

### RESUMEN EJECUTIVO

La legislación fiscal en México establece disposiciones y reglas en materia de precios de transferencia que en general siguen los lineamientos incluidos en las Directivas PT OCDE. Dichas reglas siguen el precepto general que las personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas, están obligadas a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables, esto es, de acuerdo con el principio de plena competencia.

Los lineamientos incluidos en la LISR deben ser aplicados por cada tipo de transacción, tales como operaciones de goce o enajenación de activos intangibles, prestación de servicios, operaciones de financiamiento, enajenación de acciones, goce o enajenación de activos tangibles, entre otras.

Las disposiciones fiscales en materia de precios de transferencia en México establecen que para la interpretación de las disposiciones en la materia, serán aplicables las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones fiscales aprobadas por la OCDE en 1995 o aquellas que las sustituyan, siempre y cuando sean congruentes con las disposiciones fiscales mexicanas y con los tratados celebrados por México.

México, como miembro del G-20 y de la OCDE, ha participado de manera activa en el Plan BEPS desde sus inicios. Con base en el Plan BEPS, México ha incorporado algunas disposiciones en la legislación fiscal desde 2014.

Recientemente y en relación con la acción 13 del Plan BEPS, en la LISR vigente a partir del 1 de enero de 2016, se incluyó la obligación a los contribuyentes de

---

\* Socio en Chevez, Ruiz, Zamarripa y Cía, S.C.

proporcionar a las autoridades fiscales declaraciones informativas, las cuales se refieren a una declaración informativa maestra, una declaración informativa local y una declaración informativa país por país.

## I. INTRODUCCIÓN

### Generalidades de precios de transferencia en México

En general las reglas de precios de transferencia mexicanas establecen la obligación para todos los contribuyentes que tributan conforme al Título II (personas morales) de la Ley del Impuesto sobre la Renta (“LISR”) que celebran operaciones con partes relacionadas tanto nacionales como extranjeras, de determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.<sup>1</sup>

Para efectos de lo anterior, la LISR establece que los siguientes métodos deberán ser utilizados:<sup>2</sup>

1. Método de precio comparable no controlado (“PC”).
2. Método de precio de reventa (“PR”).
3. Método de costo adicionado (“CA”).
4. Método de partición de utilidades (“PU”).
5. Método residual de partición de utilidades (“RPU”).
6. Método de márgenes transaccionales de utilidad de operación (“MTU”).

Específicamente por lo que se refiere a operaciones celebradas con partes relacionadas residentes en el extranjero, la LISR prevé que se deberá obtener y conservar evidencia documental que demuestre que los montos correspondientes al ingreso gravable y las deducciones autorizadas, fueron tomados con base en los precios o montos de contraprestaciones que partes no relacionadas hubieran acordado en transacciones comparables, por cada tipo de operación.<sup>3</sup>

Dicha evidencia documental en general debe contener información de forma de las partes relacionadas (nombre, razón social, domicilio, participación directa o indirecta entre dichas partes relacionadas), funciones y actividades, activos utili-

---

<sup>1</sup> Artículo 76, fracción XII de la LISR.

<sup>2</sup> Artículo 180 de la LISR.

<sup>3</sup> Artículo 76 fracción IX de la LISR.

zados y riesgos asumidos por el contribuyente para cada tipo de operación, información y documentación de las principales transacciones con partes relacionadas y los montos que se aplican para cada tipo de operación, método aplicado con base en lo establecido en la LISR, incluyendo la información y documentación de las transacciones o compañías comparables para cada tipo de operación.

Lo anterior es lo que comúnmente se conoce como estudio de precios de transferencia o documentación contemporánea de precios de transferencia que se elabora para cada ejercicio fiscal.

Si bien la disposición fiscal que establece la obligación de obtener y conservar la documentación comprobatoria se refiere a operaciones que el contribuyente celebra con partes relacionadas residentes en el extranjero, una lectura armónica del resto de las disposiciones de precios de transferencia conlleva a que el contribuyente está obligado a determinar sus operaciones con partes relacionadas, tanto residentes en México como residentes en el extranjero, utilizando valores de plena competencia.

