Contaduría Pública

www.imcp.org.mx

Partes relacionadas y precios de transferencia

- Transacciones entre partes relacionadas
- Auditorías fiscales
- Ajustes en materia de precios de transferencia

$45.00

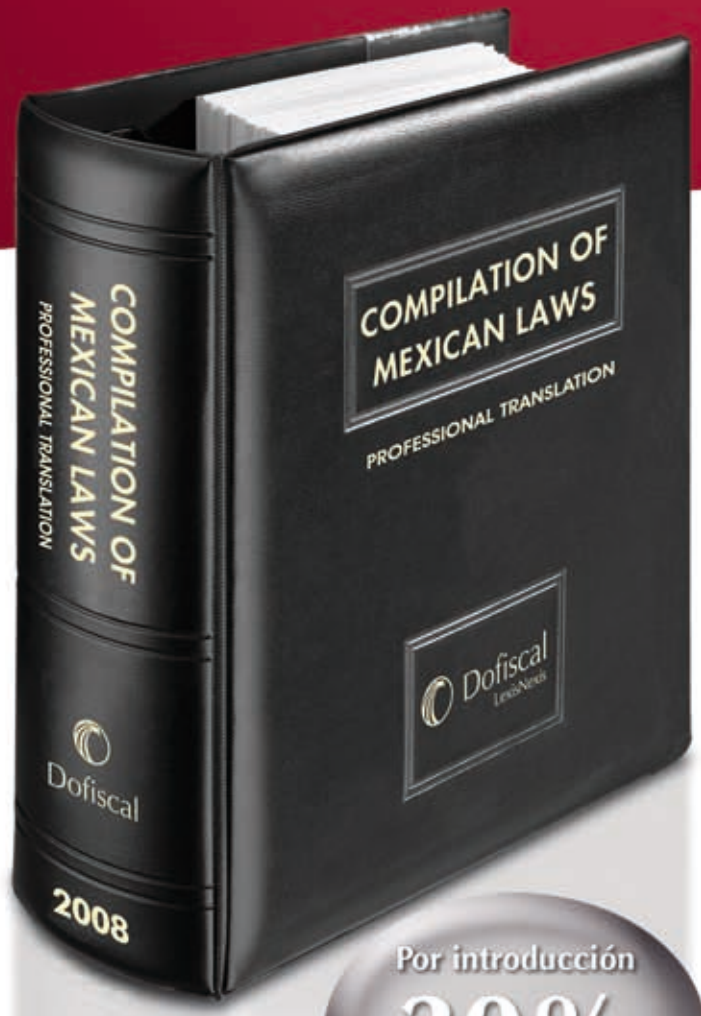
7 52435 48530 2 00427

Marzo 2008
exhibir hasta abril 17, 2008

Órgano oficial de difusión del
Instituto Mexicano de
Contadores Públicos
Federación de Colegios de Profesionistas

Compilation of Mexican Laws

Por fin... la traducción profesional que usted esperaba



- ✔ Traducido por peritos especializados en jurídico fiscal
- ✔ Supervisado por prestigiados expertos (Graduado de Harvard Law School)
- ✔ Entrega a partir de febrero 2008

Por introducción

30%

$4,330*

*Precio de lista $6,180. Con el 30% de descuento $4,330

5351 9503 • 01800 200 3947

ventas@lexisnexis.com.mx

Dofiscal℠

LexisNexis®

Instituto Mexicano de
Contadores Públicos

Los coordinadores de este número de
Contaduría Pública son
M.D.I. Andrea Ruiz Rivas
Asociada Senior de Comercio Exterior
Salles, Sainz – Grant Thornton, S.C.
C.P.C. Jorge L. Hernández Baptista
Socio de PriceWaterhouseCoopers

COMITÉ EJECUTIVO NACIONAL 2007-2008
Presidente
C.P.C. Jaime Sánchez-Mejorada Fernández
Vicepresidente General
C.P.C. Eduardo Ojeda López Aguado
Secretario
C.P.C. Víctor Manuel Prieto Gastélum
Tesorera
C.P.C. Rosa María Escobar Ortiz
Protesorero
C.P.C. Jaime Espinosa de los Monteros Cadena
Auditor
C.P.C. Miguel Ángel Orozco Medina
Director Ejecutivo
C.P.C. Federico Ríos León y Vélez

VICEPRESIDENTES DE OPERACIÓN
Legislación
C.P.C. Alfonso Infante Lozoya
Docencia
C.P.C. Manuel de Jesús Escoffié Aguilar
Sector Gubernamental
C.P.C. José Armando Plata Sandoval
Sector Empresas
C.P.C. José Miguel Barañano Guerrero
Práctica Externa
C.P.C. Javier Morales Ríos
Relaciones y Difusión
C.P.C. Luis Raúl Michel Domínguez
Fiscal
C.P.C. Carlos Cárdenas Guzmán
Asuntos Internacionales
C.P.C. Javier García Padilla
Apoyo a Federadas
C.P.C. José Luis Doñez Lucio

REGIONALES
Zona Noreste
C.P.C. Librado Octavio García Aymerich
Zona Noroeste
C.P.C. Jesús Rodolfo Amavizca Valenzuela
Centro-Occidente
C.P.C. Luis Núñez Álvarez
Zona Centro
C.P.C. Manuel Gutiérrez García
Centro-Istmo-Peninsular
C.P.C. Gabriel Montiel Morales

Contenido

Carta Editorial 4

Precios de Transferencia en México
Generalidades 6
C.P. José Casas
L.C.P. Graciela Zamudio

Precios de Transferencia
(retrospectiva) 10
Dr. Herbert Bettinger Barrios

Innovación, abierta, dinámica global, transparencia y requerimientos fiscales: lo que el director general y la alta gerencia deben saber hoy sobre los precios de transferencia 14
Horacio Peña Araujo
César Orellana Méndez

Algunas consideraciones jurídicas en torno a las facultades de las autoridades fiscales en materia de precios de transferencia 18
Lic. Arturo Pérez Robles

Precios de Transferencia en Operaciones Nacionales
¿Tu empresa se encuentra preparada para una auditoría? 22
C.P. José Arturo Vela Ríos
C.P. Miguel Ángel Morales

Algunas implicaciones de Precios de
Transferencia en la prestación de servicios 26
C.P.C. Mauricio Hurtado de Mendoza Valdez
L.E. Augusto César Montoya

Precios de transferencia.
Nuevas regulaciones temporales de servicios en
Estados Unidos y su posible impacto en México 32
C.P. Jorge Armando Martínez Cervantes

36 Desarrollo de la práctica de precios de transferencia. Repercusiones y beneficios fiscales
C.P.C. José Mario Rizo Rivas
Lic. Beatriz Guerra Correa

42 Los ajustes de precios de transferencia a los impuestos directos, ISR e IETU y los ajustes para los impuestos indirectos
C.P.C. y M.I. Héctor Silva Rodríguez

46 Ajustes en materia de precios de transferencia
C.P.C. Ricardo Rendón Pimentel
L.E. Oscar Campero Pérez San Vicente

51 Alcance de las facultades de las Autoridades Fiscales en materia de simulación de actos jurídicos
C.P.C. y Lic. Christian Natera Niño de Rivera
Lic. José Ignacio Pizarro-Suárez Villalobos

Secciones

54 FISCAL
Precios de transferencia y el método intercuartil (primera parte)
C.P.C. Jorge Novoa Franco

59 PANORAMA FINANCIERO
Evolución y perspectivas de la economía mexicana (primera parte)
Manuel Guzmán Moreno

62 DOCENCIA
Elementos fundamentales en la toma de decisiones
C.P.C. y M.A. Sylvia Meljem Enríquez de Rivera

64 HORIZONTES
La nueva naturaleza del trabajo: la adicción
C.P.C. y C.I.A. Beatriz Castelán García

CONTADURÍA PÚBLICA

Carta Editorial

En un mundo totalmente interrelacionado, la globalización se convierte en un terreno fértil para la apertura comercial y tecnológica, el intercambio financiero, el movimiento de mercancías y las tendencias sofisticadas de manufactura.

Con el afán de favorecer sus negocios, las empresas optimizan sus recursos y benefician sus operaciones, atendiendo así a un marco internacional.

México ha desempeñado un papel dinámico en el tema de la apertura desde muy diversos aspectos, incluidos los temas del comercio y la industria.

En esta edición de Contaduría Pública, contamos con invitados de reconocido prestigio, quienes analizan seria y profundamente el tema de partes relacionadas y precios de transferencia, que hoy tiene gran importancia en el mundo de los negocios globales. La selección de los artículos abarca desde las auditorías fiscales que se encuentra realizando activamente la autoridad, hasta los aspectos internacionales, de retrospectiva, evolución, fiscales y de carácter legal.

Esperamos que este material sea de interés y utilidad para nuestros lectores.

Comisión de Revista
Marzo 2008

Comisión de Revista

C.P.C. Gabriel Bustos Porcayo • **Presidente**
C.P. Fernando Álvarez Zamudio • **Secretario**
C.P. Eduardo Ávalos Lira
L.C.C. Georgina Ávila Figueroa
C.P.C. Carlos Carpy Morales
C.P.C. Ricardo Delfín Quinzaños
C.P.C. y C.I.A. Beatriz Castelán García
C.P.C. Sergio Cervantes Ruiz-Olloqui
C.P.C. Rafael García Gómez
C.P.C. Irving A. González Esqueda
Lic. Manuel Guzmán Moreno
C.P.C. Jorge L. Hernández Baptista
C.P.C. Ricardo Lara Uribe
C.P.C. Arturo Luna López
C.P.C. y M.A. Sylvia Meljem E. de R.
C.P.C. Luis Moreno Noriega
C.P. Nicolás Olea Zazueta
C.P.C. Luis Francisco Ortega Sinencio
Mtra. Ma. de Lourdes Rojas Cataño
M.D.I. Andrea Ruiz Rivas
C.P.C. y M.A. Pedro Luis San Martín

Bosque de Tabachines 44 Bosques de las Lomas
Miguel Hidalgo 11700 Ciudad de México, D.F.
+52(55) 5267-6400 fax 5596-6950

Editorial

Coordinación editorial
Juana Trejo Caballero
Arte y diagramación
Jorge Alejandro Medina Arriaga
Corrección de estilo
Dzoara E. Rodríguez Velázquez
Nicolás M. Centeno Bañuelos
Fotografía
Eduardo Álvarez del Castillo
Rafael Segura Pérez
jupiterimages™ unlimited
Publicidad
Gerardo Gutiérrez Mancera
Edilberto Calvillo Sánchez
revista.cp@imcp.org.mx
Suscripciones
Iveth Prado Pérez
suscripcion@imcp.org.mx
Suscripción anual
República Mexicana $450.00 (incluye gastos de envío)
Continente Americano U.S. Cy. 125.00 (incluye gastos de envío)
Continente Europeo U.S. Cy. 175.00 (incluye gastos de envío)
Precio por ejemplar $45.00
Imprenta
Grupo Ajusco, S.A. de C.V.
+52(55) 5740-5620 fax 5740-2741

30,000 ejemplares
Publicación certificada por el
Instituto Verificador de Medios
Registro No. 071/12

INSTITUTO VERIFICADOR DE MEDIOS

CONTADURÍA PÚBLICA. Órgano oficial de difusión del IMCP. Es una publicación mensual. Aparece los primeros días de cada mes. Se distribuye entre miembros de los colegios de profesionales y entre ejecutivos que ocupan puestos directivos como:presidente, gerente general, contralor, gerente administrativo, gerente financiero en universidades, organismos profesionales y entre los principales funcionarios de los sectores público y privado.

