

## FISCAL

### 02 DE TRASCENDENCIA

# Management fees, ¿deducibles?



Estime si el egreso por concepto de servicio corporativo pagado a un extranjero es deducible, aplicando los métodos reconocidos por la OCDE

### 06 PARA TOMARSE EN CUENTA

- COPIAS DE MICROFILM ¿ORIGINALES?
- EFECTOS DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN
- CRÉDITO FIRME Y EXIGIBLE ¿IGUALES?
- PYMES NO CUMPLIRÁN CON NIIF
- OMITIR DECLARACIONES MENSUALES=DELITO

### 09 LA EMPRESA CONSULTA

- DULCES, ¿CON TASA 0% Ó 16%?
- PAGOS PROVISIONALES, ¿PRORROGABLES?
- AUTOTRANSPORTE A FÍSICA, ¿SE RETIENE?
- EFECTOS DEL HURACÁN ALEX POR INVERSIÓN

### 11 LOS TRIBUNALES RESOLVIERON

- FUSIÓN SU EFECTO FISCAL ¿CUÁNDO OPERA?
- PRESCRIPCIÓN FISCAL, ¿CONDICIONADA?

### 13 DE ACTUALIDAD

- SÍNTESIS DE LO MÁS RELEVANTE EN MATERIA FISCAL PUBLICADO EN EL DOF Y EN LA GACETA OFICIAL DEL DF DEL 14 AL 28 DE SEPTIEMBRE DE 2011



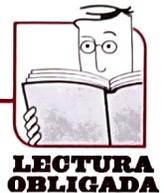
### IDCONLINE

- IMPORTANCIA DE LA PRODECON
- DIPUTADOS TRABAJAN EN PAQUETE ECONÓMICO
- LOS PROBLEMAS DE LA JUSTICIA FISCAL EN MÉXICO

## DE TRASCENDENCIA

# Management fees, ¿deducibles?

Aprecie si estas erogaciones pagadas a residentes extranjeros, con la aplicación de ciertos métodos aprobados por la OCDE se pueden deducir.



El aumento en los procesos de revisión de las autoridades fiscales en materia de precios de transferencia implica para los contribuyentes considerar si efectivamente están en posibilidad de acreditar la condición *arm's length* (el valor de mercado) de sus transacciones intercompañía. Uno de los aspectos más problemáticos en este sentido está relacionado con el pago de servicios corporativos o "*management fees*". En este artículo, el L.C. Jesús Aldrin Rojas M., socio de la firma *Quorum Consulting Group*, Práctica de Precios de Transferencia, ([jesus.aldrin.rojas@quorumcg.com](mailto:jesus.aldrin.rojas@quorumcg.com)), analizará las restricciones a la deducibilidad de este tipo de transacciones, así como las medidas que pueden tomar los contribuyentes para disminuir las posibilidades de enfrentar una contingencia fiscal, partiendo del conocimiento de cierta información, entre la que destaca la existencia real del servicio, el análisis del valor de mercado de los *management fees*, así como la obtención de un margen de utilidad.



Los causantes asumirán una posición activa para revisar la aptitud de la documentación que ampara la deducibilidad.

**L.C. Jesús Aldrin Rojas M.**  
Socio de la firma *Quorum Consulting Group*, Práctica de Precios de Transferencia

cionales. Este modelo de negocios implica para este tipo de entidades, al menos la realización de las actividades indispensables para la consecución de clientes, asumiéndose principalmente funciones de carácter comercial. Sin embargo, actividades como la administración de recursos humanos o la propia administración financiera tienen que efectuarse de algún modo. En este supuesto, la necesidad de subcontratar el soporte administrativo requerido vía los *management*

*fees* resulta evidente, pues de no tercerizarse este tipo de funciones, se puede ver comprometida la operación de la oficina de representación.

No sólo las entidades que asumen de manera limitada las funciones propias a su objeto social requieren forzosamente soporte administrativo vía *management fees*.

- en el extremo de los casos posibles, considérese a: las subsidiarias que replican en su totalidad, las funciones efectuadas por sus casas matrices en su mercado de origen. Aun cuando pudiera pensarse que este tipo de negocios efectúan todas las actividades necesarias para la realización de su objeto social, tomando por su cuenta decisiones de operación, financiamiento o inversión, ciertas tareas (como la administración de tesorería o el soporte legal) frecuentemente se subcontratan, ya que *por su especialización no necesariamente pueden ser internalizadas*.