Como aclaración a lo anterior, las autoridades fiscales mexicanas emitieron un criterio normativo<sup>4</sup> en el cual se aclara que las personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas ya sea en México o en el extranjero deberán determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables y deberán aplicar los métodos establecidos en la LISR en el orden establecido en dicho artículo.

En este sentido, en la práctica el estudio de precios de transferencia considera operaciones con partes relacionadas residentes en México y en el extranjero.

Por otro lado, la LISR<sup>5</sup> establece que para la interpretación de las obligaciones referentes a precios de transferencia, serán aplicables las Directivas PT OCDE, o aquéllas que las sustituyan en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones de la mencionada ley y de los tratados celebrados con México.

Como se puede observar, las disposiciones en materia de precios de transferencia en México hacen referencia expresa a las Directivas PT OCDE como medio de interpretación para las obligaciones de precios de transferencia; esto es, cualquier cambio en dichas directrices sería aplicable siempre y cuando dichos cambios no sean incongruentes con las disposiciones de la LISR y con los tratados celebrados por México.

---

<sup>4</sup> Criterio Normativo 00/2012/ISR.

<sup>5</sup> Artículo 179 de la LISR.

## Entorno BEPS en México

Las autoridades fiscales mexicanas han estado participando en la iniciativa BEPS desde sus inicios. En lo que se refiere a interacción del Plan BEPS con la legislación mexicana, en la iniciativa de reforma a la LISR de fecha 31 de octubre de 2013 para su entrada en vigor a partir del 1 de enero de 2014, se incluyeron ciertas disposiciones con base en las recomendaciones de lo que en aquella época era el inicio del proyecto BEPS.

Las disposiciones que se propusieron como parte de la reforma fiscal y que se aprobaron por el congreso mexicano, de acuerdo con la exposición de motivos correspondiente, atiende a la necesidad de evitar la erosión de la base gravable en México. Adicionalmente, por el ejercicio de 2014, entraron en vigor disposiciones mediante las cuales los contribuyentes deberán presentar información de operaciones relevantes, las cuales se refieren a operaciones financieras derivadas, cambios de residencia fiscal, cambios en la participación en el capital, reorganizaciones y reestructuras, ajustes de precios de transferencia, pagos de regalías determinados con base en valores residuales, entre otras.

En relación con la acción 13 del Plan BEPS, el pasado 18 de noviembre del 2015 se publicaron en el Diario Oficial de la Federación diversas modificaciones a la LISR que entró en vigor el 1 de enero de 2016 dentro de las cuales se incluye el artículo 76-A que incorpora la obligación de proporcionar a las autoridades fiscales declaraciones informativas, las cuales se refieren a una declaración informativa maestra, una declaración informativa local y una declaración informativa país por país.

La obligación de presentar dichas declaraciones informativas corresponde al ejercicio fiscal de 2016 y deberá cumplirse a más tardar el 31 de diciembre de 2017.

Esta obligación atiende al plan de documentación de precios de transferencia establecido en la acción 13 del Plan BEPS el cual consiste en reportes a 3 distintos niveles, mismos que en inglés se conocen como *Master File*, *Local File* y *C-b-C Report*.

## II. ACCIÓN 8

La LISR contempla operaciones entre partes relacionadas que en las que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, mismas que deberán estar determinadas de acuerdo con el PCNC. En estos casos, la Ley establece que se deberá tomar en consideración si se trata de una patente, marca, nombre comercial o transferencia de tecnología, la duración y el grado de protección.

Adicionalmente, el régimen de precios de transferencia de la LISR reconoce los

activos intangibles significativos al estar considerados en el método RPU. En general y conceptualmente, este método consiste primero en determinar una utilidad mínima que se refiera a contribuciones rutinarias, esto es sin tomar en cuenta la utilización de intangibles significativos, y posteriormente, se determina un remanente o utilidad residual que toma en cuenta los activos intangibles.

En la práctica y de acuerdo con lo establecido por la LISR, para el análisis de operaciones entre partes relacionadas en las que se otorga una licencia para el uso o goce de activos intangibles, y por lo cual se genera una obligación de pago de una regalía, usualmente se utiliza el PCNC con base en el análisis de contratos comparables.

