme al artículo 216 de esta Ley, incluyendo la información y la documentación sobre operaciones o empresas comparables por cada tipo de operación.

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 prestación de servicios profesionales no hubiesen excedido en dicho ejercicio de \$3,000,000.00 no estarán obligados a cumplir con la obligación establecida de esta fracción, excepto aquellos que se encuentren en el supuesto a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 215 de esta Ley. (Cuando dichas operaciones se lleven a cabo con partes relacionadas ubicadas en paraísos fiscales)

...”

“XIII. Presentar conjuntamente con la declaración del ejercicio, la información de las operaciones que realicen con partes relacionadas residentes en el extranjero, efectuadas durante el año de calendario inmediato anterior, que se solicite mediante la forma oficial que al efecto aprueben las autoridades fiscales.”

...”

“XV. Tratándose de personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas, éstas deberán determinar sus ingresos y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables. Para estos efectos, aplicarán los métodos establecidos en el artículo 216 de esta ley, en el orden establecido en el citado artículo”...

Objetivo del presente documento

El objeto del presente documento es sugerir la redacción del informe sobre la revisión de la situación fiscal de una empresa auditada para efectos fiscales, y en el dictamen sobre los estados financieros de la misma, como consecuencia del incumplimiento de las obligaciones en materia de precios de transferencia, para efectos del impuesto sobre la renta. Lo anterior, dentro del marco de la normatividad profesional aplicable, y en cumplimiento a las obligaciones impuestas, a los Contadores Públicos Registrados, por las disposiciones legales correspondientes.

Por otra parte y dado que el CPR no necesariamente es especialista en esta materia, se da a conocer por un lado, los requisitos mínimos que en opinión de esta Comisión los CPR deben revisar cuando la empresa auditada les proporciona los estudios de precios de transferencia con partes relacionadas que llevó a cabo, para cumplir con lo que la Ley establece, así como los modelos de opinión que se darían.

Análisis de Casos Específicos

1.- La empresa realiza operaciones con partes relacionadas del extranjero y no cuenta con el estudio de precios de transferencia.

Este caso se refiere a las situaciones en las que la empresa no cuenta con ningún tipo de estudio de precios de transferencia, y también se aplica a las situaciones en que dicho estudio no ha sido concluido en la fecha en que sea presentado el dictamen fiscal. Asimismo, este caso puede aplicarse cuando la empresa cuenta con un estudio de precios de transferencia, pero éste no considera la totalidad de las operaciones con partes relacionadas del extranjero, realizadas en el ejercicio sujeto a revisión, siendo que en este último caso, las partidas que no se integran en el estudio correspondiente, se consideran muy importantes.

Es importante considerar que los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas en el extranjero y que realicen actividades empresariales cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hubieran excedido de \$13,000,000, así como los contribuyentes cuyos ingresos derivados de prestación de servicios profesionales no hubiesen excedido en dicho ejercicio de \$3,000,000, no estarán obligados a cumplir con la obtención de estos estudios de precios de transferencia, excepto si dichas operaciones se celebran con partes relacionadas residentes en paraísos fiscales.

Implicaciones en el informe sobre la revisión de la situación fiscal.- En el caso que se comenta, se hace necesario establecer una excepción en el informe sobre la revisión de la situación fiscal, ya que estamos en presencia de un incumplimiento de las obligaciones fiscales de la empresa auditada. A continuación se presenta una redacción sugerida al informe sobre la revisión de la situación fiscal.

“Dentro de las pruebas selectivas que llevé a cabo en cumplimiento de las normas y procedimientos de auditoría, examiné la situación fiscal del contribuyente X, por el ejercicio comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 200X, no habiendo observado omisión alguna en el cumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo o en su carácter de retenedor, excepto porque no me fue proporcionada la documentación comprobatoria con la que se demuestre que el monto de sus ingresos y/o deducciones de operaciones celebradas con partes relacionadas, relativas (mencionar las operaciones específicas, es decir, ventas, compras, pago de regalías, intereses, etc.), para efectos del impuesto sobre la renta, se efectuaron de acuerdo a los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, a que se refiere la fracción XII del artículo 86 de la Ley de la materia.”

Por otro lado, y aunque para fines fiscales no existe el concepto de importancia relativa, se pudiera dar el caso de que un contribuyente haya celebrado una sola operación con una empresa relacionada, la cual por su monto no se consideró necesario realizar el estudio de precios de transferencia. En estas circunstancias estaríamos exactamente en la casuística comentada en el párrafo anterior, por lo que el auditor deberá hacer la revelación correspondiente.