POLÍTICAS EDITORIALES. Los artículos publicados expresan la opinión del autor o autores, sin que deba coincidir necesariamente con el punto de vista del IMCP, respecto del tema tratado. Cuando se exprese la opinión del IMCP se especificará claramente. No se permite la reproducción de los artículos publicados sin la autorización escrita del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

CONTADURÍA PÚBLICA está autorizada como publicación periódica por el Servicio Postal Mexicano. Registro 0130972 de fecha 28-09-72. Certificado de licitud de título: 1721; Certificado de licitud de contenido: 995, expedidos por la Comisión Calificadora de Publicaciones y Revistas Ilustradas de la Secretaría de Gobernación. Certificado de Reserva de derechos de uso exclusivo del título: 04-1990-000000001609-102, expedido por el Instituto Nacional de Derechos de Autor. ISSN 1870-4883.

imef
fundación de investigación

XXIV Premio Internacional
de Investigación Financiera
IMEF-Deloitte

Deloitte.

XXIV Premio Internacional de Investigación Financiera IMEF-Deloitte

El Premio IMEF-Deloitte tiene como propósito fomentar y estimular la investigación y el análisis de temas de interés en el ámbito de la actividad financiera empresarial en México y Latinoamérica.

Categorías de participación y premios
Los premios serán entregados en el marco de la XXXVI Convención Nacional IMEF en Cancún, Quintana Roo.

Categoría	Primer lugar	Segundo lugar
Investigación Financiera Empresarial	$160,000.00	$100,000.00
Investigación Macrofinanciera	$90,000.00	$50,000.00
Tesis y trabajos de investigación equivalentes	$40,000.00	$30,000.00

Fecha límite de entrega de trabajos:
17 de agosto hasta las 19:00 horas

Consulta las bases y los temas que puedes desarrollar en:

www.imef.org.mx
www.deloitte.com/mx

Precios de transferencia en México
GENERALIDADES

C.P. José Casas
L.C.P. Graciela Zamudio

A partir de 2006, se establece que el primer método que se debe considerar al evaluar y soportar los precios de transferencia es el precio comparable no controlado

Antecedentes

Con el ingreso de México a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), en 1994, fue invitado a regular los precios de transferencia en su legislación local. El primer sector que se reguló fue el sector maquilador. Una vez que nuestro país observó el incremento en su recaudación, derivado de la regulación de precios de transferencia para la industria maquiladora, decidió incorporar en su legislación, a partir del ejercicio de 1997, reglas de precios de transferencia, que son de aplicación a todos los contribuyentes, de manera general. Dichas reglas se han basado en las *Guías de Precios de Transferencia*, emitidas por la OCDE, y han sufrido diversos cambios desde el año en que se incorporaron hasta hoy, aunque en esencia siguen siendo las mismas.

Obligaciones en México en materia de precios de transferencia

La Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) es la ley que contiene la mayoría de las reglas en materia de precios de transferencia. Lo más relevante son las obligaciones para personas morales, mismas que se incluyen en el artículo 86 de la mencionada LISR. Dichas obligaciones son las siguientes:

- La fracción XV establece que todas las operaciones celebradas con partes relacionadas, deben pactarse de manera similar a como lo hubieran hecho partes independientes en operaciones comparables, aplicando para ello uno de los métodos de precios de transferencia contenidos en el artículo 216 de la LISR.

> La LISR identifica dos obligaciones para operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero: preparar documentación comprobatoria y presentar una declaración informativa

C.P. José Casas
Presidente de la Comisión de Precios de Transferencia del IMCP
Socio de KPMG Cárdenas Dosal, S.C.
jcasas@kpmg.com.mx

L.C.P. Graciela Zamudio
Gerente Senior de Precios de Transferencia de KPMG Cárdenas Dosal, S.C.
gzamudio@kpmg.com.mx

- La fracción XII requiere que los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, preparen y mantengan documentación que soporte que dichas transacciones se celebraron de manera similar a como lo hubieran hecho partes independientes en operaciones comparables. Dicha documentación debe contener lo siguiente:
  - Información relativa a las partes relacionadas, incluyendo su nombre, domicilio para efectos fiscales, y la relación entre el contribuyente mexicano y dichas partes relacionadas, de acuerdo con la definición del artículo 215 de la LISR.
  - Información y documentación sobre las operaciones con partes relacionadas, incluyendo su monto.
  - Un análisis de las funciones, los activos y los riesgos por cada tipo de operación celebrada con partes relacionadas, tomando en cuenta lo dispuesto en el artículo 215 de la LISR.
  - La aplicación de uno de los métodos de precios de transferencia contenidos en el artículo 216 de la LISR, incluyendo los comparables utilizados por cada tipo de transacción celebrada con partes relacionadas.
- La fracción XIII requiere que todos los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, presenten una declaración informativa sobre dichas operaciones.

En resumen, la LISR identifica dos obligaciones cuando se tienen operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero: el preparar documentación comprobatoria y el presentar una declaración informativa. Cuando se tienen operaciones con partes relacionadas residentes en México, si bien no se tienen las obligaciones mencionadas con anterioridad, sí se debe aplicar un método de precios de transferencia para soportar que las operaciones en comento se pactaron de manera similar a como lo hubieran hecho partes independientes en operaciones comparables.

Sanciones por incumplimiento

No existe una multa específica por no contar con la documentación comprobatoria de precios de transferencia. Sin embargo, en caso de no presentar la declaración informativa de operaciones con partes relacionadas, presentarla incompleta o hacerlo con errores, puede resultar en una multa que, de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación, puede ir de $47,640 hasta $95,280.

Es importante mencionar que, de acuerdo con una tesis del Tribunal Fiscal resuelta a principios de 2006, el no contar con la documentación comprobatoria en materia de precios de transferencia por operaciones celebradas con partes relacionadas residentes en el extranjero, a más tardar en la fecha de presentación de la declaración anual, no da derecho a deducir para efectos del impuesto sobre la renta, los costos o gastos derivados de dichas operaciones, ya que no se cumple con el requisito de contar con la documentación que soporte dichas deducciones.

De lo anterior vale la pena destacar que, si bien la falta de documentación no implica una multa para el contribuyente, sí puede poner en riesgo la deducción de los costos y gastos derivados de operaciones con partes relacionadas.

Por otro lado, el Código Fiscal de la Federación establece que cuando a un contribuyente se le imponga una multa por omitir un impuesto derivado de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, tendrá derecho a una disminución en la multa que se le imponga. Dicha disminución será de 50% del total de la multa correspondiente.

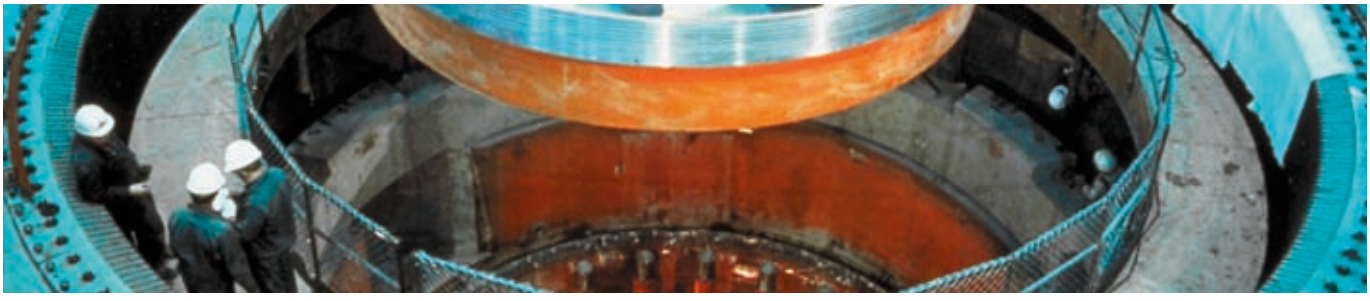
Métodos permitidos y regla del mejor método

El artículo 216 de la LISR establece cuáles son los métodos que se pueden aplicar para evaluar los precios de transferencia. Estos métodos son:

- Precio comparable no controlado
- Precio de reventa
- Costo adicionado
- Partición de utilidades

- Residual de partición de utilidades
- Márgenes transaccionales de utilidad de operación

Hasta el año de 2005, los contribuyentes podían aplicar el método que consideraran como el más apropiado para evaluar y soportar sus precios de transferencia. Bajo este supuesto, la mayoría de los contribuyentes utilizó el método de márgenes transaccionales de utilidad de operación. Derivado de lo anterior, a partir de 2006 se incorporó en la LISR la regla del mejor método, la cual establece que el primer método que se debe considerar al evaluar y soportar los precios de transferencia es el precio comparable no controlado. Asimismo, cuando no se pueda aplicar este método, se deberá documentar cuáles fueron las razones para no hacerlo.



Una vez que se ha determinado que el método de precio comparable no controlado no se puede aplicar, los contribuyentes pueden evaluar entonces la aplicación de otro método, dando preferencia al **precio de reventa** y al **costo adicionado**.