Por otro lado, en relación con operaciones en las que existe la transmisión o enajenación de un activo intangible entre partes relacionadas, en la práctica se recurre a metodologías de valuación financiera para estimar un valor que cumpla con el PCNC para la enajenación de dichos activos intangibles.

Dichas metodologías de valuación usualmente capturan los beneficios económicos futuros o esperados generados por el activo intangible.

En resumen, la LISR mexicana establece ciertos lineamientos, que si bien resultan limitados, regulan el tratamiento en materia de precios de transferencia de operaciones celebradas con partes relacionadas en las que se involucran activos intangibles.

Las disposiciones de precios de transferencia se complementarían como medio de interpretación para efectos de operaciones que involucren activos intangibles con el capítulo VI de las Directivas PT OCDE; este capítulo incluye el apartado de Intangibles y una nueva sección referente a intangibles difíciles de valorar (*hard to value intangibles*) publicado como parte de la acción 8 de la iniciativa BEPS.

### III. ACCIÓN 9

#### **Análisis funcional**

La LISR establece que las operaciones o empresas son comparables, cuando no existan diferencias entre éstas que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad. Para determinar dichas diferencias se deben tomar en cuenta elementos pertinentes que se requieran según el método utilizado, tales como: i) las características de las operaciones, ii) las funciones o actividades, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones de cada una de las partes involucradas en la operación, iii) los términos con-

tractuales, iv) las circunstancias económicas, v) las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

Para efectos de los análisis de precios de transferencia, en México se requiere un análisis detallado mediante el cual se examinen las funciones, activos y riesgos asumidos por las partes en una operación controlada.

## **Ajustes y recaracterización**

La legislación fiscal mexicana, en lo que se refiere a ajustes de precios de transferencia, se limita a un artículo en la LISR que establece que en caso que las autoridades competentes de un país con el que México tenga un tratado internacional en materia fiscal realicen un ajuste a los precios o montos de contraprestaciones de un contribuyente residente de ese país, la parte relacionada residente en México podrá realizar el ajuste correspondiente.<sup>6</sup>

Esta metodología consiste en presentar una declaración complementaria en la que se refleje el ajuste mencionado y el mismo será reconocido por las autoridades fiscales mexicanas siempre y cuando estén de acuerdo con dicho ajuste.

Como se puede observar, la LISR en México únicamente contempla mecanismos para la aplicación de ajustes correspondientes, siempre y cuando el ajuste primario se hubiera llevado a cabo en un país con el que México tenga celebrado un tratado.

Ahora bien, recordemos que el régimen de precios de transferencia establece que el contribuyente que celebre operaciones con partes relacionadas deberá determinar precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. En este sentido, ésta obligación conlleva a la realización de un ajuste de precios de transferencia cuando el contribuyente no cumpla con el PCNC.

Esto es, los contribuyentes tienen la obligación de realizar o reconocer un ajuste de precios de transferencia únicamente para efectos del Impuesto Sobre la Renta. Lo anterior puede implicar que el ajuste no involucre flujo de efectivo ni ajustes en los términos contractuales o comerciales.

Por otro lado, en lo que respecta a la recaracterización de operaciones, en México no existen normas expresas de recaracterización en materia de precios de transferencia, no obstante hay casos expresamente señalados en régimen fiscal general donde se establece que en ciertos casos, los intereses que se deriven de créditos otorgados a personas morales o establecimientos permanentes en el país de resi-

---

<sup>6</sup> Artículo 184 de la LISR.

dentes en el extranjero por personas residentes en México o en el extranjero que sean partes relacionadas de la persona que paga el crédito, tendrán el tratamiento de dividendos.

