

## CONTRIBUYENTES ¿ANTES DEL REGISTRO?

La autoridad hacendaria del Estado de México le impuso diversas multas a la empresa que asesora por no haber presentado las declaraciones del impuesto sobre nóminas, desde el mes en que se constituyó como sociedad anónima (noviembre de 2009) hasta el mes inmediato anterior al que realizó por primera vez los pagos por erogaciones al trabajo personal subordinado (febrero 2010). ¿En qué momento se debió haber inscrito en el registro estatal?, ¿tenía la obligación de presentar declaraciones por ese tributo? y, en su caso, ¿proceden las sanciones impuestas?



De acuerdo con las disposiciones del Código Financiero del Estado de México (CFEM), se encuentra obligado a inscribirse en el **registro de contribuyentes** dentro de los 30 días siguientes a partir del momento en que se genere la obligación fiscal, tomando de referencia para el inicio del cómputo la fecha en que por primera vez realizó el pago del impuesto sobre erogaciones al trabajo personal subordinado (artículos 24, 47, fracción I y 56 del CFEM).

Ahora bien, la declaración por concepto del impuesto en cuestión, debió presentarse a más tardar el 10 de marzo de 2010, en virtud de que por disposición expresa de la ley ese tributo se paga dentro de los primeros 10 días del mes siguiente a aquél en que se causó, es decir, cuando se efectuó el pago a sus trabajadores (febrero) en términos del artículo 58 del CFEM.

En consecuencia, si se realizó la inscripción al registro citado dentro de los 30 días siguientes a aquél en que se pagó el impuesto, no procede la imposición de multas por parte de la autoridad, ya que las disposiciones no prevén como obligación la de inscribirse y en su caso presentar las declaraciones del tributo a partir de la fecha en que las personas morales se constituyan, sino a partir de que se genere la obligación fiscal respectiva que se dio al haber hecho las erogaciones al trabajo personal subordinado.

## IVA EN IMPORTACIÓN DE SERVICIOS

Contratamos los servicios por honorarios de un extranjero, los cuales se prestaron en territorio nacional. La erogación ¿causa el IVA?



Sí causa el IVA por considerarse una **importación de servicios** realizada por la empresa, en términos del artículo 24, fracción V de la LIVA. Debe recordarse que la LIVA no grava a las personas, sino los actos o actividades (enajenación, prestación de servicios, otorgamiento del uso o goce temporal e importación) efectuados en territorio nacional.

En este tenor, el contribuyente puede llevar a cabo el acreditamiento en la declaración de pago mensual a que corresponda la importación (artículo 50 del RLIVA).

Cabe señalar, que el comprobante fiscal emitido por el extranjero no contemplará el desglose del IVA, al causarse dicho impuesto como importación y no como prestación de servicios independientes.

## RÉGIMEN

# Complejo dictamen fiscal

Aprecie el detalle que se exigirá respecto a la información vinculada con las operaciones entre partes relacionadas dentro del dictamen.

## Consideraciones previas

El 8 de marzo de 2010 el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) a través del folio 35/2009-2010, indicó la conclusión de las negociaciones con las autoridades del Servicio de Administración Tributaria (SAT) en relación con la presentación del dictamen fiscal 2009 (40 anexos y dos cuestionarios). Posteriormente, se subió al portal del SAT el Anteproyecto de la Cuarta Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal 2009 (RMISC) y los Anexos 16 y 16-A, reseña el L.C. Jesús Aldrin Rojas M. Transfer Pricing Partner, de la firma Quorum Consulting Group, Práctica de Precios de Transferencia/América Latina, asociada a Baker

*Tilly México* (jesus.aldrin.rojas@quorumcg.com).

