

Importancia de los acuerdos conclusivos

Cómo inciden los acuerdos en la solución anticipada de auditorías practicadas en materia de precios de transferencia.

Eduardo
Sánchez
Lemoine

Director General de Acuerdos Conclusivos de la
Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

Aspectos generales de los acuerdos conclusivos

Me gustaría iniciar este artículo recordando que los acuerdos conclusivos –vigentes en el CFF a partir del 1o. de enero de 2014– son un medio de justicia alternativa no adversarial que permite a los contribuyentes que están siendo auditados, aclarar su verdadera situación fiscal de manera consensuada con la autoridad, sin necesidad de acudir a juicios largos y costosos.

El trámite para la adopción de un acuerdo conclusivo se realiza ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon) organismo descentralizado experto en materia tributaria y protección de los derechos de los contribuyentes, quien actúa como rector del procedimiento, mediador entre las partes y testigo del acuerdo.

Durante el conclusivo, la autoridad y el contribuyente intercambian puntos de vista en relación con las observaciones de fondo que fueron consignadas en la auditoría. Ello permite que ambas partes encuentren en el acuerdo conclusivo un espacio ad hoc para estudiar temáticas distintas al mero análisis de registros contables y que en muchas ocasiones no se abordan durante la auditoría, en razón de los plazos fatales que rigen los procedimientos de comprobación previstos en el CFF.

Así pues, el modelo de negocios de una empresa que opera en México, la razón de negocios y la sustancia económica de sus operaciones con partes relacionadas, son algunas de las cuestiones que pueden ser analizadas a profundidad en las mesas de trabajo convocadas por Prodecon durante el procedimiento de acuerdo conclusivo lo que indudablemente favorece la generación de consensos sobre la verdadera situación fiscal del contribuyente.

Con la aparición de la mediación en el escenario fiscal mexicano, se ha evitado la judicialización de un gran número de liquidaciones ociosas respecto de impuestos que el contribuyente en realidad no adeuda. Incluso los más recientes medios de justicia tradicional puestos en marcha en México, como son el recurso de revocación exclusivo de fondo y el juicio de resolución exclusiva de fondo, han incorporado a sus respectivos procedimientos los principios de celeridad y oralidad que rigen al acuerdo conclusivo y sus mesas de trabajo.

En lo tocante a las estadísticas, Prodecon ha recibido un histórico de 10 mil 854 solicitudes de acuerdo conclusivo. De ese número, solo el 10 % corresponde a expedientes en trámite y de los nueve mil 787 casos concluidos, se advierte una eficacia en la mediación del 68 %, lo que equivale en números redondos, a que dos de cada tres asuntos finalizan con la suscripción de un acuerdo entre autoridad y contribuyente.

Acuerdos conclusivos en materia de precios de transferencia

Prodecon ha mediado en más de 100 procedimientos de acuerdo conclusivo relacionados con auditorías practicadas por el SAT en materia de precios de transferencia. En estos casos, el acuerdo conclusivo ha sido una extraordinaria herramienta para definir si las contraprestaciones pactadas por una empresa mexicana que celebra operaciones con sus partes relacionadas en el extranjero se encuentren o no a valor de mercado.

La selección del método utilizado por la empresa auditada, su indicador de utilidad, la idoneidad de las compañías comparables, los ajustes de capital o mercado geográfico, e incluso, la existencia de establecimientos permanentes en México, son algunos de los aspectos que comúnmente se discuten en las mesas de trabajo realizadas ante Prodecon.

Para ejemplificar la manera en que el conclusivo permite la gene-

**PRODECON HA
MEDIADO EN
MÁS DE 100
PROCEDIMIENTOS
DE ACUERDO
CONCLUSIVO**

ración de consensos en esta compleja materia, me permito compartir un par de casos de éxito:

LA RAZÓN DE BERRY COMO INDICADOR DE UTILIDAD

Se trata de una empresa distribuidora de riesgo limitado a la cual la autoridad fiscal le cuestionó la utilización de la razón de Berry como indicador de utilidad en el método de márgenes transaccionales (MTUO).

Ello en virtud de que la razón de Berry es un indicador que no se encuentra previsto en la fracción VI del artículo 180 de la LISR, en virtud de que se basa en la utilidad bruta y no así en la utilidad de operación de la entidad analizada, lo que genera distorsiones a nivel financiero que impiden observar su verdadera rentabilidad, aunado al hecho de que la empresa auditada realizaba otras funciones adicionales a la mera distribución, lo que en principio la llevaría a asumir mayores riesgos y, por ende, a tener una mayor utilidad.

En su solicitud de acuerdo conclusivo, la contribuyente sostuvo que las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE no prohibían la utilización de la razón de Berry en operaciones de distribución o reventa, aunado a que sus funciones como distribuidor de riesgo limitado no implicaban gastos o inversiones relevantes, en virtud de que era su parte relacionada en el extranjero la que se encargaba de acordar el precio de los productos y el volumen de las ventas a nivel global. Tan era así que la empresa mexicana no mantenía inventarios en almacén y solo adquiría los productos para su colocación inmediata, sin efectuar ningún proceso o transformación adicional.

No obstante que en el procedimiento de mediación la autoridad reiteró la calificación de hechos consignada en su oficio de observaciones, Prodecon convocó a las partes a diversas mesas de trabajo que permitieran encontrar fórmulas de solución a la problemática planteada en la solicitud de acuerdo conclusivo.