En lo que se refiere a precedentes judiciales, existe un precedente aislado en México en el que una operación de cesión de derechos de cobro de deuda fue observada por la autoridad fiscal. A continuación se muestra la transcripción de la sentencia.<sup>7</sup>

**IMPUESTO SOBRE LA RENTA. PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS INGRESOS Y DEDUCCIONES DERIVADOS DE OPERACIONES CELEBRADAS ENTRE PARTES RELACIONADAS, EL CONTRIBUYENTE DEBE HACERLO CONFORME A AQUELLAS QUE, AUN CUANDO NO CORRESPONDAN CON LAS FORMALMENTE REALIZADAS POR ÉL, SERÍA LAS QUE ATENDIENDO A RAZONES ECONÓMICAS CELEBRARÍAN PARTES INDEPENDIENTES. (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2003).**- Conforme lo previsto en el primer párrafo del artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las personas morales residentes en México que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero están obligadas a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. En este sentido, en el supuesto de que partes relacionadas celebren entre ellas un acto jurídicamente válido en que se pacten precios y montos de contraprestaciones, que por razones económicas y de negocio sería muy difícil o casi imposible que partes no vinculadas acordaran en esos mismos términos, ya que injustificadamente les generaría la imposibilidad de obtener un lucro económicamente buscado o el sufrimiento de un menoscabo patrimonial significativo; entonces, para los efectos fiscales del artículo de mérito, las características particulares del acto jurídico concreto celebrado entre partes relacionadas deben ignorarse por el contribuyente y efectuar la determinación ordenada por el numeral en comento, conforme a la operación económica que hubiera ocurrido entre partes independientes, mediante la aplicación de cualquiera de los métodos previstos en el diverso artículo 216 del mismo ordenamiento.

---

<sup>7</sup> Juicio Contencioso Administrativo Núm. 14253/08-17-05-3/1259/11-S2-08-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 16 de abril de 2013, por unanimidad de 4 votos a favor.- Magistrado Ponente: Víctor Martín Orduña Muñoz.- Secretario: Lic. Juan Manuel Ángel Sánchez. (Tesis aprobada en sesión de 16 de abril de 2013)

## IV. ACCIÓN 10

### Commodities

Si bien los lineamientos incluidos en la LISR en México no son específicos para operaciones que involucren commodities, las disposiciones en materia de precios de transferencia incluidas en la LISR son aplicables por tipo de transacción, la cual requiere un análisis específico para operaciones de commodities.

Con el objeto de analizar si las contraprestaciones establecidas por operaciones intercompañía que involucran commodities cumplen con el principio de valor de mercado, en la práctica usualmente se utiliza el PCNC con base en precios de referencia de mercados reconocidos. Esto es consistente con lo incluido en la Acción 10 del Plan BEPS en el que se sugiera que el PCNC es el método más apropiado para el análisis de dichas operaciones y para la aplicación del mismo se utilizarán precios de referencia de mercados reconocidos.

En este sentido es importante considerar que en la legislación fiscal mexicana se establece que para efectos de la selección del método para la determinación de precios en operaciones celebradas con partes relacionadas, los contribuyentes deberán considerar como primera opción el PCNC y sólo podrán utilizar el resto de los métodos cuando se demuestre que el PCNC no es apropiado de conformidad con lo establecido en las Directivas PT OCDE, y que el método utilizado es el más apropiado o el más confiable de acuerdo con la información disponible.

### Prestación de servicios (bajo valor agregado y servicios técnicos)

Por lo que respecta a operaciones que involucraran la prestación de servicios, la LISR establece que se deben tomar en cuenta elementos tales como la naturaleza del servicio y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico.

Las operaciones de prestación de servicios comúnmente se analizan mediante la aplicación del método CA o MTU. Lo anterior deriva de la imposibilidad de aplicar el método PCNC, ya que en la mayoría de casos no se cuenta con información de terceros independientes para realizar una comparación a nivel de precios comparables.

En este sentido, el análisis se realiza mediante el análisis de los márgenes de utilidad que empresas comparables obtienen por la prestación de un servicio comparable. Las referencias de mercado son utilizadas mediante la búsqueda de empresas comparables que reporten información financiera al público inversionista.

En México existe un número limitado de empresas que reporten este tipo de

información o se refiere a empresas multinacionales mexicanas diversificadas de las cuales no se puede identificar un tipo de operación específica, razón por la cual se recurre a información pública de compañías de la región de Norteamérica (Estados Unidos, Canadá y México).

La acción 10 del Plan BEPS sugiere la aplicación de un análisis simplificado para el análisis de servicios considerados de bajo valor agregado en el cual se aplique un margen de utilidad del 5% sobre costos y gastos relacionados con dichos servicios para el cumplimiento del principio *arm's length* sin requerir un análisis con compañías comparables para estos efectos.