La descripción de los métodos de precios de transferencia incluidos en la LISR, es muy similar a la contenida en las *Guías de Precios de Transferencia de la OCDE*.

Requisitos de documentación

Como se mencionó con anterioridad, la documentación comprobatoria de precios de transferencia debe incluir cuatro requisitos para cumplir con las disposiciones establecidas en la LISR: 1) información sobre las partes relacionadas; 2) información sobre las operaciones con partes relacionadas; 3) un análisis de las funciones, activos y riesgos incurridos en las operaciones con partes relacionadas, y 4) la aplicación de un método de precios de transferencia, incluyendo información sobre las empresas u operaciones comparables. Además de estos requisitos, hay algunos puntos importantes a considerar al preparar la documentación comprobatoria.

Un punto importante a considerar, es que la LISR es de aplicación anual, y sobre ejercicio calendario. Por lo tanto, la documentación debe incluir las operaciones realizadas en el año calendario o ejercicio fiscal, para efectos mexicanos. Derivado de lo anterior, si se analiza la información del ejercicio fiscal de la casa matriz en el extranjero, que no coincide con el ejercicio fiscal mexicano, es probable que dicha documentación sea rechazada por la autoridad fiscal. Asimismo, se debe preparar documentación para cada ejercicio fiscal, ya que si se utiliza documentación de un ejercicio para soportar las operaciones de otro, es probable que la autoridad fiscal rechace dicha documentación.

También es importante mencionar, que la obligación de tener documentación es para cada contribuyente en lo individual. La autoridad ha objetado que se utilice la documentación de un contribuyente para soportar la operación de otro, no obstante que contenga el análisis de la operación celebrada entre ambos.

En algunos casos, los contribuyentes han presentado a la autoridad fiscal, cuando ésta les requiere su documentación comprobatoria, la correspondiente a su casa matriz u otra parte relacionada. Esta situación debe evitarse, ya que es muy probable que la autoridad no considere como válida este tipo de documentación, pues no corresponde al contribuyente mexicano, no obstante que tenga analizada la operación celebrada con éste.

Como se puede observar, no hay caminos cortos para cumplir con la obligación de preparar documentación comprobatoria de precios de transferencia, por ello, se debe cumplir cabalmente con los requisitos establecidos en la LISR.

Maquiladoras

Las empresas conocidas como maquiladoras, que operan al amparo del Decreto para el Fomento de la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación, fueron el primer sector regulado en México por precios de transferencia, a partir del ejercicio de 1995.

En un principio, las maquiladoras tenían dos opciones para cumplir con precios de transferencia: 1) obtener una utilidad fiscal que representara, al menos, 5% del total de activos utilizados en su operación, o 2) obtener una resolución en materia de precios de transferencia que confirmara que su margen de utilidad era apropiado.

En la actualidad, las maquiladoras tienen tres opciones para cumplir con precios de transferencia, de acuerdo con lo establecido en el artículo 216-Bis de la LISR. Dichas opciones son las siguientes:

- Elaborar un estudio de precios de transferencia, de acuerdo con lo establecido en el artículo 86, fracción XII, de la LISR, sin considerar para tales efectos los activos propiedad de residentes en el extranjero. Una vez que se ha aplicado dicho método, al resultado debe adicionársele una cantidad equivalente a 1% del valor de los activos utilizados, propiedad de residentes en el extranjero, y que son utilizados en la actividad de maquila, para determinar el precio de transferencia.

- Obtener una utilidad fiscal que sea la mayor de lo siguiente: 1) 6.9% del valor de los activos utilizados en la operación de maquila, o 2) 6.5% de los costos y gastos incurridos en la operación de maquila.

- Preparar un estudio de precios de transferencia, de acuerdo con lo establecido en el artículo 86, fracción XII, de la LISR, pero aplicando el método de márgenes transaccionales de utilidad de operación, tomando en consideración los activos propiedad de residentes en el extranjero que se utilicen en la operación de maquila.

El régimen de maquiladoras ha sufrido diversos cambios desde su incorporación, y bien merece un artículo aparte para hablar sobre el tema; pero, para efectos prácticos, se ha comentado aquí, de manera general, cómo se debe cumplir con precios de transferencia en la actualidad.

Acuerdos Anticipados de Precios (APA)

De acuerdo con el artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes pueden pedir a la autoridad fiscal una resolución en materia de precios de transferencia, conocida en la práctica como **APA**. Mediante esta resolución, la autoridad fiscal le confirma al contribuyente la metodología utilizada en la determinación de sus precios de transferencia. Asimismo, si la operación para la cual se solicita la resolución es con una parte relacionada residente en un país con el que México tiene celebrado un tratado para evitar la doble tributación, entonces existe la posibilidad de que el contribuyente pueda solicitar que el APA sea bilateral. Lo anterior significa que la parte relacionada en el extranjero y el contribuyente mexicano autorizan, cada uno a su autoridad fiscal correspondiente, que sean éstas las que determinen cuál debe ser el precio de transferencia de la operación en comento. Una vez que ambas autoridades se han puesto de acuerdo en el precio de transferencia, entonces cada una emite una resolución particular al contribuyente respectivo.

De acuerdo con el Código Fiscal de la Federación, un APA puede abarcar cinco años, que son el ejercicio en el que se solicita, el ejercicio anterior, y hasta tres ejercicios posteriores. Asimismo, pueden tener una duración mayor si se derivan de un procedimiento amistoso, en los términos de un tratado para evitar la doble tributación celebrado por México.

Como se mencionó con anterioridad, cuando México incorporó reglas de precios de transferencia para las maquiladoras, una de las opciones que éstas tenían para cumplir con precios de transferencia era solicitar un APA. Se estima que el número de APA emitidos para maquiladoras es superior a 500.

En la actualidad, dado que el APA ya no es una de las opciones que tienen las maquiladoras para cumplir con precios de transferencia, la emisión de APA ha disminuido. No obstante lo anterior, la autoridad fiscal sigue estando muy activa en la emisión de APA, principalmente bilaterales.

Auditorías en materia de precios de transferencia

La autoridad fiscal ha llevado a cabo auditorías en materia de precios de transferencia desde hace varios ejercicios. Sin embargo, en los últimos años ha incrementado esta actividad. Al momento de la elaboración de este artículo, se estima que haya alrededor de 50 auditorías en proceso.

Derivado de que una auditoría de precios de transferencia debe ser secuencial, ésta inicia con un citatorio al Contador Público que dictaminó para efectos fiscales al contribuyente que será auditado, con el fin de revisar sus papeles de trabajo. Un punto importante de esta revisión es verificar si el Contador Público mencionó en su informe si el contribuyente auditado no cumplió con su obligación de preparar documentación comprobatoria en materia de precios de transferencia. En caso de que el contribuyente no cuente con dicha documentación, y el Contador Público no lo haya mencionado en su informe, este último se puede hacer acreedor a una sanción.

Algunas de las operaciones que más se están fiscalizando, en materia de precios de transferencia, son:

- Servicios
- Asistencia técnica
- Préstamos
- Reestructuras

Como se puede observar, es importante contar con la documentación que soporte los precios de transferencia, a efecto de evitar contingencias en materia fiscal.

Conclusión

México es uno de los países más activos en la materia: fue el primer país de América Latina en regular y fiscalizar los precios de transferencia. A lo largo de los diez años que lleva en vigor la legislación de precios de transferencia, nuestro país ha obtenido mucha experiencia en el tema, como puede verse en el hecho de que cada año está modificando su legislación para cubrir situaciones que va detectando durante la fiscalización. Asimismo, la autoridad fiscal ha demostrado su interés en el tema, llevando a cabo una fiscalización a detalle, que ha resultado en ajustes considerables para las empresas auditadas. Por otro lado, muchos países de América Latina han seguido el modelo de México en cuanto a la regulación y fiscalización de los precios de transferencia.

Se calcula que aún existe un número considerable de contribuyentes que tienen la impresión de que la autoridad fiscal todavía no está preparada para llevar a cabo la fiscalización de los precios de transferencia. Sin embargo, hechos recientes han demostrado que éste no es el caso, pues cada día se sabe de más auditorías en materia de precios de transferencia, que han resultado en ajustes considerables al resultado fiscal de los contribuyentes auditados.

No obstante que México ha estado muy activo al respecto, todavía le falta camino para recorrer para consolidarse. Sin embargo, esto puede estar muy cerca, ya que derivado de los resultados recientes de las auditorías que se están llevando a cabo, es probable que se destinen más recursos para continuar con la fiscalización de precios de transferencia.

Precios de transferencia (retrospectiva)

Dr. Herbert Bettinger Barrios

El concepto de precios de transferencia, así como sus regulaciones y efectos generados en los sistemas contables y en la recaudación dentro del ámbito impositivo, ha sido analizado por muchos expertos y tratadistas en materia tributaria.

También, el tema ha sido sujeto a minuciosos análisis sobre los impactos equitativos y proporcionales que se reflejan en los diversos procedimientos, los cuales toman como base los métodos incluidos en las disposiciones legales, y que regulan y determinan la base sobre la que se configuran las operaciones que llevan a cabo los sujetos pasivos entre partes relacionadas y no relacionadas.

Debido a lo anterior, en las siguientes líneas se pretende comentar lo que ha sucedido a lo largo de los años en nuestro sistema impositivo y, en específico, en la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), a partir de que se introdujo el concepto de precios de transferencia; asimismo, anteriormente se tenía como un procedimiento de estimación de ingresos para determinar la base del Impuesto Sobre la Renta (ISR).

El tema que nos ocupa se analiza en cuatro apartados: a) aspecto jurídico, considerando como tal los conceptos que regulan a los precios de transferencia en la LISR; b) fiscalización; c) estudio anual que deben presentar los contribuyentes, y d) lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación respecto a la posibilidad de obtener, por parte de las autoridades fiscales involucradas, la autorización previa para determinar los precios de transferencia entre empresas relacionadas.