Mediante este documento, se dan a conocer formalmente los instructivos de integración y de características, los formatos guía para la presentación del **dictamen de estados financieros** para efectos fiscales emitidos por contador público registrado (CPR) y los cuestionarios relativos a la revisión efectuada por el contador público para el ejercicio fiscal 2009, mediante el sistema de presentación del dictamen fiscal (SIPRED) de estados financieros general y del dictamen fiscal de estados financieros aplicable a:

- contribuyentes del régimen general
- personas morales que tributen en el régimen simplificado

- personas físicas que exclusivamente realicen actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras y silvícola, así como las dedicadas al autotransporte terrestre de carga o pasaje
- sociedades controladoras y controladas
- instituciones de crédito y a las sociedades financieras de objeto limitado
- instituciones de seguros y fianzas
- intermediarios financieros no bancarios (aplicable a las uniones de crédito, a los almacenes generales de depósito, a las arrendadoras financieras, a las empresas de factoraje financiero, a las sociedades financieras de objeto múltiple reguladas, entidades de ahorro y crédito popular conforme a la ley de ahorro y crédito popular y a otros intermediarios financieros no bancarios)
- casas de cambio, casas de bolsa, sociedades controladoras de grupos financieros, sociedades de inversión de capitales
- establecimientos permanentes de residentes en el extranjero

Para todos estos regímenes, se requiere presentar información relativa a sus operaciones con partes relacionadas. El único régimen exceptuado es el régimen simplificado aplicable a los contribuyentes autorizados para recibir donativos. Aun cuando si fue publicada la citada Resolución y sólo el Anexo 16 (16 de abril de 2010), es probable que el requerimiento hecho por las autoridades a los contribuyentes que efectuaron operaciones con partes relacionadas, ya sea extranjeras o domésticas, permanezca inalterado en la versión final del SIPRED.

## Relación de Anexos vinculados a las operaciones intercompañía

Para efectos de la adecuada integración del dictamen fiscal en cuanto a las operaciones intercompañía efectuadas, tanto domésticas como extranjeras, es importante que se consideren no únicamente (y tomando como referencia el modelo de dictamen aplicable al régimen general) los Anexos 34 (operaciones con partes relacionadas), 34.1 (información del contribuyente sobre sus operaciones con partes relacionadas) y el cuestionario de precios de transferencia, sino que además se verifique la adecuada integración de los siguientes Anexos, que están intrínsecamente relacionados con las operaciones del contribuyente:

Número de Anexo	Nombre del Anexo <sup>1</sup>
5	Estado de resultados segmentado <sup>2</sup>

Número de Anexo	Nombre del Anexo <sup>1</sup>
7	Determinación del costo de lo vendido para efectos contables y de impuesto sobre la renta (ISR)
16	Responsabilidad solidaria por operaciones de residentes en el extranjero (aplicable de manera exclusiva a las enajenaciones de acciones)
25	Operaciones financieras derivadas contratadas con residentes en el extranjero
26	Cuentas y documentos por cobrar en moneda extranjera
27	Préstamos del extranjero
28	Inversiones permanentes en subsidiarias, asociadas y afiliadas residentes en el extranjero
29	Socios o accionistas que tuvieron partes sociales
30	Ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes
34	Operaciones con partes relacionadas
34.1	Información del contribuyente sobre sus operaciones con partes relacionadas
	Cuestionario en materia de precios de transferencia

El Anexo 7 (Determinación del costo de lo vendido para efectos contables y de ISR) requeriría, en el caso de tratarse de operaciones con partes relacionadas, la instrumentación de los métodos de precio comparable no controlado (MPC), del método de precio de reventa (MPR) o del método de costo adicionado (MCA), según lo establece el artículo 45-H de la LISR. Por otro lado, el Anexo 26 relativo a las cuentas y documentos por cobrar en moneda extranjera permitiría conocer a las autoridades fiscales, en el caso de **operaciones intercompañía**, condiciones de crédito que no correspondan a las que habrían acordado terceros independientes en operaciones comparables. Situación de carácter similar se presenta en llenado del Anexo 30 (Ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes). Recordemos que el último párrafo del artículo 215 de la LISR presume, salvo prueba en contrario, que las operaciones entre residentes en México y sociedades o entidades sujetas a los beneficios de un régimen fiscal preferente, son entre partes relacionadas, y que además las operaciones no se consideran como pactadas entre terceros independientes.