Fue así como las partes acordaron aplicar el indicador de margen operativo (utilidad de operación sobre las ventas netas efectuadas) a la función de distribución realizada por la contribuyente, así como practicar los ajustes de capital y de mercado que mitigaran las diferencias existentes entre la empresa mexicana y las compañías independientes utilizadas como comparables, las cuales realizaban funciones y asumían riesgos adicionales a aquellos incurridos por la contribuyente revisada.

De esta forma, la contribuyente regularizó su situación fiscal de manera consensuada con la propia autoridad, evitando con ello un litigio millonario. Tan exitoso fue el acuerdo suscrito por las partes que la empresa aplicó el indicador de utilidad acordado en el procedimiento de mediación en otros ejercicios que no le habían auditado.

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN MÉXICO

La autoridad fiscal cuestionó en su oficio de observaciones la deducibilidad de bienes terminados que la empresa auditada adquirió de su parte relacionada en el extranjero.

Ello debido a que la empresa auditada dio en arrendamiento a esa misma parte relacionada un inmueble ubicado en territorio nacional, lo que en opinión de la autoridad generó un establecimiento permanente en México al tratarse de un lugar fijo de negocios en el



que se desarrollaban actividades empresariales.

Luego entonces, para que los bienes terminados que fueron adquiridos de ese "establecimiento permanente" calificaran como deducibles, era necesario que su adquisición estuviera soportada con comprobantes fiscales que reunieran los requisitos previstos en los artículos 29 y 29-A del CFF, lo cual obviamente no sucedió.

Además de lo anterior, la autoridad fiscal también cuestionó el valor de la contraprestación pactada por el arrendamiento del inmueble.

En su solicitud de acuerdo conclusivo, la empresa auditada refirió que su parte relacionada en el extranjero era la propietaria de los insumos con los que se fabricaban los bienes terminados por otra parte relacionada mexicana distinta a la empresa auditada y que el arrendamiento del inmueble en favor de la sociedad extranjera no constituía la creación de un establecimiento permanente en México, pues simplemente servía de bodega para almacenar, en su caso, el excedente de los bienes terminados.

Asimismo, la empresa manifestó su voluntad de analizar en el procedimiento de acuerdo conclusivo la metodología, indicadores y compañías comparables, a efectos de determinar si el arrendamiento contratado con su parte relacionada estaba o no a valor de mercado, así como a realizar, de ser necesario, los ajustes correspondientes.

Al momento de producir su contestación, la autoridad refirió su disponibilidad para analizar los argumentos de la contribuyente, siempre que se exhibieran durante el procedimiento de mediación, los documentos que acreditaran los razonamientos expuestos en su solicitud de acuerdo conclusivo.

Aportada la documentación correspondiente, las partes suscribieron un acuerdo en el cual la autoridad reconoció que:

- el inmueble arrendado por la parte relacionada en el extranjero no se ubicaba en el supuesto de establecimiento permanente previsto la LISR al ser una simple bodega, y
- los bienes terminados que habían sido adquiridos por la empresa auditada no necesitaban estar amparados en comprobantes que reunieran los requisitos previstos en los artículos 29 y 29-A del CFF, para calificar como deducibles

Ello con independencia de que en lo tocante al valor de la contraprestación pactada con motivo del arrendamiento, la contribuyente regularizó su situación fiscal conforme a la metodología, indicador, comparables y ajustes consensuados con la propia autoridad.

Los dos casos descritos anteriormente son claros ejemplos de cómo una figura flexible, regida por los principios de oralidad y celeridad, se ha posicionado en México como un verdadero medio alternativo de resolución de disputas fiscales, cuyo objetivo es solucionar los conflictos surgidos durante el transcurso de una auditoría con base en la verdad real de las transacciones económicas efectuadas por el sujeto revisado, a efectos de alcanzar una verdadera justicia tributaria.

Acuerdo conclusivo como modelo a seguir en el ámbito internacional

En abril de 2017, Prodecon fue invitada a participar en la 14ª Sesión del Comité de Expertos en Cooperación Internacional en Asuntos

Tributarios de la Organización de las Naciones Unidas (ONU), como observador gubernamental.

En ese evento el Ombudsman mexicano contribuyó a la modificación de los comentarios al artículo 25 del Modelo de Doble Tributación de la ONU, logrando que se incluyera a la mediación como un método no vinculante de resolución de disputas, en gran medida, a la experiencia doméstica mexicana.

Adicionalmente, países como Chile y Polonia, así como otras organizaciones internacionales como el Banco Mundial y el CIAT, han considerado el acuerdo conclusivo en la creación de sus respectivos mecanismos de resolución de disputas tributarias.

Conclusiones

Con casi 11 mil solicitudes recibidas, Prodecon ha demostrado que el acuerdo conclusivo se ha convertido en la mejor herramienta que los contribuyentes auditados tienen para aclarar en breve tiempo, sin juicios y de manera consensuada con la autoridad, su verdadera situación fiscal.

La mediación fiscal permite que las empresas y autoridades fiscales analicen, valoren y generen consensos importantes sobre temáticas complejas que en muchas ocasiones no son abordadas durante el trámite normal de las auditorías en materia de precios de transferencia. Dichas temáticas se encuentran vinculadas con el modelo de negocios utilizado en México por las empresas transnacionales, así como con la sustancia económica y la razón de negocios de las operaciones que celebran con sus partes relacionadas.

Con la figura del acuerdo conclusivo, México se coloca a la vanguardia, como pionero y referente internacional, en el diseño y puesta en marcha de medios alternativos de solución de controversias exitosos en materia de auditorías fiscales. 