En relación con lo anterior es importante mencionar que la legislación en México no establece una metodología simplificada o diferenciada para el análisis de servicios de bajo valor agregado.

Si bien la LISR establece que para la interpretación de las obligaciones referentes a precios de transferencia, serán aplicables las Directivas PT OCDE, o aquéllas que las sustituyan, sería necesario analizar si la metodología simplificada que se incorporará en el Capítulo VII de las Directivas PT OCDE resulta congruente con las disposiciones de la LISR y de los tratados celebrados por México.

## **Gastos a prorrata**

La LISR incluye un artículo muy antiguo que establece que los gastos realizados a prorrata con un residente en el extranjero no son deducibles para efectos del impuesto sobre la renta.<sup>8</sup>

Con base en lo anterior, la postura que las autoridades fiscales han expresado en foros públicos es en el sentido que los gastos realizados en el extranjero por acuerdos de costos o servicios en los que la contraprestación esté determinada a prorrata no son deducibles en México.

Esta situación ha sido motivo de discusión con las autoridades fiscales desde hace varios años con base en los tratados celebrados por México, los comentarios al MCOUDE, así como un régimen de precios de transferencia y Directivas PT OCDE que ofrecen lineamientos para este tipo de transacciones.

En relación con este tipo de gastos, desde 2010 fue públicamente conocido que el tribunal fiscal falló a favor de un contribuyente en un caso que involucraba la deducibilidad de gastos realizados a prorrata con un residente en el extranjero; dicho fallo fue apelado por las autoridades fiscales ante el Tribunal Colegiado de

---

<sup>8</sup> Artículo 28 fracción XVIII de la LISR.

Circuito el cual determinó que no existía trato discriminatorio, ya que a su criterio, la LISR no permite la deducción de gastos a prorrata con residentes en México y se tiene el mismo tratamiento para gastos a prorrata realizados con no residentes en México.

Dicho caso fue analizado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación la cual resolvió el tema relativo a la prohibición para deducir gastos a prorrata efectuados en el extranjero.<sup>9</sup>

En dicha ejecutoria la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció que la prohibición para deducir gastos a prorrata no debe entenderse en términos absolutos, sino que la autoridad fiscal, antes de rechazar este tipo de gastos, deberá verificar si se cumplen los siguientes requisitos:

- Si el gasto es estrictamente indispensable.
- Que exista una razonable relación entre el gasto efectuado y el beneficio recibido o que se espera recibir.
- Si el gasto se realizó entre partes relacionadas se deberá acreditar que el precio pactado se ubica dentro del rango de precios que hubiesen empleado partes independientes en operaciones comparables.
- Proporcionar a la autoridad fiscal información precisa de la operación realizada en el extranjero, tal como: a) los datos fiscales de las partes relacionadas; b) las actividades realizadas en la operación por cada una de las partes y, en su caso, los activos utilizados y los riesgos asumidos; y, c) el método que se aplicó para determinar el precio de transferencia.
- Que se cuente con documentación que demuestre: a) el tipo de operación realizada; b) los términos contractuales; c) el método de precios de transferencia seleccionado y su desarrollo; y d) las operaciones o empresas comparables en cada tipo de operación.
- Contar con la documentación que demuestre que el prorrateo se hizo con base en elementos fiscales y contables objetivos y no de manera arbitraria o caprichosa por el contribuyente. Para ello, deberá tenerse presente que en toda operación que se haga a prorrata y por la cual se pretenda hacer alguna deducción, deberá siempre subyacer una razón válida y constatable de negocio.

No obstante que la LISR continúa estableciendo que los gastos a prorrata realizados con un residente en el extranjero no son deducibles, las autoridades fiscales

---

<sup>9</sup> Sentencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Amparo 2424/2012 - Johnson and Son, S.A. de C.V.

emitieron una regla miscelánea<sup>10</sup> que establece una serie de requisitos para poder acceder a la deducción de gastos que se realicen en el extranjero a prorrata. En general los requisitos son los siguientes:

- Que el gasto realizado sea estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente.
- Que las personas con quienes se hagan gastos en el extranjero a prorrata, sean residentes de un país que tenga en vigor un acuerdo amplio de intercambio de información con México.
- Acreditar que el servicio que corresponda a dicho gasto efectivamente haya sido prestado.
- Acreditar que el servicio que corresponda a dicho gasto efectivamente haya sido prestado; si el gasto se realizó entre partes relacionadas se considerará, salvo prueba de en contrario, que el servicio de que se trata no fue prestado si se actualiza cualquiera de lo siguiente:
  - En las mismas condiciones, una parte relacionada no hubiera estado dispuesta a pagar por dicho servicio o a ejecutarlo por sí misma.
  - Se trata de servicios que una parte relacionada realiza únicamente debido a sus intereses en una o varias de sus partes relacionadas, es decir, en su calidad de accionista o socio a que se refiere el capítulo VII de las Directivas PT OCDE.
  - Servicios u operaciones que impliquen la duplicidad de un servicio que realiza otra parte relacionada o un tercero.
  - El gasto está duplicado o repercutido con otros costos, gastos o inversiones por concepto de comisiones, regalías, asistencia técnica, publicidad, intereses, entre otros.
- Si el gasto se realizó entre partes relacionadas, acreditar que el precio pactado o monto de la contraprestación se ubica dentro del rango que hubiesen empleado con o entre partes independientes en operaciones comparables.
- Que exista una razonable relación entre el gasto efectuado y el beneficio recibido o que se espera recibir por el contribuyente que participa en el gasto. Para estos efectos se deberá tener celebrado un contrato o acuerdo que sea la base para el gasto a prorrata que deberá cuando menos, cumplir con las siguientes condiciones:

---

<sup>10</sup> Regla I.3.3.1.41 de la Quinta Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014 publicada en el Diario Oficial de la Federación el 16 de octubre de 2014.

- Cada participante del acuerdo o contrato debe tener pleno acceso a los detalles de las operaciones que vayan a realizarse en el marco del mismo, a las proyecciones sobre las que se basarán los gastos prorrateados y se determinarán los beneficios esperados, así como a los gastos efectivamente erogados y los beneficios efectivamente recibidos.
- Los participantes deben ser empresas que puedan beneficiarse mutuamente de la totalidad del contrato o acuerdo.
- Debe especificar la naturaleza y el alcance del beneficio global e individual respecto del gasto efectuado y que le fue prorrateado.
- El acuerdo o contrato debe permitir que el gasto a prorrata se distribuya adecuadamente utilizando un método de atribución que refleje dicho gasto en relación con los beneficios que se espera obtener.
- El acuerdo o contrato debe señalar el ámbito de las operaciones específicas.
- Conservar cierta documentación e información respecto de cada una de las operaciones, cuyos gastos se realicen en el extranjero a prorrata, tal como:
  - Nombre, país de constitución, de residencia fiscal y de administración principal del negocio, domicilio fiscal, número de identificación fiscal de cada una de las partes relacionadas que participaron en el prorrateo del gasto.
  - Tipo de operación y términos contractuales.
  - Funciones o actividades realizadas por cada una de las partes relacionadas involucradas en la operación, y en su caso, los activos utilizados y los riesgos asumidos.
  - Documentación que ampare el gasto global efectuado; documentación que ampare que el gasto que le fue repercutido fue efectivamente realizado por la entidad residente en el extranjero.
  - Detalle de la forma en que fue pagado el gasto prorrateado al contribuyente y evidencia documental de dicho pago.
  - Método de precios de transferencia aplicado para determinar que la operación que se trata se encuentra a precios de mercado, así como el desarrollo de dicho método.
  - Información utilizada para determinar que las operaciones o empresas son comparables en cada tipo de transacción.
  - Soporte de las operaciones que vayan a realizarse, proyecciones sobre las que basarán los gastos prorrateados y se determinarán los beneficios esperados, así como de los gastos prorrateados efectivamente erogados y los beneficios efectivamente recibidos.

Los requisitos establecidos en la regla miscelánea para considerar como deducibles los gastos a prorrata pueden ser de difícil cumplimiento y por lo tanto la deducibilidad de los mismos podría estar en riesgo.