La existencia de los servicios se debe demostrar mediante un análisis funcional<sup>1</sup> apropiado. Tal estudio *detallará la interrelación efectiva entre el contribuyente y su grupo multinacional*, incluyendo el alcance o perímetro de las actividades habituales del receptor de los servicios y las circunstancias bajo las cuales se detona el soporte

### Existencia real del servicio

El análisis de precios de transferencia para el receptor de los servicios debe iniciar por considerar las circunstancias que detonan la recepción de los *management fees*. Normalmente, las erogaciones por ese concepto, para ser deducibles, parten del supuesto de que el contribuyente *necesita soporte en algún área administrativa de carácter vital, por tanto, invariablemente, recurrirá a terceros independientes o a partes relacionadas con la experiencia necesaria para desarrollar las actividades que no pueden ser realizadas de manera interna*.

A manera de ejemplo, se analizarán los siguientes casos:

- el de las oficinas de representación de los grupos multina-

<sup>1</sup> Capítulo I, 1.42-1.51, de los Lineamientos de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico -OCDE- (Los Lineamientos). Artículos 86, fracción XII, inciso b), y 215, fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR)

del grupo multinacional, así como sus características. Si durante la realización del análisis funcional *se identifican cargos que dupliquen actividades realizadas rutinariamente por el receptor de los servicios, o gastos que bajo circunstancias normales, no hubieran sido erogados por el contribuyente con terceros independientes*<sup>2</sup>, se advertiría una *contingencia al contribuyente*, ello es vital, pues esos cargos no podrían ser considerados como servicios y *solamente podrían ser deducidos si en condiciones no controladas, terceros independientes habrían erogado los mismos*

La existencia de contratos, notas de cargo o facturas, donde se amparen traslados de gastos bajo el rubro *management fees*, sin el análisis necesario, no son evidencia suficiente para confirmar la existencia de los servicios corporativos, lo que invariablemente puede acarrear problemas en la deducibilidad.

## Valor de mercado

Una vez confirmada la existencia de los *management fees* (dado el carácter indispensable de estos servicios<sup>3</sup>) es menester constatar su valor en el mercado. Para ello, se considerará la aplicación de los métodos de precios de transferencia observando la calidad y disponibilidad de la información existente para el análisis.

Para la aplicación de cualquiera de esos métodos, es indispensable distinguir entre rubros de distinta naturaleza. Dado que los métodos analizan precios o márgenes de rentabilidad, *sería imposible conocer el valor de mercado de un cargo global amparado bajo el concepto "management fees" si no se desagrega en cada uno de los conceptos que lo componen y se evalúan por separado con respecto a transacciones comparables*.

Enseguida se estudiarán los métodos que, desde mi perspectiva, pueden emplearse para validar el principio de *arm's length* (el valor de mercado) de los *management fees*.

- **Método de Precio Comparable No Controlado (MPC)**, esta técnica considera "el precio o monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables" (artículo 216, fracción I de la LISR), por ende, puede utilizarse en los siguientes escenarios:

- con comparables internos, considerando como entidad bajo análisis:

## Información relevante

- ¿Conoce detalladamente los servicios que se le están trasladando?
- Si no recibiera los servicios de su parte relacionada, ¿los pagaría a un tercero?, y, ¿cuál sería el precio a pagar?
- Si usa métodos de precios de transferencia basados en la rentabilidad de la transacción, ¿conoce si es de mercado el margen de utilidad asociado a los *management fees*?
- ¿Revisó los comparables y si en efecto califican como tales?

- al prestador de los servicios, confrontando el precio de transferencia contra el precio trasladado a terceros independientes (clientes del prestador del servicio) en transacciones comparables
- al receptor de los servicios enfrentando el monto de las erogaciones realizadas por los servicios prestados contra el precio incurrido con prestadores de servicios independientes, es decir, mediante la evaluación del costo alternativo que implica para el receptor de los servicios la externalización de los *management fees*
- con comparables externos:
  - comparando el precio de transferencia contra el monto de las contraprestaciones pactadas entre terceros independientes, (verbigracia, a través del análisis de contratos de carácter público donde se pacten la prestación de servicios comparables a los *management fees*).

Normalmente, el MPC resulta la mejor opción para el contribuyente en cuanto a la validación de la condición *arm's length* de ese tipo de operaciones, empero, razones como la inexistencia de comparables internos o externos apropiados, o la imposibilidad de instrumentar ajustes razonablemente precisos, podrían llevar a utilizar métodos alternativos

- **Métodos de Costo Adicionado (MCA)**<sup>4</sup> y de **Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación (MTU)**<sup>5</sup>. Ante la imposibilidad de emplear el MPC, es común el uso de los métodos indicados como opciones para analizar el principio de *arm's length* en el supuesto en estudio.