El presente artículo se limitará únicamente a efectuar una revisión de la información requerida por las autoridades fiscales en los Anexos relativos a las operaciones con partes relacionadas, la información del contribuyente sobre sus operaciones con partes relacionadas y el cuestionario en materia de precios de transferencia; no obstante, hay que señalar la necesidad de que los contribuyentes revisen la veracidad de la información relativa a sus operaciones intercompañía en

<sup>1</sup> En los Anexos de operaciones financieras derivadas contratadas con residentes del extranjero, cuentas y documentos por cobrar y por pagar en moneda extranjera, préstamos del extranjero, inversiones permanentes en subsidiarias, asociadas y afiliadas de residentes en el extranjero, socios y accionistas que tuvieron acciones o partes sociales, e ingresos de regímenes fiscales preferentes, se deberá presentar la información de los ejercicios fiscales 2008 y 2009

<sup>2</sup> Conforme al instructivo de llenado del dictamen fiscal, este Anexo podrá o no presentarse por el contribuyente

los Anexos del dictamen fiscal anteriormente señalados.

**INFORMACIÓN REQUERIDA EN EL ANEXO 34**

Tal y como sucedió para el ejercicio fiscal 2008, las autoridades fiscales a través del SIPRED buscan establecer una fiscalización efectiva de las operaciones con partes relacionadas, ya sean éstas nacionales o extranjeras. El Anexo 34 no sufrió modificaciones sustanciales en relación con el formato empleado en el ejercicio fiscal inmediato anterior. De este modo, se solicita al contribuyente información sobre el tipo de transacción intercompañía efectuada; la parte relacionada involucrada, ya sea extranjera o nacional; el número de identificación fiscal de las partes relacionadas extranjeras o Registro Federal de Contribuyentes (RFC) en el caso de las partes relacionadas domésticas; tipo de operación intercompañía; país de residencia de las partes relacionadas; importe de la transacción; el método de precios de transferencia empleado para evaluar la condición arm's length de la operación; en su caso, el ajuste al



Si no se cuenta con los comprobantes de las operaciones con partes relacionadas extranjeras, se puede negar la deducción

L.C. Jesús Aldrin Rojas M., Transfer Pricing Partner, de la firma Quorum Group, Práctica de Precios de Transferencia

precio de la transacción intercompañía (cuando de la aplicación de alguno de los métodos de precios de transferencia se llegue a la conclusión de que la transacción intercompañía difiere en términos de los que se habrían pactado con terceros independientes en operaciones comparables), y el ejercicio en el que la transacción celebrada significó un ingreso, costo, gasto o inversión, para efectos de la LISR<sup>3</sup>.

Lo que sí sufrió un cambio, fue la información que el contribuyente debe proporcionar respecto a las operaciones intercompañía realizadas, pues ya no solamente se solicitan datos sobre las transacciones que tienen un impacto directo en los resultados del contribuyente, sino que ahora se pide información sobre rubros de carácter fiscal que son afectados por tales operaciones. Para ello y por razones obvias, no se requiere la información relativa al método de precios de transferencia empleado, o los resultados que derivarían de la aplicación de éste. Los rubros bajo esta categoría serían los siguientes, conforme al instructivo de llenado del dictamen fiscal:

Clave	Tipo de operación	Información a proporcionar								
		Denominación o razón social de la parte relacionada	Número de identificación fiscal o RFC	Tipo de operación	País de residencia	Monto en pesos	Método de precios de transferencia aplicado	La operación está pactada como con partes independientes en operaciones comparables (Sí o no)	Ajuste fiscal para que la operación se considere pactada como con partes independientes en operaciones comparables	Ejercicio en el que se registró como ingreso, costo, gasto o inversión
<b>Operaciones de ingreso</b>										
1303	Ganancia realizada por fusión	Datos de la fusionante	Sí	Sí	Sí	Sí	No	Sí	No	No
1304	Ganancia realizada por escisión	Datos de la(s) escindida(s)	Sí	Sí	Sí	Sí	No	No	No	No
1305	Ganancia que provenga de reducción de capital de sociedades mercantiles residentes en el extranjero	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	No	No	No	No