### **Safe harbors (maquiladoras)**

En México únicamente existen safe harbors para operaciones de maquila, las cuales tienen reglas específicas de precios de transferencia. Las operaciones de maquila se considerarán como tal, siempre y cuando se trate de operaciones de manufactura de mercancías suministradas por un residente en el extranjero y éstas sean importadas temporalmente y se retornen al extranjero, que el residente en el extranjero con el que se tenga celebrado un contrato de maquila deberá ser propietario de al menos un 30% de la maquinaria y equipo utilizados en la operación de maquila, entre otros requisitos incluidos en la LISR.<sup>11</sup>

La legislación fiscal mexicana establece que las empresas que llevan a cabo operaciones de maquila cumplen con las disposiciones materia de precios de transferencia y que las personas residentes en el extranjero para las cuales actúan no tienen establecimiento permanente en el país cuando las empresas maquiladoras determinen su utilidad fiscal como la mayor de las siguientes opciones:<sup>12</sup>

- a) El 6.9% sobre el valor total de los activos utilizados en la operación de maquila durante el ejercicio fiscal, incluyendo los que sean propiedad de la persona residente en el país, de residentes en el extranjero o de cualquiera de sus partes relacionadas, incluso cuando hayan sido otorgados en uso o goce temporal a dicha maquiladora.
- b) El 6.5% sobre el monto total de los costos y gastos de operación incurridos por la persona residente en el país, determinados de conformidad con las Normas de Información Financiera.

De igual forma en la LISR se establece que los residentes en México podrán obtener una resolución particular (*Advance Pricing Agreement - APA*) en la que se confirme que cumple con las disposiciones de precios de transferencia.

## **V. ACCIÓN 13**

Actualmente las personas morales en México que celebran operaciones con partes relacionadas tienen las siguientes obligaciones:

---

<sup>11</sup> Artículo 181 de la LISR.

<sup>12</sup> Artículo 182 de la LISR.

- 1) Determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.<sup>13</sup>
- 2) Conservar evidencia documental que demuestre que los montos correspondientes al ingreso gravable y las deducciones autorizadas, fueron tomados con base en los precios o montos de contraprestaciones que partes no relacionadas hubieran acordado en transacciones comparables, por cada tipo de operación<sup>14</sup> (estudio de precios de transferencia).
- 3) En caso de llevar a cabo, presentar información de las operaciones relevantes<sup>15</sup> (Forma Oficial N° 76).<sup>16</sup>
- 4) En general contribuyentes que en el ejercicio inmediato anterior hubieran consignado ingresos acumulables iguales o superiores a \$644,599,005 pesos o que tengan acciones colocadas entre el gran público inversionista, deberán presentar la declaración informativa sobre su situación fiscal.<sup>17</sup>
- 5) Dictamen fiscal, el cual en materia de precios de transferencia solicita: actividades preponderantes, información de activos intangibles, elaboradores y/o asesores del estudio de precios de transferencia, ajustes de precios de transferencia, intereses considerados como dividendos, gastos a prorrata, capitalización delgada, cumplimiento genérico para maquiladoras, entre otros.
- 6) Anexo 9 a la Declaración Informativa Múltiple que en general solicita la siguiente información: tipo de parte relacionada, porcentaje de utilidad o pérdida obtenido, tasa o porcentaje pactado (intereses, regalías, comisiones, entre otros), estado de resultados por la operación, tipo de rango utilizado, rango intercuartil, códigos SIC utilizados.

---

<sup>13</sup> Artículo 76, fracción XII de la LISR.

<sup>14</sup> Artículo 76 fracción IX de la LISR.

<sup>15</sup> Ajustes de precios de transferencia que representen el 20% o más del valor original de un tipo de transacción con partes relacionadas, operaciones financieras derivadas, ajustes de precios de transferencia que modifiquen en más de \$60 MDP el valor original de un tipo de transacción con partes relacionadas, pagos basados en análisis residuales, enajenación de acciones, intangibles, reestructura de negocios.

<sup>16</sup> Artículo 31-A del CFF.

<sup>17</sup> Artículo 32-H del CFF. En materia de precios de transferencia solicita, entre otras, lo siguiente: actividades preponderantes, información de activos intangibles, elaboradores y/o asesores del estudio de precios de transferencia, ajustes de precios de transferencia, intereses considerados como dividendos, gastos a prorrata, capitalización delgada, cumplimiento genérico para maquiladoras.