El uso ideal de esos métodos considera como entidad bajo análisis al prestador de los servicios y parten del supuesto de que los costos (MCA) o costos y gastos (MTU) asociados

<sup>2</sup> Los Lineamientos no consideran como servicios y, consecuentemente, no son *management fees*, los costos asociados al mantenimiento de la estructura jurídica de la casa matriz, como reuniones de accionistas, emisión de acciones o costos de supervisión incurridos por el consejo de administración, costos de carácter contable como los relacionados con la emisión o consolidación de reportes, costos de levantamiento de fondos, etcétera. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, VII, 79-7.10

<sup>3</sup> Artículo 31, fracción I de la LISR

<sup>4</sup> Artículo 216, fracción III de la LISR

<sup>5</sup> Numeral 216, fracción VI de la LISR

a los servicios corporativos, fueron incurridos con terceros independientes (contabilizados de manera apropiada), por lo tanto, se someterá a revisión el "markup" o porcentaje de utilidad obtenido en la transacción.

Dado el carácter jerárquico del artículo 216 de la LISR, se tomará en primera instancia el MCA, sin embargo, el MTU mediante el indicador financiero (utilidad de operación/costo total) es también una opción aceptable cuando no se puede confirmar la comparabilidad de la estructura de costos directos asociados a los *management fees* mediante comparables internos o externos.

Es conveniente señalar que el MTU frecuentemente es empleado para evaluar cargos de esta naturaleza con respecto a la rentabilidad global del contribuyente. Sin embargo, este enfoque no necesariamente valida la condición *arm's length* de los servicios, en todo caso mide el impacto de éstos en la operación del causante, por lo que este tipo de análisis sólo puede ser usado en última instancia y, además, eventualmente resultar inadecuado

#### DETERMINACIÓN DE LOS COSTOS O COSTOS Y GASTOS A TRASLADAR<sup>6</sup>

Como se ha señalado, el empleo del MCA y del MTU parte del supuesto de que tanto los costos, como los gastos asociados a los *management fees* fueron incurridos con terceros independientes, siendo la condición sujeta a análisis, la utilidad obtenida con las partes relacionadas. No obstante, debe revisarse cuidadosamente si aquéllos trasladados al receptor de los servicios fueron determinados de manera correcta.

Cuando por cualquier circunstancia se tienen que estimar los costos y gastos, es importante apreciar la discrepancia existente entre lo señalado por la LISR y los Lineamientos de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico -OCDE- (Los Lineamientos).

Para la LISR son no deducibles los gastos a prorrata efectuados con residentes en el extranjero<sup>7</sup>, mientras que Los Lineamientos sí consideran la posibilidad de usar métodos de asignación indirecta del gasto, observando ciertas salvaguardas<sup>8</sup>.

Ante esta situación, el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA) en la tesis número VI-P-SS-501, aprobada en sesión del 24 de enero



- Precios de transferencia: reglas precisas (15 de julio de 2011)
- Mayor fiscalización a maquiladoras (5 de julio de 2011)

de 2011, visible en la Revista de ese Tribunal, Sexta Época, Año IV, número 40, abril de 2011, página 89, se pronunció en el tenor literal siguiente:

#### CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO CELEBRADO ENTRE MÉXICO Y ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA.- PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN INDIRECTA.

*En el artículo 25 (4) de dicho Convenio para evitar la doble imposición, se pactó por los Estados contratantes la sujeción al Principio de no discriminación indirecta, con el fin de evitar la discriminación en la legislación doméstica o interna de cada Estado Contratante respecto de los pagos de intereses, regalías y demás gastos pagados por un residente de un Estado Contratante a un residente de otro Estado no residente del primero, que deben ser deducibles en el primer Estado y no prohibirse bajo el argumento de haberse realizado a un no residente de ese Estado. Lo que evidencia que se pacta ese principio para exigir el mismo tratamiento al pago efectuado a un no residente que correspondería en iguales condiciones a un pago a un residente. En consecuencia, si el legislador federal derivado del ejercicio de su Poder Tributario estableció en el artículo 32, fracción XVIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2003, la prohibición de la deducibilidad de los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta en los términos de los Títulos II (Personas Morales) o IV (Personas Físicas) y la autoridad fiscal determina un crédito fiscal rechazando la deducción efectuada por el residente en México de pagos a prorrata realizados a un residente en el extranjero, con apoyo en el artículo 32, fracción XIII de la Ley de la Materia, ello se traduce en la violación al Principio de no discriminación indirecta que tiene preeminencia en su aplicación, siempre y cuando no se actualicen las hipótesis de excepción previstas en el artículo 25 (4) del Convenio señalado, que libera de tal exigencia cuando se trate de rentas relativas al pago de intereses, regalías u otros gastos, respecto de las cuales se determine que son contrarias a las normas aplicables que protegen el Principio de independencia o at *arm's length*.*