Aspecto jurídico

En cuanto al primero de los puntos, vale la pena señalar que uno de los compromisos que adquirió nuestro país al integrarse a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Eco-

> El SAT ha creado un grupo de expertos que dan seguimiento y analizan las operaciones que efectúan las empresas relacionadas para evitar que afecten el cumplimiento fiscal

nómico (OCDE), consistió en introducir en la legislación mexicana el concepto de **precio de transferencia**, así como la metodología para determinar éste y que, en su esencia, no se apartaría de los lineamientos que para estos efectos había establecido la OCDE. Al respecto, es preciso señalar que la mayoría de los países de la OCDE siguen los lineamientos generales y, como México, prácticamente todos los han instrumentado; sin embargo, hay algunos que, si bien los incorporaron a su sistema, lo hicieron bajo sus propias reglas, las cuales van de acuerdo con su política fiscal; dentro de estos países tenemos a Argentina, Brasil, Colombia, entre otros.

Asimismo, existen otros países que, si bien lo han incorporado a su legislación, ésta no contiene reglas de aplicación, por lo que, por un lado, cumplen con lo que ha solicitado la OCDE, y por otro, no toman en cuenta las ventajas o desventajas que esto puede generar y no lo han puesto en práctica.

De lo anterior, podemos desprender que, tal como lo han señalado muchos especialistas, los efectos de los precios de transferencia si bien es cierto que pueden lograr un incremento en la recaudación y en el control de las operaciones de los contribuyentes, también lo es que pueden producir efectos jurídicos irreversibles que impidan dicha recaudación y propicien un alto costo en la defensa de los intereses de las autoridades fiscales.

Fiscalización

El segundo aspecto va encaminado a la forma como las autoridades fiscales de nuestro país han procedido en la fiscalización de las operaciones llevadas a cabo entre empresas relacionadas, que en su día a día pudieran generar efectos en los precios o en los costos que afecten, a su vez, a la recaudación, ya que propician que las verdaderas utilidades de las empresas se transfieran a un país donde se otorguen beneficios fiscales o se aplique una tasa tributaria inferior a la que establece nuestro país de 28%, para efectos del impuesto sobre la renta.

Por medio del Servicio de Administración Tributaria (SAT), se ha creado, en los últimos años, un grupo experto para dar seguimiento y analizar las operaciones que efectúen las empresas relacionadas y tratar de evitar las distorsiones que afecten el cumplimiento fiscal, lo cual provocaría una disminución en la recaudación por concepto del impuesto sobre la renta.

Para llevar a cabo la fiscalización a que nos referimos, la autoridad, aparte de la declaración anual de este impuesto, cuenta con el informe sobre precios de transferencia, que tienen obligación de presentar las empresas anualmente y, en el cual, prácticamente, se basa el análisis y revisión de las autoridades fiscales para la determinación de estos precios de transferencia.

A diferencia de otros países, el SAT en México no cuenta con los recursos económicos suficientes para analizar en forma científica la información proporcionada, ya que este análisis implica contar o contratar expertos en diversas materias que permitan un análisis profundo, por ejemplo, de los insumos utilizados, los instrumentos financieros, la transferencia de tecnología, entre otros, lo cual puede desentrañar la realidad de las operaciones. En consecuencia, mientras no se cuente con los recursos económicos suficientes, la actividad de fiscalización será de carácter parcial, no obstante que, con las condiciones actuales, se han reflejado resultados muy positivos.

Estudio anual

El tercer concepto son los elementos que se tienen para llevar a cabo el estudio anual sobre las operaciones efectuadas entre empresas relacionadas, así como los indicadores que sirven de base para llegar a la conclusión de que la determinación de los precios de transferencia entre partes relacionadas está apegada a las disposiciones legales aplicables. Esta conclusión es emitida por los expertos contratados por los sujetos pasivos para estar en posibilidad de presentar su informe anual ante las autoridades fiscales.

Al respecto, es preciso señalar que, si bien es cierto que los expertos, por medio de diversas metodologías, cumplen con los requisitos que debe reunir el informe anual, mismos que fueron previamente establecidos por la autoridad fis-

Dr. Herbert Bettinger Barrios
Coordinador de los Diplomados en Impuestos en el ITAM
Mancera / ITAM
herbert.bettinger@mx.ey.com

> Se debe ser cuidadoso en la fijación de los precios de transferencia, ya que al quedar de acuerdo las autoridades fiscales, es porque se sienten satisfechas de lo que van a recaudar

cal, también lo es el que la información no refleja fielmente el acontecer de las operaciones entre empresas relacionadas, ya que los instrumentos estadísticos y de información que se utilizan provienen de fuentes generadas en el extranjero y que se adaptan a nuestro sistema, haciendo ajustes en la inflación y en el valor de las divisas, así como en salarios y costo de vida. Esto implica "tropicalizar" estos instrumentos para obtener un resultado aceptable y que, a su vez, es lo que se informa a las autoridades hacendarias.

"Tropicalizar" los estudios anuales sobre los precios de transferencia provoca que no todos los estudios sean homogéneos, ya que para algunos especialistas los conceptos a tomar en cuenta pueden variar y, por lo tanto, los resultados no son iguales entre empresas que llevan a cabo la misma actividad empresarial.

Nuestro sistema tributario implementó desde hace más de diez años el procedimiento para determinar el precio de transferencia entre empresas relacionadas, sin embargo, no ha sido posible como país contar con procedimientos estadísticos propios que den seguridad al contribuyente y a la autoridad de que la información que se rinde parte de una misma base y bajo los mismos lineamientos, de conformidad con nuestra realidad económica y transaccional.

Acuerdos previos

Por último, como se comentó al inicio, es muy importante tener la posibilidad de establecer previamente con la autoridad lo que pudieran ser los precios a fijarse en operaciones entre empresas relacionadas, lo cual ha sido bien aceptado por los sujetos pasivos y por las autoridades fiscales involucradas, ya que esto da seguridad a las partes y tranquilidad a la autoridad respecto del desarrollo día a día de las operaciones realizadas entre empresas relacionadas, sin tener que generar un gasto extra por la revisión continúa sobre las operaciones.

No obstante lo anterior, se debe ser muy cuidadoso en la fijación de estos precios, ya que al quedar de acuerdo las autoridades fiscales es porque éstas se sienten satisfechas de lo que cada una va a recaudar. Esto nos lleva a realizar una reflexión en el sentido de no perder recaudación para cederla a la autoridad fiscal de otro país donde ésta obtendría un doble beneficio: por un lado, al no destinar parte de su presupuesto a la fiscalización y, por el otro, al obtener una recaudación más alta de aquélla que le corresponde, en menoscabo de la otra autoridad que recibirá menos recaudación y que posiblemente se quede con el gasto de la administración del sujeto por las operaciones que lleva a cabo en su territorio.

Reflexión final

Debemos considerar que los procedimientos sobre los precios de transferencia y sus métodos en el momento histórico en el que se introdujeron a los diversos sistemas impositivos fue el oportuno, ya que cumplieron su efecto bajo una estructura económica y global que cerró las posibilidades de la manipulación del precio de los productos y la generación de pérdidas.

Desde hace quince años, la economía mundial se ha modificado diametralmente, así como la cultura de hacer negocios y la moral que los rige; por lo tanto, los sistemas impositivos mediante su respectivo análisis de política fiscal, y como se ha manifestado en diversos foros, se está proponiendo su adecuación a las necesidades actuales, ya que por falta de dinamismo se ha quedado rezagado en su concepto y aplicación en los procesos de precios de transferencia.

En virtud de lo anterior, podemos concluir que debido a los beneficios de control que ha reflejado el procedimiento de precios de transferencia éste no desaparecerá; la intención es que quede como un procedimiento más, y la vanguardia irá encaminada a otros aspectos basados en flujos de inversión y capital, como pronto los estaremos estudiando.

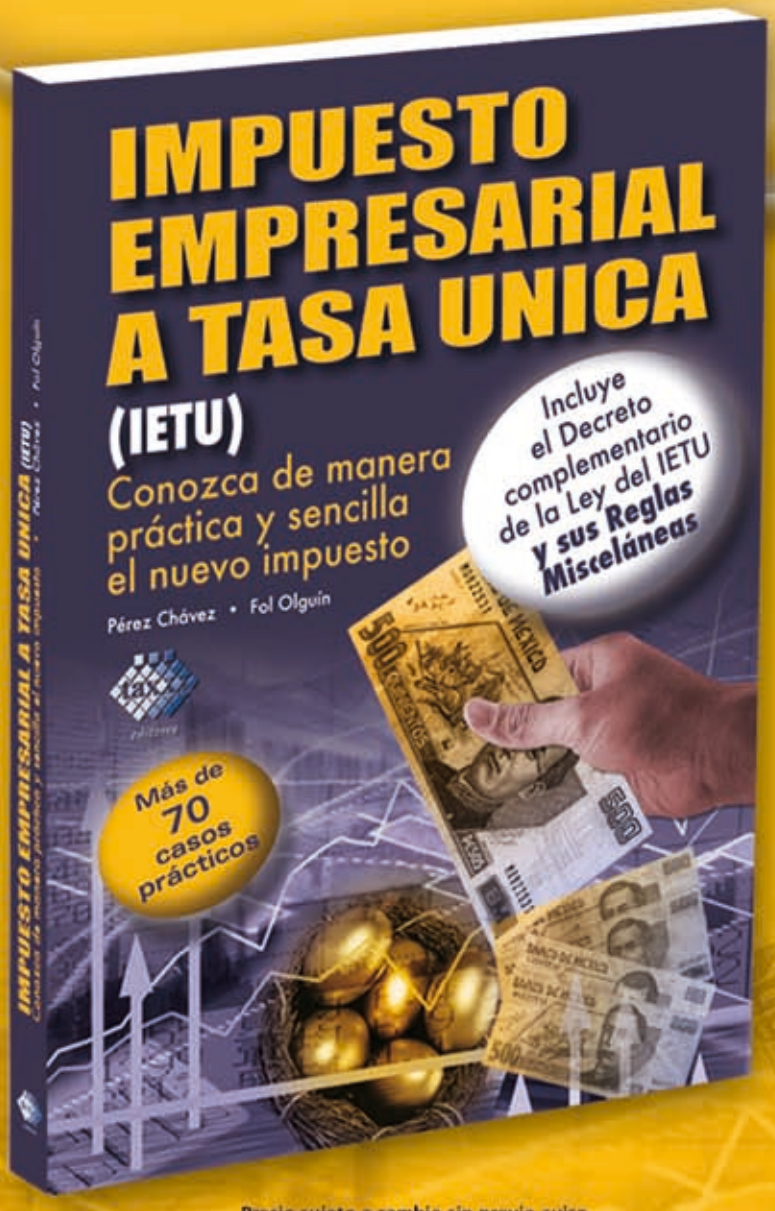
Si es usted una persona física o moral y realiza las siguientes actividades:

- **Enajenación de bienes.**
- **Prestación de servicios independientes.**
- **Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes,**

es importante que adquiera esta obra, la cual contiene

más de 70 casos prácticos

que le ayudarán a entender las variantes que se pueden presentar en la práctica profesional



A SOLO $225.00

Incluye el Decreto complementario de la Ley del IETU **y sus Reglas Misceláneas**

Precio sujeto a cambio sin previo aviso.

tax editores

Pedidos en el DF y área metropolitana:
8000.9550, con 70 líneas.
Interior de la república, sin costo:
01800.062.3050.