Adicional a las obligaciones de precios de transferencia antes mencionadas, derivado de la incorporación del artículo 76-A en la LISR vigente por el ejercicio de 2016, los contribuyentes que celebran operaciones con partes relacionadas que en el ejercicio inmediato anterior hubieran declarado ingresos de \$644,599,005 pesos (aproximadamente US \$36 millones) o más, están obligadas a proporcionar a las autoridades fiscales a más tardar el 31 de diciembre de 2017 las siguientes declaraciones informativas correspondientes al ejercicio fiscal de 2016:

- i) Declaración informativa maestra de partes relacionadas del grupo empresarial multinacional, que deberá contener información referente a la estructura organizacional, descripción de la actividad, sus intangibles, actividades financieras con sus partes relacionadas, así como su posición financiera y fiscal.
- ii) Declaración informativa local de partes relacionadas, que deberá contener información sobre la descripción de la estructura organizacional, actividades estratégicas y de negocio, así como de sus operaciones con partes relacionadas, información financiera del contribuyente obligado y de las operaciones o empresas utilizadas como comparables en sus análisis.
- iii) Declaración informativa país por país del grupo empresarial multinacional que contenga:
  - a. Información a nivel jurisdicción fiscal sobre la distribución mundial de ingresos e impuestos pagados.
  - b. Indicadores de localización de las actividades económicas en las jurisdicciones fiscales en las que opera el grupo empresarial multinacional en el ejercicio fiscal correspondiente, los cuales deberán incluir la jurisdicción fiscal; el ingreso total, distinguiendo el monto obtenido con partes relacionadas y con partes independientes; utilidades o pérdidas antes de impuestos; impuesto sobre la renta efectivamente pagado; impuesto sobre la renta causado en el ejercicio; cuentas de capital; utilidades o pérdidas acumuladas; número de empleados; activos fijos y de mercancías.
  - c. Un listado de todas las entidades integrantes del grupo empresarial multinacional, y de sus establecimientos permanentes, incluyendo las principales actividades económicas de cada una de las entidades integrantes del grupo empresarial multinacional; jurisdicción de constitución de la entidad, para el caso en que fuera distinta a la de su residencia fiscal, además de toda aquella información adicional que se considere pudiera facilitar el entendimiento de la información anterior.

Como se mencionó, dicha obligación se desprende del Plan BEPS, que contempla

una estructura de tres niveles de documentación consistente en un *Master File*, un *Local File* y un *C-b-C report*.

Como excepción a la obligación de presentar la declaración informativa país por país, el Artículo 76-A establece que ésta será presentada por personas morales controladoras multinacionales (compañía matriz residente en México) cuando los ingresos anuales consolidados del grupo multinacional en el ejercicio inmediato anterior sean equivalentes o superiores a doce mil millones de pesos (aproximadamente \$750 millones de Euros). De igual forma, compañías mexicanas que no sean controladoras estarán obligadas a presentar la declaración cuando hayan sido designadas por la persona moral controladora del grupo empresarial multinacional residente en el extranjero como responsables de proporcionar la declaración informativa país por país.

Adicionalmente, las autoridades fiscales mexicanas podrán solicitar a otras autoridades fiscales la declaración país por país a través de los mecanismos de intercambio de información establecidos en los tratados internacionales que México tenga en vigor.

Es importante mencionar que las sanciones por no proporcionar la información de las mencionadas declaraciones informativas o proporcionarla incompleta, con errores, inconsistencias o en forma distinta a lo señalado en las disposiciones fiscales son multas económicas, así como sanciones administrativas que pueden imposibilitar al contribuyente en la celebración de contratos con la Administración Pública Federal o incluso la cancelación de la inscripción al padrón de importadores y exportadores.

Finalmente, la LISR establece que el Servicio de Administración Tributaria establecerá reglas de carácter general para la presentación de las declaraciones informativas maestra, local y país por país, a través de las cuales podrá solicitar información adicional, e incluirá los medios y formatos correspondientes. A la fecha de elaboración de este trabajo, no se han publicado reglas o formatos relacionados con dichas informativas.

Enero, 2016