Cuando el estudio de precios de transferencia se encuentra en proceso de elaboración a la fecha de presentación del Dictamen Fiscal, se debe usar una redacción similar a la anterior ya que, para todos los efectos legales, no se cuenta con dicho estudio.

Implicaciones en el Dictamen sobre los estados financieros.- La falta de un estudio de precios de transferencia relativo a operaciones con partes relacionadas del extranjero es una falta de cumplimiento de una obligación fiscal, y que puede provocar una probable diferencia en el impuesto, derivada de una deducción menor a la considerada para efectos del Impuesto sobre la Renta, o un ingreso acumulable superior al considerado e, incluso, hasta la falta de deducibilidad total de una partida. El auditor debe evaluar el posible efecto de dicha contingencia, tomando en cuenta la importancia relativa de las operaciones con partes relacionadas del extranjero y, en función de dicha evaluación, determinar si incluye o no un párrafo de énfasis en su dictamen, o en su caso, el efecto que tendría en su opinión, en los términos de la normatividad profesional aplicable, emitida por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del I.M.C.P. (CONPA).

2.- La empresa auditada realizó operaciones con partes relacionadas residentes en territorio nacional, y no proporcionó evidencia al auditor que demostrara que dichas operaciones fueron

realizadas a precios similares en operaciones comparables con partes no relacionadas, de conformidad con los métodos establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Si bien tratándose de operaciones con partes relacionadas nacionales la Ley del Impuesto sobre la Renta no establece la obligación de contar con un estudio formal de precios de transferencia, la propia Ley establece la obligación en el sentido de que las deducciones e ingresos de la empresa, para efectos de la determinación de su base gravable, se consideren utilizando precios de operaciones comparables con partes independientes, aplicando los métodos establecidos en el artículo 216 de la propia Ley. En este caso, si la Administración de la empresa auditada no proporciona al auditor elementos para poder comprobar el cumplimiento de esta obligación, el auditor se encuentra ante una limitación en el alcance de su revisión.

Implicaciones en el informe sobre la revisión de la situación fiscal.- La limitación al alcance antes mencionada debe revelarse en este informe. A continuación se sugiere la forma para llevar a cabo dicha revelación.

“Dentro de las pruebas selectivas que llevé a cabo en cumplimiento de las normas y procedimientos de auditoría, examiné la situación fiscal del contribuyente X, por el ejercicio comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 200X, no habiendo observado omisión alguna en el cumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo o en su carácter de retenedor. Por lo que se refiere a las operaciones realizadas por el contribuyente con partes relacionadas residentes en México, consistentes en (mencionar las operaciones específicas), no me fueron proporcionados elementos que me permitieran evaluar si el contribuyente determinó sus ingresos acumulables y sus deducciones fiscales, relativos a dichas operaciones con partes relacionadas, utilizando precios de operaciones comparables con partes independientes, aplicando los métodos establecidos en el artículo 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, como lo establece el artículo 86, fracción XV de la propia Ley.

Implicaciones en el Dictamen sobre los estados financieros.- El auditor debe evaluar si la limitación al alcance que implica el no contar con elementos que le permitan juzgar si la empresa auditada cumplió con lo establecido en la fracción XV del artículo 86 de la Ley del impuesto sobre la Renta, amerita indicar dicha contingencia mediante la inclusión o no de un párrafo de énfasis en su dictamen, o en su caso, el efecto que tendría en su opinión, en los términos de la normatividad profesional aplicable emitida por la CONPA.

3.- No existe estudio de precios de transferencia y existen elementos objetivos que permiten concluir, sin lugar a dudas, que los precios utilizados en operaciones con partes relacionadas, ya sea nacionales o del extranjero, son claramente diferentes de los precios que rigen con partes independientes en operaciones comparables.

Tal es el caso, por ejemplo, de ventas de productos a partes relacionadas o de descuentos excesivos otorgados a estas, las cuales se traducen a operaciones que se celebraron a un precio equivalente a la mitad del precio neto al que se vende el mismo producto a partes independientes, sin que exista justificación para tal situación o, por ejemplo, pagar intereses a una parte relacionada a una tasa de interés equivalente al triple de las tasas vigentes en el mercado, sin que exista justificación para ello.