De venta en Librerías de Cristal

INNOVACIÓN abierta, dinámica global, transparencia y requerimientos fiscales: lo que el director general y la alta gerencia deben saber hoy sobre los precios de transferencia

Horacio Peña Araujo
César Orellana Méndez

Innovación abierta y dinámica global

En el pasado, las empresas multinacionales solían llevar a cabo sus procesos de innovación de forma secreta y cerrada. Es decir, la mayor parte de sus esfuerzos en el área de investigación y desarrollo se llevaban acabo dentro de la misma empresa. Ahora, las empresas han adoptado programas abiertos de colaboración con:

i) Universidades.

ii) Centros de investigación y desarrollo.

iii) Otras empresas competidoras (*Joint-Ventures*).

iv) Plataformas abiertas de colaboración en internet.

En muchas ocasiones, esta colaboración tecnológica y búsqueda acelerada de "tecnologías complementarias" conducen a *Joint-Ventures* y alianzas y en muchísimas otras ocasiones conducen a fusiones y adquisiciones. El año 2007 fue un año récord por el número de fusiones y/o adquisiciones que se llevaron a cabo en el mundo, no sólo por la cantidad de transacciones sino por los montos realizados. Durante 2007 el valor por dichas fusiones y adquisiciones fue de aproximadamente $4.83 millones de millones de dólares, superando los niveles récord de $3.9 millones de millones de dólares establecido en 2006; es decir, hubo un incremento de alrededor de 24%. Muchos países como México consideran que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o

> Cuando ocurren operaciones de una frontera a otra, cada jurisdicción en la cual el producto es comprado o vendido recibirá un precio o remuneración

Horacio Peña Araujo
Socio de Impuestos y Economista Senior de PricewaterhouseCoopers LLP, Oficina de Nueva York
horacio.pena@us.pwc.com

César Orellana Méndez
Consultor Senior de la práctica global de Precios de Transferencia, Oficina de Nueva York y de la Ciudad de México
cesar.l.orellana@us.pwc.com

indirecta en la administración, control o capital de la otra, por lo que hasta una participación accionaria mínima podría considerarse para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) como una parte relacionada, sujeta a los requerimientos de precios de transferencia. En términos simples, cuando ocurren operaciones de una frontera a otra, cada jurisdicción en la cual el producto es comprado o vendido recibirá un precio o remuneración. Éste es el precio de transferencia. El precio de transferencia afecta directamente los impuestos que deberán ser pagados por una multinacional en cada país.

Bajo esta definición, algunas estimaciones concluyen que hasta 75% del comercio mundial (40% llevado a cabo por empresas multinacionales y 35% realizado por *Joint-Ventures* y alianzas) estaría sujeto a los nuevos requerimientos de precios de transferencia.

La evaluación de precios de transferencia puede ser muy simple o muy compleja, dependiendo de la naturaleza y las características de la transacción. A diferencia de las transacciones entre terceros, no es necesario tener un precio de negociación entre las subsidiarias de la misma multinacional. En algunos casos, un producto comparable o punto de referencia es disponible en el mercado competitivo, y ese precio puede ser usado para transacciones dentro de una misma compañía. Sin embargo, si dicho punto de referencia no existe, es difícil determinar el precio de transferencia apropiado para dicha transacción.

Considere un chip o componente de producción que es utilizado solamente en la cadena de producción de una multinacional. Un precio comparable no existirá en el mercado para dicho producto. No obstante, éste es tan sólo el principio del nivel de complejidad. Un ejemplo de una transacción más compleja es, por ejemplo, cuando una subsidiaria de una multinacional otorga una licencia a otra subsidiaria para tener el derecho de desarrollar un intangible. Digamos que la subsidiaria que otorgó la licencia no se benefició de dicha licencia, mientras que la subsidiaria que recibió la licencia pudo crear un producto de gran éxito comercial. En este caso, el pago de regalías al dueño de la idea original es una pregunta interesante en cuanto a precios de transferencia se refiere.

Transparencia y requerimientos fiscales

La falta de controles corporativos, el uso indiscriminado de la ingerencia financiera para fines ilícitos combinados con el uso de paraísos fiscales y/o regímenes fiscales preferentes (*tax shelters*), contribuyeron a la caída de Enron y otros varios escándalos contables como los de Tyco y Worldcom. Como reacción a estos eventos, muchos gobiernos establecieron reformas regulatorias para mejorar los controles corporativos, aumentar la transparencia y confiabilidad de los estados financieros, evitar la evasión fiscal y proteger los intereses de los accionistas. Entre estas reformas están:

- La Ley Sarbanes-Oxley que tiene como objetivo realzar la responsabilidad corporativa, mejorar la manera en que la información financiera es distribuida y combatir el fraude corporativo y contable. También se creó un Comité para vigilar las actividades de la profesión de la auditoría contable como: certificación de reportes financieros por parte del Director General y el Director de Finanzas, certificación interna, controles internos, comité de auditoría independiente y un código de ética.

- La FIN 48, la cual fue emitida por el *Financial Accounting Standard Board* (FASB), que señala la metodología para analizar y definir el registro y revelación contable de los efectos de decisiones tomadas sobre ciertas contingencias fiscales.

El nuevo ambiente que confronta la empresa multinacional o empresa local con *Joint-Ventures* y alianzas, presenta una serie de nuevos riesgos importantes que deben catalogarse de forma singular a los precios de transferencia, lo cual nunca se había hecho antes.

El control fiscal por parte de las autoridades ha ocasionado un enorme nivel de controversias; por ejemplo, el caso Glaxo-SmithKline (Caso Glaxo), donde en septiembre pasado, la empresa, llegó a un acuerdo después de una disputa que duró 17 años con el Servicio de Re-

caudación Interna de los Estados Unidos (IRS, por sus siglas en inglés), sobre precios de transferencia. El gigante farmacéutico aceptó pagar un ajuste de $3.4 miles de millones de dólares, el importe más grande pagado a un gobierno en una controversia fiscal. Dicho pago es casi equivalente a 40% del flujo de caja operativo de la compañía. Cuatro meses después, en otro caso, Merck & Co., llegó a un acuerdo de $2.3 miles de millones de dólares. Asimismo, el número de controversias que supera los $100 millones de dólares ha aumentado rápidamente en los últimos meses.

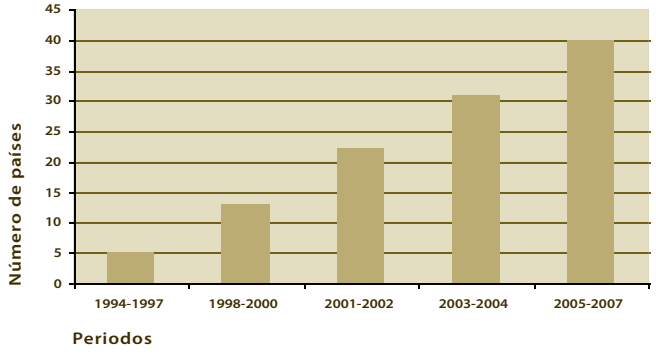
Esto es un recordatorio de los riesgos que enfrentan las corporaciones multinacionales en sus transacciones intercompañía en un mundo donde las regulaciones han aumentado rápida y radicalmente. Si estos riesgos son administrados de manera adecuada, pueden crear enormes ventajas. De lo contrario, estos riesgos pueden resultar en muchas consecuencias adversas como:

- La distracción gerencial.
- El deterioro de la imagen corporativa.
- Impactos financieros como resultado de los ajustes de precios de transferencia, intereses y multas.
- Riesgos de doble tributación (la doble tributación es un riesgo, aún mayor, cuando dos autoridades en distintos países tienen los mismos intereses para recabar mayores ganancias de las compañías. Este escenario puede llevar a grandes costos legales y, en casos desfavorables, a una tasa efectiva de impuesto mucho mayor).

Estas controversias y auditorías de precios de transferencia han ido aumentando en muchos países como México y América Latina, Australia, Canadá, Estados Unidos, Europa, India, Japón, entre muchos otros. Al mismo tiempo, las autoridades fiscales en más de 50 países han expandido el número de economistas y abogados especializados en precios de transferencia.

Como se puede observar en la gráfica 1, en los últimos 10 años el número de países con requerimientos de precios de transferencia ha aumentado drásticamente. Esto ha sido acompañado por una explosión de otros requerimientos, como las declaraciones informativas.

Gráfica 1. Número de países con requerimiento de documentación de precios de transferencia



> Las autoridades fiscales en más de 50 países han expandido el número de economistas y abogados especializados en precios de transferencia

Muchas multinacionales están rápidamente aumentando los recursos invertidos para poder satisfacer estos requisitos fiscales y resolver controversias y disputas en materia de precios de transferencia. Encuestas realizadas por PricewaterhouseCoopers (PwC) muestran que la justificación, evaluación o resolución de disputas de precios de transferencia representan el tema más apremiante dentro de la lista de prioridades de muchos ejecutivos.

Algunos de los pasos más importantes para minimizar los riesgos es contar con la documentación de precios de transferencia, asegurando que la contabilidad refleje la realidad legal y económica de los acuerdos intercompañía. Dicha documentación debe demostrar que los resultados de dichas operaciones intra-firma sean consistentes con los que terceros hubieran obtenido en situaciones y circunstancias similares.