<sup>3</sup> En el caso de inversiones, se considerará el primer ejercicio en el que se dedujo como depreciación

Clave	Tipo de operación	Información a proporcionar								
		Denominación o razón social de la parte relacionada	Número de identificación fiscal o RFC	Tipo de operación	País de residencia	Monto en pesos	Método de precios de transferencia aplicado	La operación está pactada como con partes independientes en operaciones comparables (Sí o no)	Ajuste fiscal para que la operación se considere pactada como con partes independientes en operaciones comparables	Ejercicio en el que se registró como ingreso, costo, gasto o inversión
1306	Ganancia que provenga de liquidación de sociedades mercantiles residentes en el extranjero	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	No	No	No	No
1307	Ingresos por recuperación de créditos incobrables	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	No	No	No	Sí
1309	Ajuste anual por inflación relativo a los créditos y deudas con partes relacionadas	No	No	Sí	No	Sí	No	No	No	No
1310	Utilidad en cambios generada de saldos y operaciones con partes relacionadas	No	No	Sí	No	Sí	No	No	No	No
1311	Cantidades recibidas en efectivo, en moneda nacional o extranjera por concepto de préstamos, aportaciones para futuros aumentos de capital mayores a \$600,000 cuando no se cumpla con lo previsto en el artículo 86-a de la LISR	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	No	No	No	No
1312	Ingresos por dividendos	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	No	No	No	No
<b>Operaciones de costo y gastos</b>										
3007	créditos incobrables, pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos de inventario	No	No	Sí	No	Sí	No	No	No	No

Clave	Tipo de operación	Información a proporcionar								
		No	No	Sí	No	Sí	No	No	No	No
3008	Ajuste anual por inflación relativo a los créditos y deudas con partes relacionadas	No	No	Sí	No	Sí	No	No	No	No
3009	pérdida en cambios generada de saldos y operaciones con partes relacionadas	No	No	Sí	No	Sí	No	No	No	No

Es menester considerar que mediante el Anexo 34, invariablemente se debe informar a las autoridades fiscales sobre la condición *arm's length* de la **transacción intercompañía**. En caso de que los contribuyentes manifiesten en este Anexo que los precios y montos de contraprestaciones con partes relacionadas difieren de los que se habrían establecido en operaciones con terceros independientes, y no se efectúe en el propio dictamen fiscal la corrección a la base gravable, *se estaría en posibilidad de enfrentar en el corto plazo, una revisión de las autoridades fiscales*. Cabe señalar que el llenado del Anexo 34 resulta prácticamente imposible sin la obtención previa del análisis de precios de transferencia requerido por la fracción XII, del artículo 86 de la LISR a las operaciones con partes relacionadas extranjeras y por la fracción XV del mismo artículo a las operaciones con partes relacionadas nacionales.

En ausencia de la documentación comprobatoria de las operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero (que en su caso incluye además la presentación de la declaración informativa requerida por el Anexo 9 de la Declaración Informativa Múltiple), es posible que las autoridades tributarias busquen *negar la deducibilidad de los pagos al extranjero*, criterio que ya ha sido confirmado por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. En el caso de las operaciones domésticas, es posible que los contribuyentes vean comprometida su base gravable, ya que las autoridades fiscales cuentan con la posibilidad de establecer una estimación presuntiva de los ingresos en los casos en los que sus operaciones se hubiesen pactado con una contraprestación menor al precio de mercado, o el costo de adquisición (de servicios, activos o insumos) sea mayor que dicho precio, según lo prevé la fracción I, del artículo 91 de la LISR.