6 El MCA, implica la incorporación de un margen de utilidad sobre los costos de la prestación del servicio, mientras que el MTU, considera la incorporación de un margen de utilidad sobre costos y gastos. Por cuestiones de practicidad, durante el desarrollo del artículo se hace referencia a "costos y gastos" debiéndose tener en cuenta por el lector, la consideración señalada

7 Artículo 32, fracción XVIII de la LISR

8 OECD Op. Cit. 7.23. Los métodos de asignación indirecta del gasto considerarán al menos lo siguiente: 1) ser razonables, de conformidad con las características comerciales de la transacción. 2) contener salvaguardas para evitar la manipulación y 3) ser capaz de establecer cargos cuya compensación sea acorde con el beneficio recibido

Juicio Contencioso Administrativo Número 13403/09-17-01-4/503/10-PL-07-09. Resuelto por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 16 de agosto de 2010, por mayoría de 8 votos a favor, 1 voto con los puntos resolutiveos y 1 voto en contra.- Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.- Secretaria: Lic. Adriana Domínguez Jiménez.



- Estudio de precios de transferencia (29 de marzo de 2011)
- Operaciones entre partes relacionadas (12 de mayo de 2009)

tes o los que éstos obtienen entre sí. Para tal efecto, es importante *constatar la efectiva comparabilidad de las transacciones o compañías propuestas como parámetro de referencia para la evaluación del margen de utilidad intercompañía.*

Factores como el mercado donde tales comparables prestan sus servicios, el costo del personal empleado, o las tecnologías de información involucradas, pueden impactar significativamente los rendimientos de los prestadores de servicios y, con-

secuentemente, si no se tiene el cuidado necesario, el análisis de precios de transferencia podría llegar a conclusiones erróneas.

## Corolario

El pago de los servicios amparados bajo el concepto *management fees*, puede implicar ciertos riesgos. Garantizar la deducibilidad de los mismos, y evitar una modificación a la base gravable requiere de los contribuyentes, asumir una posición activa en cuanto a la revisión de la calidad de la documentación que ampara su deducibilidad, tanto de carácter interno (contratos, facturas, estados financieros transaccionales) como externo (análisis de precios de transferencia, incluyendo el método empleado y los comparables propuestos).

Los causantes también considerarán que por su naturaleza, la contraprestación por este tipo de servicios puede ser variable, pues no necesariamente los servicios utilizados en un ejercicio fiscal, coinciden con los que podrían ser requeridos en un año subsecuente. La deducción de los *management fees* no debería realizarse de manera automática, y requiere de parte de los contribuyentes, atención continua sobre los mismos para evitar les sea negada. 

Palabras clave: servicios corporativos/*management fees*/precios de transferencia/valor de mercado/Método de Precio Comparable No Controlado/Método de Costo Adicionado/ Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación/principio *arm's length*

En la tesis transcrita *se favoreció a un contribuyente con la deducción de gastos a prorrata, bajo el principio de no discriminación indirecta.* Sin embargo, a pesar de ese precedente, es recomendable otorgar preponderancia a los métodos de asignación directa del gasto de ser posible. En caso contrario, por lo menos que las estimaciones efectuadas por el contribuyente o sus partes relacionadas *sean revisadas por un contador público independiente*, para evitar el riesgo de una asignación inconsistente, incompleta o superior a la que realmente debería de contabilizarse para efectos de la cuantificación de los *management fees*.

## Obtención de un margen de utilidad

Para el prestador de los servicios, (sobre todo cuando los de corte administrativo son parte principal de su negocio) la obtención de utilidad es una consecuencia natural del desarrollo de las actividades propias de su objeto social. Sin embargo, ¿qué pasa cuando la prestación de los *management fees* no se realiza de manera rutinaria? ¿Debe existir utilidad para el prestador de los servicios?

En principio sí, pues cualquier agente económico racional buscaría obtener el máximo beneficio posible de sus actividades, empero, es menester apreciar que bajo ciertas circunstancias<sup>9</sup> *el traslado de los costos y gastos puede resultar un enfoque aceptable para las autoridades fiscales.*

Ahora bien, si dadas las características de la transacción se decide asignar un margen de utilidad a los servicios, no debe superar los rendimientos obtenidos de terceros independien-

9 Las directrices de la OCDE en su capítulo VII, numeral 7.37 consideran como aceptable el traslado al costo de los servicios siempre y cuando no formen parte de la actividad principal de negocios del prestador del servicio (en este caso los *management fees*), la utilidad involucrada no sea significativa, y no sea posible asignar de manera directa el gasto al receptor de los mismos