Lo que el director general y la alta gerencia deben saber hoy sobre precios de transferencia

En resumen, es de suma importancia para el director general y la alta gerencia ser concientes de los siguientes puntos sobre precios de transferencia:

- Son ustedes quienes, ante las autoridades fiscales y los accionistas, finalmente deben ser responsables de los resultados fiscales de la empresa.
- En el mundo actual, los requerimientos de precios de transferencia son cada vez mayores y más complejos.
- La adecuación o alineamiento de los precios de transferencia a cambios estructurales de la empresa o negocio puede generar oportunidades muy importantes para optimizar la carga impositiva.
- Las autoridades están siendo cada vez más agresivas, imponiendo multas onerosas y nuevos requerimientos de información, ya sea mediante la especialización por industrias y un mayor número de auditorías.
- Los requerimientos sobre precios de transferencia alrededor del mundo no siempre son compatibles.

- Ha habido un notable aumento en los Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia (por sus siglas en ingles: APA) y casos con las autoridades competentes.

- El manejo no apropiado de los precios de transferencia puede traer varios problemas a las organizaciones como: riesgos por doble tributación, multas y recargos, incertidumbre y problemas en la administración.

- Un buen manejo de precios de transferencia puede servir como:

  – Fuente para incrementar la competitividad.

  – Instrumento para mantener una tasa efectiva de impuestos menor y sustentable.

  – Llave para incrementar las ganancias por acción.

  – Elemento primordial para controlar, proteger y maximizar el valor de la propiedad intangible.

  – Punto para una mejor reputación corporativa.

  – Medio de integración luego de una fusión.

Algunas de las acciones que se pueden tomar para minimizar los riesgos sobre precios de transferencia incluyen:

- Identificar los riesgos y trabajar para mitigarlos o eliminarlos lo más rápido posible.

- Reconocer los riesgos que existen dentro de la empresa sobre precios de transferencia.

- Asignar los recursos y el nivel de atención necesaria, para la gestión de precios de transferencia. ¿Cuáles son los beneficios potenciales? Prever los peores escenarios.

- Asignar a una persona la responsabilidad de precios de transferencia dentro de la organización, dándole los recursos necesarios.

- Revisar y reevaluar de manera continua la política de precios de transferencia y sus controles como:

  – Adquirir un conocimiento profundo de las principales operaciones intercompañía.

  – Tener conocimiento de las regulaciones locales.

  – Asignar recursos a las áreas de mayor riesgo.

  – Anticipar fechas límites y situaciones controversiales.

  – Mantener contratos intercompañía que estén actualizados y sean consistentes con la realidad económica de las operaciones.

  – Coordinar con todas las áreas de la organización, tanto con recursos internos como consultores externos.

Todas estas acciones involucran un mejor conocimiento de la empresa, del marco regulatorio que la rodea e implica que la gestión fiscal sea reconocida como una función muy importante, de alto valor agregado tanto para la gerencia como para los accionistas en general.

Comunicados de la Presidencia

Estados de cuenta bancarios como medios de comprobación para efectos fiscales.

Folio 13/2007-2008. Se informa sobre la publicación de la regla 2.4.30. en la Tercera Resolución de Modificaciones a la RMF 2007-2008, relativa a los estados de cuenta bancarios como medios de comprobación para efectos fiscales.

Países que han confirmado que el IETU es un impuesto comprendido en los convenios de doble tributación

Folio 14/2007-2008. Se participa sobre la publicación en la página Web del SAT, de los países que han confirmado que el IETU es un impuesto comprendido en los convenios de doble tributación.

Aviso de opción para hacer dictaminar estados financieros para efectos fiscales

Folio 15/2007-2008. Se informa de la publicación de la regla miscelánea 2.10.22, donde se establece que los contribuyentes que opten por hacer dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales en los términos del artículo 32-A del CFF, deberán presentar escrito libre, en el que manifiesten esto, así como el ejercicio que se dictaminará.

Declaraciones informativas de las operaciones realizadas en 2007. Medios y lineamientos para su presentación

Folio 16/2007-2008. Se comunica que, para dar cumplimiento a la presentación de las declaraciones informativas de las operaciones realizadas en el año de 2007, ya se encuentra a disposición de los contribuyentes en la página de internet del SAT, las herramientas de cómputo DIM y DIMM que pueden descargar e instalar en su equipo personal, permitiéndoles cumplir con la presentación de las referidas declaraciones informativas.

Vicepresidencia de Apoyo a Federadas

Folio 17/2007-2008. La Vicepresidencia de Apoyo a Federadas informa de la creación de las Comisiones de Apoyo a Federadas, y de Membresía.

Compilación de Criterios Normativos en materia de impuestos internos 2007

Folio 18/2007-2008. Se informa que se encuentra disponible en la página de Internet del SAT.

Mayor alcance al criterio no vinculativo relativo a sociedades cooperativas. Salarios y previsión social

Folio 19/2007-2008. Se participa que el pasado 9 de enero de 2008 se publicó en el Diario Oficial de la Federación, una modificación a los criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras en el Anexo 26 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2007, en el cual se modificó el criterio 05/ISR Sociedades cooperativas. Salarios y previsión social.

El SAT da a conocer la fecha de examen para los CPR

Folio 20/2007-2008. Se da a conocer el comunicado mediante el cual, el SAT informa de las fechas y lugar sede para sustentar el examen de actualización fiscal.

Publicación Formatos Guía SIPRED 2007

Folio 21/2007-2008. Se participa de la publicación, en el Diario Oficial de la Federación, de los Formatos Guía a que hace referencia el Anexo 16 de la Tercera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2007, publicada el 31 de diciembre de 2007.

Convocatoria al XX Premio Nacional de la Contaduría Pública

Folio 22/2007-2008. El IMCP convoca a todos aquellos interesados en el estudio e investigación de temas relacionados con la Contaduría Pública, a participar en el "XX Premio Nacional de la Contaduría Pública."

Nuevas claves de pedimentos para empresas con programa IMMEX

Folio 23/2007-2008. Se les recuerda a las empresas con programas IMMEX, que de conformidad con el Artículo Quinto resolutivo de la Cuarta Resolución de Modificaciones a las RCGMCE para 2007, publicada el 29 de noviembre, a partir del 1 de febrero deberán utilizar las nuevas claves de pedimentos, así como los formatos, avisos e identificadores correspondientes a empresas IMMEX

Instituto Mexicano de Contadores Públicos

Algunas CONSIDERACIONES JURÍDICAS en torno a las facultades de las autoridades fiscales en materia de precios de transferencia

Lic. Arturo Pérez Robles

En el presente documento se pretende hacer algunas reflexiones en torno al ejercicio de las facultades de las autoridades en materia de precios de transferencia.

Aun cuando los puntos a considerar sobre este tema son muchos, se han destacado algunos aspectos específicos para reflexión, a efecto de que puedan valorarse al momento en que las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de revisión en esta materia.

Guías de Precios de Transferencia de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Su alcance

Un aspecto a considerar se deriva del hecho de que cualquier liquidación de la autoridad deberá estar fundada y motivada, por tratarse de un acto de autoridad.[1]

En esta línea, para la aplicación de las disposiciones atinentes a los precios de transferencia, el artículo 215, último párrafo, señala: [...] "Para la interpretación de lo dispuesto en este Capítulo, serán aplicables las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en 1995, o aquéllas que las sustituyan, en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones de esta Ley y de los tratados celebrados por México."

Una primera reflexión nos llevaría a concluir que las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE (Guías) no pueden tener la naturaleza de norma habilitada, a efecto de establecer criterios vinculativos en la *fundamentación* de una resolución específica.

En efecto, puede suceder que, en la aplicación de un método específico por parte del contribuyente, las autoridades justifiquen su inconsistencia más que en razones jurídicas derivadas de la ley (en su aplicación al caso concreto), en las razones que se contienen en las Guías, incorporando su contenido normativo en extensión a la Ley.

No debe perderse de vista que, aunque algunos pretenden equiparar la naturaleza jurídica de las Guías a la que tienen en nuestro derecho los Comentarios[2] al Modelo de Convenio para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal de la OCDE (el Modelo), estamos en presencia de normas de alcance distinto, pues mientras los Comentarios son criterios de interpretación de un tratado, que incluso se justifican de acuerdo con la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (la CV), de acuerdo con sus artículos 31 y 32,[3] las Guías pretenden ser un criterio de *interpretación* de los artículos 215 y 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR).[4]

Por lo expuesto, si las autoridades pretendieran darle un alcance mayor a las Guías, al momento de fincar créditos fiscales, esto es, extendiendo su aplicación más allá de su naturaleza interpretativa, se estaría vulnerando lo que dispone el artículo 215 y, por ende, la resolución relativa sería ilegal, pues, se insiste, los criterios en cuestión no se deben utilizar por la autoridad como vinculativos.

Establecimiento Permanente (EP) y precios de transferencia

En la estructuración de negocios a nivel internacional, se presentan casos en los que la aplicación de las disposiciones en materia de precios de transferencia, puede generar fenómenos dignos de reflexión.

Un ejemplo de esto se observa en aquellas operaciones en las que un Residente en el Extranjero (RE) celebra contratos con partes relacionadas residentes en el país, susceptibles de generar EP.

De esta manera, la aplicación de las normas de atribución de ingresos al EP debe ser consistente con la aplicación de las reglas en materia de precios de transferencia, pues lo contrario pudiera provocar una doble tributación sobre una misma fuente económica.

En efecto, si las autoridades pretendieran señalar una mayor asignación de ingresos a las actividades realizadas por los residentes en México (ejemplo: distribución de productos, procesamiento de satisfactores, etc.) y, al mismo tiempo, se constituye un EP del RE por todas las actividades realizadas por las empresas relacionadas en México, se estaría gravando dos veces el mismo ingreso: (i) una primera vez mediante la atribución de ingresos al EP, y (ii) en una segunda ocasión, mediante la aplicación de las facultades de las autoridades en materia de precios de transferencia, incrementando la base de las entidades mexicanas, sin dejar de observar que el ingreso de fuente (EP), a su vez, puede ser acumulable en el país de residencia del titular de dicho establecimiento (RE).