Si a juicio del contribuyente es necesario hacer aclaraciones al Anexo 34 (por ejemplo, si las operaciones se encuentran fuera de parámetros *arm's length*, pero no afectan la base gravable mexicana), se deberán efectuar las precisiones pertinentes a través del Anexo de "información adicional". También hay que puntualizar *que en ningún caso deberán dejarse sin respuesta los campos requeridos en el Anexo 34,*

*pues en este caso, el SAT entenderá que el contribuyente era sujeto de la obligación y no le dio cumplimiento, salvo que se presenten las aclaraciones del caso en el archivo del SIPRED denominado "información adicional".*

### INFORMACIÓN REQUERIDA EN EL ANEXO 34.1

Con el propósito de obtener información de carácter cualitativo sobre las operaciones intercompañía del contribuyente (y además identificar su perfil de riesgo), las autoridades fiscales a través del Anexo 34.1 formulan diversas preguntas, que deberán ser contestadas a partir de la documentación comprobatoria en materia de precios de transferencia, tanto para las operaciones con partes relacionadas extranjeras como con partes las nacionales.

Por ejemplo, la información relativa a la o las actividades de negocios preponderantes del contribuyente, así como la información relacionada con el uso de activos tangibles e intangibles, permitirá a las autoridades fiscales, cuando el contribuyente hubiese optado por el uso de los métodos establecidos en las fracciones II a VI del artículo 216 de la LISR<sup>4</sup>, verificar la congruencia de los márgenes reportados con aquellos que normalmente obtendrían terceros independientes en operaciones comparables.

Precisamente y en cuanto a la aplicación de los métodos de precios de transferencia se cuestiona al contribuyente sobre el uso de información financiera segmentada. El requerimiento resulta pertinente, ya que efectivamente los incisos b), c) y d), de la fracción XII, del artículo 86 de la LISR obligan a la obtención de información de carácter transaccional, relativa a las operaciones intercompañía llevadas a cabo.

Para efectos, inclusive, de la información sobre ingresos, costos, utilidad bruta, ventas netas, gastos, utilidad de operación, activos y pasivos, se deberá considerar, según lo dispone el último párrafo del artículo 215 de la LISR, los principios de contabilidad generalmente aceptados (las actuales normas de información financiera). En este sentido, aun cuando se decida ejercer la opción de no presentar información financiera segmentada para el dictamen fiscal 2009, convendría al contribuyente preguntarse

4 Artículo 216 de la LISR. Métodos de: precio de reventa (II), costo adicionado (III), participación de utilidades (IV), residual de participación de utilidades (V) y márgenes transaccionales de utilidad de operación (VI)

si las cifras consideradas para la aplicación del método de precios de transferencia fueron contabilizadas de manera tal, que no puedan en modo alguno generar una distorsión en el método empleado. Una práctica razonable implicaría la auditoría de estas cifras por parte de un CPR independiente al realizador del análisis de precios de transferencia.

Un último apunte sobre el uso de información financiera segmentada tiene que ver con la estructura del Anexo 5. Es posible que éste no cumpla con su cometido en cuanto a la integración de la información financiera segmentada, ya que en el mejor de los casos globaliza por tipo de operación, cuando, frecuentemente habrá transacciones de un mismo tipo, pero contractualmente existen distintas operaciones que pueden traer consigo la obtención de márgenes de rentabilidad diferenciados, no necesariamente *arm's length*, a nivel completamente desagregado.

Otro aspecto relevante tiene que ver con la aplicación de los métodos de precios de transferencia tratándose de la determinación del costo de ventas. Ya se ha señalado que el artículo 45-H de la LISR limita las posibilidades de análisis al uso de los tres primeros métodos establecidos en el artículo 216 de la LISR (los métodos de: precio comparable no controlado, precio de reventa, y costo adicionado), *por tanto, existe una inconsistencia entre lo dispuesto por el artículo 45-H y el artículo 216 de la LISR*. Este último viabiliza el uso de los métodos de participación de utilidades y del método de márgenes transaccionales de utilidad de operación. Una posible explicación tendría que ver con las observaciones realizadas por la organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) a México en el *peer review*<sup>5</sup> de 2003, que señala el uso generalizado y frecuentemente inapropiado, del método de márgenes transaccionales de utilidad de operación. En todo caso, si el artículo 45-H no sufre una modificación, las autoridades tributarias estarían contemplando ya la posibilidad de usar métodos transaccionales tradicionales a través del uso de una entidad analizada extranjera, situación ya considerada en el propio Anexo 34.1