Implicaciones en el informe sobre la revisión de la situación fiscal.- La situación antes descrita implica una excepción en el informe sobre la revisión de la situación fiscal, ya que la empresa auditada no cumplió con una obligación en la determinación de su renta gravable. A continuación se sugiere un texto para expresar esta situación en el informe.

“Dentro de las pruebas selectivas que llevé a cabo en cumplimiento de las normas y procedimientos de auditoría, examiné la situación fiscal del contribuyente X, por el ejercicio comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 200X, no habiendo observado omisión alguna en el cumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo o en su carácter de retenedor, excepto porque, en mi opinión, el contribuyente no cumplió con las obligaciones establecidas en las fracciones XII y/o XV del artículo 86 de la Ley del Impuesto sobre Renta, por lo que se refiere a los precios utilizados en las siguientes operaciones con partes relacionadas: (describir las operaciones).

Implicaciones en el Dictamen sobre los estados financieros.- La falta de cumplimiento con la obligación fiscal antes mencionada implica que la provisión de Impuesto sobre la Renta del ejercicio, y el correspondiente pasivo, podrían estar mal determinados. El auditor debe evaluar si esta situación amerita indicar dicha contingencia mediante la inclusión o no de un párrafo de énfasis en su dictamen, o en su caso, el efecto que tendría en su opinión, en los términos de la normatividad profesional aplicable emitida por la CONPA.

4.- Impacto en el dictamen para efectos fiscales cuando el estudio de precios de transferencia contiene señalamientos de que los precios utilizados por el contribuyente no corresponden a los de mercado.

En ocasiones los estudios de precios de transferencia señalan que los precios utilizados por el contribuyente no corresponden a los precios de mercado, existiendo por tanto una contingencia fiscal, la cual en su caso, deberá ser cuantificada con el propósito de conocer la importancia de la desviación.

Implicaciones en el informe sobre la revisión de la situación fiscal.- La situación antes descrita hace necesario establecer una excepción en el informe sobre la revisión de la situación fiscal, ya que estamos en presencia de un incumplimiento de las obligaciones fiscales de la empresa auditada y es precisamente el que los precios que se fijaron para la celebración de operaciones con partes relacionadas difieren de más o de menos según sea el caso de los precios que se fijaron con partes independientes en operaciones comparables. A continuación se presenta una redacción sugerida correspondiente al informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente.

“Dentro de las pruebas selectivas que llevé a cabo en cumplimiento de las normas y procedimientos de auditoría, examiné la situación fiscal del contribuyente X, por el ejercicio comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 200X, no habiendo observado omisión alguna en el cumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo o en su carácter de retenedor, excepto porque, los precios fijados por el contribuyente en operaciones celebradas con partes relacionadas del extranjero, no corresponden a los precios fijados con partes independientes en operaciones comparables, según se desprende del estudio que me proporcionó el contribuyente.”En virtud de lo anterior, el contribuyente tiene ingresos fiscales menores (o mayores) a los registrados (o deducciones fiscales menores o mayores), los cuales originan una omisión en el impuesto sobre la renta de \$ (cuantificar el importe).

Implicaciones en el dictamen de los estados financieros.- El auditor debe evaluar si la determinación de los precios de transferencia utilizados en operaciones celebradas con partes relacionadas del extranjero o nacionales, mencionada en los estudios efectuados para este análisis proporcionados por el contribuyente, implican que la provisión del impuesto sobre la renta, sea menor o mayor a la que debió tenerse de haber utilizado precios de transferencia en operaciones celebradas con partes independientes. El auditor debe evaluar si esta situación amerita indicar

dicha contingencia mediante la inclusión o no de un párrafo de énfasis en su dictamen, o en su caso, el efecto que tendría en su opinión, en los términos de la normatividad profesional aplicable emitida por la CONPA.

5.- En vista de que el CPR no necesariamente es especialista en materia de precios de transferencia, esta Comisión considera conveniente señalar las actividades que deberá llevar a cabo el dictaminador cuando en el proceso de su auditoría haga la revisión del estudio de los precios de transferencia que le fue entregado por su cliente.

La guía que acompañamos en este apartado contiene de manera enunciativa y no limitativa los conceptos que sugerimos sean revisados por el auditor al momento de revisar los precios de transferencia. Guía que desde luego lo único que pretende es ayudar al auditor a evaluar dicho estudio, sobre todo en aquellos casos en que éste es elaborado por un especialista ajeno a la empresa.

Guía de revisión de requisitos mínimos

1. Operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero

i. “Requisitos de Forma” (incisos a) y c) de la fr. XII del Art. 86).