> En la estructuración de negocios a nivel internacional, la aplicación de las disposiciones en materia de precios de transferencia puede generar fenómenos dignos de reflexión

Lic. Arturo Pérez Robles
Socio de Ortiz, Sainz y Erreguerena, S.C.
perezr@ose.com.mx

No discriminación indirecta

Las disposiciones atinentes a la no discriminación indirecta están contenidas en el párrafo (5) del artículo 24 del Modelo, que señala: "[...] A menos que se apliquen las disposiciones del párrafo 1 del Artículo 9, del párrafo 6 del Artículo 11 o del párrafo 4 del Artículo 12, los intereses, las regalías y demás gastos pagados por una empresa de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante serán deducibles, para determinar los beneficios sujetos a imposición de dicha empresa, en las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a un residente del Estado mencionado en primer lugar..."

Esta disposición pretende eliminar una desventaja en el ámbito tributario, y resulta aplicable a los gastos incurridos por un residente de un estado contratante, cuando se erogan en beneficio de un residente en el otro estado contratante.[5] Suele referirse a este fenómeno como una discriminación indirecta, en razón de que el sentido protector de la norma trasciende a la esfera jurídica del agente pagador, en tanto que la finalidad es otorgar protección al residente en el extranjero que recibe el ingreso y que resulta beneficiado por un tratado. Con esta norma, se pretende evitar que la calidad de residente en el extranjero no sea un obstáculo para celebrar operaciones en el país de la fuente.

El primer aspecto a considerar es el relativo a que esta disposición otorga *protección* "a menos que se apliquen las disposiciones del párrafo 1 del Artículo 9", relativa a las empresas asociadas.

En el contexto de los artículos 24 y 9 antes referidos, es válido interpretar que la norma relativa a la no discriminación *indirecta* no excluye de tal beneficio a las operaciones celebradas entre empresas asociadas, en la medida en que las erogaciones que constituyan gastos objeto de protección del artículo 24, sean determinados observando las reglas en materia de precios de transferencia.

En otras palabras, resultan aplicables las normas de precios de transferencia a las operaciones cubiertas por el artículo 24, en el sentido de eliminar la discriminación *indirecta*, respecto de aquellas operaciones que se ajusten a los precios de mercado, pudiendo el Estado de residencia del agente pagador negar la protección relativa por el excedente del valor de mercado.[6]

No obstante, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA) ha interpretado lo siguiente:

> DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN EN LA DEDUCCIÓN DE REGALÍAS, INTERESES Y DEMÁS GASTOS PAGADOS CONFORME AL CONVENIO ENTRE LOS GOBIERNOS DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA, PARA EVITARLA.- De la interpretación armónica a lo establecido en los artículos 9, primer párrafo y 25, cuarto párrafo del citado Convenio, se desprende que las regalías, intereses o demás gastos pagados por una empresa de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante, son deducibles en las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a un residente del primer Estado, siempre y cuando las operaciones de las que derivan esos gastos no sean celebradas entre partes relacionadas, esto es, entre empresas en que una de ellas participa directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de la otra empresa. De acuerdo a lo anterior, se concluye que la aplicación del principio de no discriminación contenido en el artículo 25, cuarto párrafo del Convenio, que beneficia a un residente en nuestro país para deducir gastos pagados a un residente en los Estados Unidos de América, en las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a un residente en México, está supeditado a que en el caso concreto no se actualice la excepción contemplada en el artículo 9, párrafo primero del propio Convenio, es decir, que aplica cuando las operaciones de las que derivan esos gastos son celebradas entre empresas independientes y no relacionadas. (Énfasis añadido)
> No. Registro: 40,772. Precedente. Época: Quinta. Instancia: Segunda Sección. Fuente: R.T.F.J.F.A. Quinta

Época. Año VI. No. 68. Agosto 2006. Tesis: V-P-2aS-493. Página: 21
Juicio No. 23787/03-17-09-9/371/05-S2-09-02.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 2 de febrero de 2006, por unanimidad de 4 votos a favor.- Magistrado Ponente: Luis Carballo Balvanera.- Secretario: Lic. Oscar Elizarrarás Dorantes. (Tesis aprobada en sesión de 28 de marzo de 2006)

CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL CONSEJO FEDERAL SUIZO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA.- INTERESES PAGADOS ENTRE RESIDENTES DE LOS ESTADOS PARTE.- SON DEDUCIBLES SIEMPRE Y CUANDO NO SE ACTUALICEN LOS SUPUESTOS DE EXCEPCIÓN QUE ESTABLECE EL PROPIO CONVENIO.- El párrafo 4 del artículo 22 del Convenio citado establece que los intereses pagados por una empresa residente en uno de los Estados contratantes, a una empresa residente en el otro Estado contratante, son deducibles en las mismas condiciones que si hubieren sido pagados a un residente en el primer Estado contratante, siempre y cuando no se actualicen los supuestos de excepción que el propio artículo señala, entre los que se encuentra el establecido por el párrafo 1 del artículo 9 del Convenio en estudio. Por tanto, si de autos consta que la empresa actora, residente en México, hizo el pago de intereses a una empresa relacionada residente en Suiza, pero esta última posee el 99% de las acciones de la actora, se surte el supuesto previsto por el inciso a) del párrafo 1 del artículo 9 del Convenio en comento, porque el inciso en mención establece que para que se actualice el supuesto de excepción debe estarse en presencia de una empresa de un Estado Contratante que participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado Contratante, entendiéndose por "empresas asociadas" aquellas en las que una de las empresas en cuestión participa directa o indirectamente en la administración, el control o el capital de la otra. De tal forma, si se surte la excepción mencionada en el párrafo 4 del artículo 22 del Convenio materia de estudio, no se consideran partidas deducibles los pagos de intereses que efectúa un residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado contratante en los términos expuestos. (3)
No. Registro: 40,491. Precedente. Época: Quinta. Instancia: Primera Sección.
Fuente: R.T.F.J.F.A. Quinta Época. Año VI. Tomo I. No. 61. Enero 2006. Tesis: V-P-1aS-282. Página: 92.
Juicio No. 9925/04-17-01-6/69/05-S1-01-02.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 28 de junio de 2005, por unanimidad de cuatro votos a favor.- Magistrado Ponente: Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez.- Secretario: Lic. César Octavio Irigoyen Urdapilleta.
(Tesis aprobada en sesión de 27 de septiembre de 2005)

Facultades estimativas en la LISR

Las facultades de las autoridades fiscales en materia de precios de transferencia participan de elementos distintos, respecto de aquéllas contenidas en los artículos 90 y 91[7] de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR).

Una primera aproximación radica en que las **facultades a que alude el artículo 90** parten de la premisa de que las autoridades desconocen la expresión económica o valor de las operaciones realizadas por el contribuyente, ya sea con partes relacionadas o no, a efecto de determinar la base imponible.

A diferencia de estas facultades, las conferidas en términos de los artículos 215, 216 y 216-Bis de la LISR parten del conocimiento del valor de las operaciones, cuyos valores inciden en la determinación de la base gravable del contribuyente. Así, resulta que ese conocimiento del valor de los actos celebrados entre partes relacionadas[8] se asume como verdadero,[9] y es lo que permite a la autoridad, aplicando alguno de los métodos previstos en el artículo 216, realizar ajustes en materia de precios de transferencia, fundando las razones que justifiquen el uso incorrecto del método o de los comparables relativos.

Asimismo, las **facultades estimativas contenidas en el artículo 91**, son distintas a las previstas en materia de precios de transferencia, en el entendido de que la estimativa del referido artículo 91 se destruye con las pruebas conducentes que demuestren que efectivamente se obtuvo el ingreso que se manifestó, en tanto que las facultades de los artículos 215 a 216-Bis pretenden realizar ajustes a la base gravable con apoyo en los valores conocidos, atendiendo a los parámetros de mercado, según se ha explicado.

Ahora bien, resulta importante mencionar que una liquidación en materia de precios de transferencia fundada en los artículos 215, 216 y 216-Bis, no debe señalar exclusivamente el valor de mercado de la operación susceptible de revisión, argumentando el desconocimiento de las cifras atinentes a la misma, ni puede realizar el ajuste relativo con la mera elaboración de un avalúo, omitiendo señalar el método utilizado para realizar el ajuste o el comparable en cuestión, pues de lo contrario, la resolución administrativa en comento estaría indebidamente fundada y motivada, lo que se traduce en una violación a lo dispuesto por el artículo 38, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación (CFF). En todo caso, las facultades estimativas deberán coincidir con su causa final y estar debidamente fundadas y motivadas.

Omisiones formales. Deducción de partidas

El artículo 86, fracción XII, de la LISR incluye, dentro de las obligaciones de las personas morales: "[...] XII. Obtener y conservar la documentación comprobatoria, tratándose de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, con la que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo a los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, la cual deberá contener los siguientes datos:..."

El TFJFA ha interpretado que la presentación de la referida información es un requisito de la deducción, y su omisión origina que las erogaciones correspondientes no sean deducibles para

fines del impuesto sobre la renta. A continuación se transcribe la tesis en comento:

> DEDUCCIONES POR PAGOS REALIZADOS A PARTES RELACIONADAS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO. PARA QUE PROCEDA ES NECESARIO QUE EL CONTRIBUYENTE PROPORCIONE LA INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN QUE DEMUESTRE QUE EL MONTO SE DETERMINÓ DE ACUERDO A PRECIOS DE MERCADO.- La interpretación armónica y congruente de los artículos 24, fracciones V y XXII, 58, fracción XIV y 64-A, primer párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 1997 y 1998, permite concluir que los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, están obligados a obtener, conservar y proporcionar, cuando así les sea requerida por la autoridad al ejercer sus facultades de comprobación, la información y documentación comprobatoria con la que demuestren que, a más tardar el día en que se debió presentar la declaración del ejercicio, la deducción de los pagos realizados con motivo de esas operaciones, fue determinada de acuerdo a precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables, es decir, a precios de mercado, ya que de lo contrario, la deducción de mérito se tornará improcedente, porque al no contar con dicha información y documentación no existirá certeza sobre la existencia de las operaciones relativas y, por ende, sobre los precios o montos que se consideraron para determinar la deducción. Considerar lo contrario, sería como afirmar que es suficiente la sola manifestación de un contribuyente para demostrar que celebró operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero y que para determinar sus deducciones autorizadas, consideró precios de mercado, lo cual es jurídicamente inadmisible y limitaría las facultades de comprobación de la autoridad fiscal.(5)
>
> No. Registro: 40,771. Precedente Época: Quinta. Instancia: Segunda Sección. Fuente: R.T.F.J.F.A. Quinta Época. Año VI. No. 68. Agosto 2006. Tesis: V-P-2aS-492. Página: 20.
>
> Juicio No. 23787/03-17-09-9/371/05-S2-09-02.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 2 de febrero de 2006, por unanimidad de 4 votos a favor.- Magistrado Ponente: Luis Carballo Balvanera.- Secretario: Lic. Oscar Elizarrarás Dorantes.
>
> (Tesis aprobada en sesión de 28 de marzo de 2006)

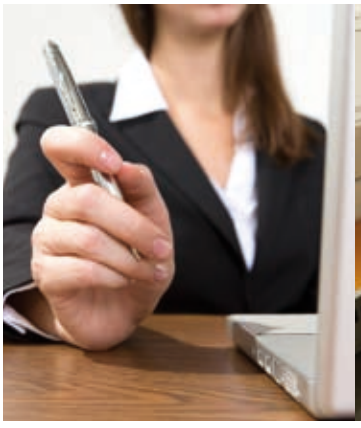
En este sentido, al amparo de los criterios jurisdiccionales referidos (que no constituyen jurisprudencia), la omisión de la obligación formal relativa provocará la imposibilidad de deducir las erogaciones legítimas del contribuyente.