Se presentan en el Anexo 34.1 requerimientos adicionales en relación con la obtención de acuerdos anticipados (APA's por sus siglas en inglés, que como se sabe es el acuerdo entre el contribuyente y la autoridad fiscal que determina, anticipadamente, los precios o niveles de utilidad en operaciones entre partes relacionadas, así como criterios apropiados para la aplicación del precio de transferencia para esas transacciones por un período específico) en materia de precios de transferencia, maquiladoras y recintos fiscalizados estratégicos, a efecto de ver la coincidencia en cifras del dictamen fiscal, la declaración informativa de operaciones con partes relacionadas y el análisis de precios de transferencia presentado por el contribuyente, en cuanto a

créditos respaldados, operaciones financieras derivadas y capitalización delgada. Sin entrar al detalle de estas operaciones, hay que insistir en la integración veraz del Anexo 34.1 en cada una de sus secciones, de otro modo, puede existir la posibilidad de una contingencia fiscal.

Una última solicitud de información tiene que ver con el requerimiento del RFC de las personas físicas que fueron contratadas por el contribuyente para la realización de la documentación comprobatoria en materia de precios de transferencia e inclusive, de las personas físicas que proporcionaron asesoría al contribuyente. Esta práctica, según lo ha manifestado el SAT en diversos foros, tiene como propósito construir perfiles de riesgo tanto de contribuyentes como de asesores. De este modo, *quedarían expuestas prácticas fiscales agresivas*, que por ejemplo no consideren para efectos de su asesoría, las alternativas reales del contribuyente con respecto a la transacción intercompañía, o el motivo económico válido detrás de este tipo de operaciones.

También, desde luego, en este rubro quedarían incluidos los contribuyentes que no contaran con un soporte documental adecuado, en función de los requerimientos establecidos en ley y en las directrices de precios de transferencia de la OCDE, de aplicación supletoria en México, según lo impone el último párrafo del artículo 215 de la LISR. Respecto a la "obtención de un soporte documental adecuado", es importante que los contribuyentes se involucren en la obtención de la documentación comprobatoria en materia de precios de transferencia. Dada la naturaleza de este tipo de análisis, pueden existir circunstancias que deriven en una selección inapropiada del **método de precios de transferencia**, o que los criterios de comparabilidad cualitativos o cuantitativos empleados en el análisis hubiesen sido incorrectos, o que las transacciones o entidades seleccionadas como comparables no se ajusten a la realidad económica de la operación o del contribuyente, o que simplemente la documentación no reúna los requisitos de forma requeridos por la LISR y por las directrices de precios de transferencia de la OCDE en los casos aplicables.

Todas estas circunstancias son factibles, y podrían eventualmente comprometer la base gravable del contribuyente, si éste, en un ejercicio, no verifica con el cuidado necesario los resultados arrojados por sus análisis de precios de transferencia.

## Cuestionario en materia de precios de transferencia

En el cuestionario en materia de precios de transferencia, a cargo fundamentalmente del CPR, la autoridad solicita que sean confirmados algunos de los datos ya solicitados en el Anexo 34.1 y cómo éstos incidieron en la opinión proporcionada sobre la situación fiscal del contribuyente. El CPR tendría

<sup>5</sup> Peer Review of Mexican Transfer Pricing Legislation and Practices. OECD 2003

que revelar si el contribuyente cuenta con la documentación de precios de transferencia requerida a las operaciones con partes relacionadas nacionales y extranjeras.

También, informará si fue presentada la declaración informativa de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero y si existe coincidencia con las cifras reportadas en el análisis de precios de transferencia. En su caso, habrá de verificar también si el contribuyente para el análisis de sus operaciones instrumentó alguno de los métodos establecidos en el artículo 216, en el orden previsto por éste.