Para efectos tanto del inciso a) como del c), será necesario verificar la declaración informativa de operaciones con partes relacionadas a que se refiere la fr. XIII. del mismo artículo.

Además, se tendrá que contar con un cuadro que muestre la estructura corporativa del Grupo que permita evidenciar la relación entre las empresas del Grupo al que pertenece el contribuyente.

Para efectos del inciso c) se deberán observar facturas, contratos, y demás documentación que soporte las operaciones, así como “cotejar” montos declarados, contra registros contables del contribuyente y contra los mostrados en los estudios.

ii. “Requisitos de Fondo” (incisos b) y d) de la fr. XII del Art. 86).

Para efectos del inciso b) el estudio del contribuyente deberá contar con un análisis de las funciones realizadas, de los activos utilizados y de los riesgos asumidos por cada tipo de operación realizada con partes relacionadas (por ejemplo, Un análisis de este tipo para la actividad de distribución de producto adquirido de partes relacionadas y otro por separado para la actividad de prestación de servicios a partes relacionadas).

Respecto al inciso d), se deberá observar si para la selección y aplicación del método bajo el cual se analiza un determinado tipo de transacción se realizó una “discriminación” de los métodos y se explique por qué se utilizó el que se utilizó.

Si para la aplicación del método se utilizó información y documentación de operaciones comparables, hacer pruebas respecto a la misma.

Si se utilizó información de empresas comparables, observar que el estudio contenga la información financiera de éstas y que se señale cuál es la fuente de tal información.

En caso de que el contribuyente haya implementado estrategias de mercado (como estrategias de penetración a nuevos mercados o de nuevos productos, o bien estrategias de permanencia o de ampliación de mercado), éstas deberán estar plasmadas y en la medida de lo posible cuantificadas en el estudio.

iii. “Operaciones especiales”

a. En el caso de operaciones de financiamiento:

Verificar si el monto del principal, el plazo, las garantías, la solvencia del deudor y la tasa de interés hacen sentido de negocios.

b. En el caso de prestación de servicios:

Evaluar la naturaleza del servicio, y ver si éste involucra o no una experiencia o conocimiento técnico.

c. En el caso de uso, goce o enajenación de bienes tangibles, evaluar elementos como las características físicas, calidad y disponibilidad del bien para ver si la operación ínter compañía, hace sentido de negocios.

d. En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible:

Ver si se trata de una patente, marca, nombre comercial o transferencia de tecnología, la duración y el grado de protección.

e. En el caso de enajenación de acciones:

Se considerarán elementos como el capital contable actualizado de la emisora, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o, en su caso, la cotización bursátil del último hecho del día de la enajenación de la emisora.

2. Operaciones entre partes relacionadas nacionales

Dado que el artículo que regula a estas operaciones admite dos interpretaciones de cómo el contribuyente debe cumplir con esta obligación, es decir, si se requiere un estudio tal y como se realiza para operaciones con partes relacionadas extranjeras o sólo hay que aplicar un método, se sugiere:

a. Si se llevó a cabo un estudio en los términos de la Fr. XII del Art. 86, remitirse al apartado anterior.

b. Si se aplicó un método de los previstos en el Art. 216:

Se deberá observar si, para la selección y aplicación del método bajo el cual se analiza un determinado tipo de transacción, se realizó una “discriminación” de los métodos y se explique por qué se utilizó el que se utilizó.

Si para la aplicación del método se utilizó información y documentación de operaciones comparables, hacer pruebas respecto a la misma.

Si se utilizó información de empresas comparables, observar que el estudio contenga la información financiera de éstas y que se señale cuál es la fuente de tal información.

Las empresas comparables deberán realizar funciones, contar con activos y asumir riesgos similares al contribuyente.

Adicionalmente, se deberán observar facturas, contratos, y demás documentación que compruebe las operaciones, así como “comparar” montos contenidos en los estudios, contra registros contables del contribuyente.

La presente guía para la revisión de los estudios de precios de transferencia, incluyen en forma enunciativa más no limitativa, los aspectos que en opinión de esta Comisión se consideran indispensables de revisar por parte de los CPR’s, cuando los contribuyentes auditados hayan celebrado operaciones con partes relacionadas.

Estudio elaborado por la Comisión Representativa de IMCP ante las Administraciones de Fiscalización del SAT, con la participación de la Comisión de Precios de Transferencia.