Eventualmente, el CPR revelará si la información financiera empleada para efectos del análisis de precios de transferencia fue dictaminada, si fue dictaminada por él, y si los sistemas del contribuyente permiten obtener información a nivel transaccional sobre las operaciones con partes relacionadas. Asimismo, se pregunta al CPR si las cifras de las transacciones intercompañía coinciden con las cifras contables dictaminadas del contribuyente. En el caso de que a partir de la instrumentación de algún método de precios de transferencia se haga necesario un ajuste, también esta situación tendría que ser indicada. También se solicita información sobre aspectos de capitalización delgada, ajustes correspondientes, intereses considerados como dividendos y maquiladoras.

Existen partes del cuestionario que no son específicamente a cargo del CPR, sino que éste únicamente mostrará si el contribuyente actuó de conformidad con las disposiciones de la LISR. Por ejemplo, si al aplicar un método de precios de transferencia resultara necesaria la corrección de la base gravable del contribuyente, el CPR únicamente tendría que informar si el contribuyente instrumentó los ajustes necesarios para estos efectos.

El instructivo de llenado del dictamen fiscal posibilita al CPR no llenar cierta información, por ejemplo, si se señaló alguna salvedad en caso de que el contribuyente incumpliera las disposiciones de precios de transferencia, si se evaluó la aplicación en primera instancia del método de precio comparable no controlado (MPC) o si él mismo auditó la información financiera segmentada. No obstante, *las autoridades fiscales son claras en cuanto a la obligación de revelar en su informe sobre la situación fiscal del contribuyente en forma expresa, cualquier omisión o incumplimiento a las disposiciones fiscales en materia de precios de transferencia.*

El cuestionario de precios de transferencia evidencia el propósito de las autoridades fiscales de confirmar la veracidad de las cifras y datos presentadas por el contribuyente en los Anexos 34 y 34.1; sin embargo, precisa que no es intención del fisco pedir al CPR que evalúe desde su punto de vista la confiabilidad de los métodos de precios de transferencia seleccionados por el contribuyente, sino que únicamente informe si el contribuyente cuenta o no con la documentación requerida, sin emitir juicio alguno sobre los procedimientos instrumentados por el contribuyente o sus asesores independientes, en los casos aplicables.

Lo anterior de acuerdo con las normas de auditoría gene-

ralmente aceptadas 3010, 3060, 3080, 4010, 4060, 4080, 5050 y 5060. También se pide sean consideradas las guías establecidas en los folios 67 y 82 del 7 de mayo de 2007 y 27 de junio de 2007 emitidas por el IMCP.

En este punto, es importante enfatizar la independencia que debe existir entre el CPR encargado del dictamen fiscal y el realizador del análisis de precios de transferencia. De otro modo, el CPR estaría proveyendo una opinión sobre un trabajo realizado por él mismo, lo cual puede generar conflictos de intereses importantes que pueden afectar la situación fiscal del contribuyente. Cabe recordar que aun cuando el 28 de diciembre de 2008 se publicó en la RMISC la facilidad administrativa que permite a los auditores efectuar trabajos de carácter fiscal, el artículo 67 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación no ha sido reformado, lo que debe llevar a los contribuyentes a preguntarse sobre los posibles conflictos de interés de auditores y asesores fiscales en un campo como el de precios de transferencia.

## Conclusiones

El dictamen fiscal para el ejercicio fiscal 2009 requiere, tanto de contribuyentes como de dictaminadores, de un esfuerzo mayor para el cumplimiento de sus obligaciones en materia de precios de transferencia. Las autoridades fiscales mexicanas conscientes de las posibilidades de evasión fiscal vía el pacto inapropiado de los precios intercompañía, ahora exigen, con un grado superlativo de detalle, la información que resulte necesaria para conocer acerca de la razonabilidad de este tipo de operaciones. Este requerimiento no sólo alcanza a las operaciones efectuadas con partes relacionadas extranjeras, sino con partes relacionadas domésticas. Las penalizaciones establecidas en la LISR son de una naturaleza tal, que *resulta incosteable omitir el cumplimiento de estas obligaciones.*

A partir del inicio del programa de fiscalización en precios de transferencia, en 1999 las auditorías de esta naturaleza se han ido incrementando, y en algunos casos, se ha llegado inclusive a la negación de la deducibilidad de los pagos al extranjero a los contribuyentes, conforme a lo prescrito en la fracción V, del artículo 31 de la LISR, lo que deviene en una modificación de la base gravable y la imposición de multas del 55% al 75% de las contribuciones omitidas y eventualmente a la multa del 30 al 40% de la pérdida declarada en caso de haber declarado pérdidas fiscales improcedentes. En el caso de las operaciones domésticas, aunque todavía no está considerada la no deducibilidad de las operaciones por la ausencia de documentación comprobatoria, el cuestionario en materia de precios de transferencia pregunta al CPR si el contribuyente consideró como deducibles los pagos efectuados a las partes relacionadas nacionales. Siendo así, probablemente las autoridades fiscales buscarían, eventualmente, rechazar la deducibilidad de los pagos con partes relacionadas domésticas si no existe documentación comprobatoria.

Por otro lado, los CPR's encargados de la auditoría fiscal deben

seguir cuidadosamente las recomendaciones emitidas por el IMCP en los folios 67 y 82 mencionados. En particular el folio 67 resulta útil, pues es una guía práctica de los aspectos que el CPR tendría que revisar a efecto de informar en su dictamen fiscal, la situación del contribuyente en esta materia.

Una última reflexión en cuanto al estado de la legislación nacional. Ya desde la revisión de la OCDE al régimen de precios de transferencia mexicano en 2003, se había señalado la necesidad de incorporar regulaciones adicionales sobre distintos rubros: intangibles, servicios, prevalencia del fondo sobre la forma, etcétera. A estas sugerencias habría ahora que incorporar, por ejemplo, disposiciones específicas aplicables a las operaciones domésticas, que las dejara al menos en igualdad de circunstancias en relación con el régimen de las operaciones con partes relacio-



nadas extranjeras. Otra buena adición a este régimen sería el contar con sanciones por la selección inapropiada del método de precios de transferencia, tal y como sucede en los Estados Unidos de América vía la sección 6662 del *Internal Revenue Code*. Este punto es particularmente sensible, *pues todo parece indicar que las directrices de precios de transferencia, en sus Capítulos*

*I al III serán modificadas en el futuro próximo, y prevalecerá el enfoque del mejor método aplicable a la operación, en lugar del enfoque jerárquico adoptado por México.*

Quizá convenga pensar entonces, en una reforma sustantiva, de modo que nuestra legislación continúe proporcionando un marco tributario con certidumbre a los contribuyentes de este régimen. 

## DE ACTUALIDAD

Relación de disposiciones en materia fiscal publicadas en el DOF y en la Gaceta Oficial del DF del 30 de marzo al 13 de abril de 2010.

### Secretaría de Hacienda y Crédito Público

<p>Anexos 1, 7, 10, 11, 12, 14 y 15 de la Cuarta Resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2009 publicada el 31 de marzo de 2010 (7 de abril)</p>	<p>Se dan a conocer las modificaciones que se dieron en los Anexos citados, cuyos cambios esenciales son los siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ 1, contiene el nuevo catálogo de claves de derechos, productos y aprovechamientos para las Secretarías de Estado</li> <li>■ 7, se adicionan acciones, obligaciones y diversos valores colocados entre el gran público inversionista</li> <li>■ 10, contempla el acuerdo amplio de información signado entre México y el Gobierno de Barbados para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto del ISR, que será aplicable a partir del 1o de enero de 2010</li> <li>■ 11, que refiere el nuevo catálogo de claves de nombres genéricos para bebidas alcohólicas y marcas de tabacos labrados</li> <li>■ 12, menciona algunas de las entidades con las que la Federación celebró convenios de colaboración fiscal para el pago de derechos</li> <li>■ 14, prevé la información actualizada hasta el 10 de Marzo de 2010, respecto de las organizaciones civiles y fideicomisos asistenciales y educacionales que podrán recibir donativos deducibles en los términos de los convenios suscritos por México para evitar la doble tributación</li> <li>■ 15, proporciona las recientes claves vehiculares autorizadas para el pago de tenencia</li> </ul>
---	---