> “Las facultades de las autoridades fiscales en materia de precios de transferencia participan de elementos distintos, respecto de aquéllas contenidas en los artículos 90 y 91 de la LISR”

1. Fundamentación y motivación, su significado. "Conforme lo dispone el artículo 16 constitucional, todo acto de autoridad debe ser fundado y motivado, entendiéndose por lo primero, la expresión, con precisión, del precepto o preceptos legales aplicables, y por lo segundo, el señalamiento, también con precisión, de las circunstancias especiales, razones particulares, o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, necesitándose además la existencia de adecuación entre los motivos argumentados y las normas aplicables, esto es, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas." No. Registro: 230,094, Tesis aislada, Materia(s): Laboral, Octava Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación. II, Segunda Parte-1, julio a diciembre de 1988, página: 274.
2. En adelante, los Comentarios.
3. Los artículos relativos de la CV, señalan:
   Interpretación de los tratados.
   "31. Regla general de interpretación
   I. Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin.
   2. Para los efectos de la interpretación de un tratado. el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos:
   a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado;
   b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado;
   3. Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta:
   a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones:
   b) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado:
   c) toda forma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.
   4. Se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes.
   32. Medios de interpretación complementarios. Se podrán acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31, o para determinar el sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el artículo 31:
   a) deje ambiguo u oscuro el sentido; o
   b) conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable."
4. Incluso, puede cuestionarse si las resoluciones emitidas por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE pueden servir como criterios de interpretación normativa de preceptos de orden legislativo, sobre todo si las Guías son dinámicas. ¿Resulta válido que el legislador incorpore como criterios dinámicos de interpretación de la Ley lo resuelto por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE?
5. Cfr.VOGEL, Klaus, ***Double Taxation Conventions***, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, Países Bajos, 1991, Tomo II, p. 1142.
6. Cfr. Ibidem.
7. "Art. 90. Las autoridades fiscales, para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, podrán aplicar a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, el coeficiente de 20% o el que corresponda tratándose de alguna de las actividades que a continuación se indican: [...]
   Art. 91. Las autoridades fiscales podrán modificar la utilidad o la pérdida fiscal, mediante la determinación presuntiva del precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación, cuando: [...]"
8. Quedan excluidas las operaciones celebradas entre partes no relacionadas, concepto que se define en el artículo 215, de la siguiente manera: "Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas. Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a este párrafo se consideren partes relacionadas de dicho integrante..."
   "Asimismo, se consideran partes relacionadas de un establecimiento permanente, la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma, así como las personas señaladas en el párrafo anterior y sus establecimientos permanentes."
9. Las autoridades deben partir del conocimiento de la realidad en el valor de las operaciones con partes relacionadas, a efecto de fundar y motivar en el acto administrativo concreto, las razones que soporten que ese valor no es de mercado.
10. En este caso, debe probarse que el valor declarado es el verdaderamente generado, sea o no de mercado.
11. "Art. 90. Las autoridades fiscales, para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, podrán aplicar a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, el coeficiente de 20% o el que corresponda tratándose de alguna de las actividades que a continuación se indican: [...]
    Art. 91. Las autoridades fiscales podrán modificar la utilidad o la pérdida fiscal, mediante la determinación presuntiva del precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación, cuando: [...]"

Precios de TRANSFERENCIA en operaciones nacionales ¿Tu empresa se encuentra preparada para una auditoría?

C.P. José Arturo Vela Ríos
C.P. Miguel Ángel Morales



A partir de enero de 2002, se encuentra vigente la fracción XV del artículo 86 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) y, por lo tanto, los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en México se encuentran obligados, a partir de esa fecha, a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas a valores de mercado mediante la aplicación de los métodos establecidos en el artículo 216 de la LISR.

Recientemente, hemos encontrado que el Servicio de Administración Tributaria (SAT), en las auditorías de precios de transferencia, está solicitando a los contribuyentes que proporcionen la información y documentación que demuestre el debido cumplimiento en tiempo y forma de la obligación incluida en la fracción antes mencionada.

En nuestra experiencia, hemos observado que han sido enviados requerimientos por los ejercicios fiscales de 2002 a 2005, pero la mayor parte de los requerimientos enviados durante el año pasado y a inicios de este ejercicio han sido por los años de 2002 y 2003.

Desde la inclusión de la fracción XV en el artículo 86 de la LISR para el ejercicio fiscal de 2002, surgieron diversas opiniones sobre si existía la obligatoriedad de contar como tal con un estudio de precios de transferencia por las operaciones celebradas con partes relacionadas nacionales; tal como sucede en el caso de las transacciones efectuadas con partes relacionadas en el extranjero, pueden existir diversas opiniones al respecto; sin embargo, con la emisión de estos requerimientos por parte del SAT, podemos confirmar que sí existe la obligación de determinar sus operaciones celebradas con partes relacionadas nacionales a valores de mercado y de contar con la información y documentación en tiempo y forma que soporte el cumplimiento de esta obligación.

> A partir del ejercicio 2006 se modificó el art. 216 de la LISR y se incluyó la obligación de seleccionar el método de acuerdo con una jerarquización

C.P. José Arturo Vela Ríos
Socio del Área de Precios de Transferencia
Deloitte
avela@deloittemx.com

C.P. Miguel Ángel Morales
Gerente de Precios de Transferencia
Deloitte
mimorales@deloittemx.com

Además, es conveniente mencionar que a partir del ejercicio 2006 se modificó el artículo 216 de la LISR y se incluyó la obligación de seleccionar el método de acuerdo con una jerarquización; por lo tanto, para poder realizar un análisis apropiado, se deberá seleccionar como primera opción el *Método del precio comparable no controlado* y, sólo en caso de que no sea aplicable, se podrá seleccionar otra metodología en el orden establecido. Es muy importante tomar en cuenta que se deberá dejar evidencia que no se pudo aplicar la comparación directa del precio o contraprestación pactada.

Consideraciones especiales

Por otro lado, si bien existe la excepción de contar con la documentación comprobatoria, para los contribuyentes que celebren transacciones con partes relacionadas en el extranjero, cuando en el ejercicio fiscal inmediato no hubieran excedido ingresos de $13, 000,000, ésta no se aplica para operaciones domésticas. Es decir, el contribuyente, sin importar su nivel de ingresos, se encuentra obligado a demostrar que determinó sus operaciones con partes relacionadas nacionales a valores de mercado, aplicando un método del artículo 216 de la LISR en el orden establecido.

Uno de los cuestionamientos que escuchamos en el día a día, es que no existe una penalización por no contar con la documentación comprobatoria de transacciones nacionales, como es el caso de las operaciones con partes relacionadas en el extranjero. Sin embargo, sí existe dicha penalización, debido a que es requisito para tomar la deducción que los contribuyentes cumplan con todas las obligaciones al momento de realizar las operaciones conforme lo establece la primera oración del primer párrafo de la fracción XIX del artículo 31 de la LISR. En el caso de los ingresos acumulables, de acuerdo con el artículo 91 de la LISR, la autoridad puede modificar la utilidad o pérdida fiscal cuando no se utilicen valores de mercado o se enajenen bienes al costo o menos del costo.

Información y documentación

Para evitar cualquier contingencia como resultado de una auditoría de precios de transferencia por operaciones nacionales, recomendamos verificar que la información y documentación que se tenga por cada ejercicio fiscal cuente con los siguientes elementos:

- Descripción de las operaciones celebradas.
- Análisis de funciones realizadas, activos utilizados y riesgos asumidos por las entidades involucradas en la transacción bajo análisis.
- Metodología del artículo 216 de la LISR aplicada para el análisis de cada transacción intercompañía.
- Comparables utilizados.
- Contratos celebrados.
- Integraciones de las operaciones.
- Dictámenes fiscales y financieros.

Descripción de las operaciones celebradas

Antes de revisar el precio o monto de la contraprestación que se asignó a las transacciones intercompañía realizadas, recomendamos que se analice con detalle la operación, a fin de que se entienda el flujo de ésta y que quede documentado en la información que se elabore.

Análisis funcional

Una vez entendida la operación celebrada, se deberá dejar claro cuál sería el rol de cada una de las partes relacionadas involucradas en la transacción, verificando cuáles fueron las funciones que realizaron cada una de las compañías, qué riesgos fueron asumidos por cada entidad como resultado de la operación y si existieron activos tangibles o intangibles empleados en la transacción.

Metodología de precios de transferencia

Después de seguir los pasos previamente mencionados es conveniente considerar los resultados del análisis funcional realizado y verificar la información, tanto financiera como de negocios, con que se contó para escoger la metodología a aplicar para determinar el precio o monto de la contraprestación.

Comparables utilizados

Como se mencionó en párrafos anteriores, se deberá verificar si las transaccio-

> De acuerdo con el art. 91 de la LISR, la autoridad puede modificar la utilidad o pérdida fiscal cuando no se utilicen valores de mercado o se enajenen bienes al costo o menos del costo

nes realizadas contaban con un comparable directo o no, de ser así obtener la documentación que permita comprobar que no se pudo aplicar una comparación directa.

En algunas ocasiones, cuando el contribuyente tiene la posibilidad de aplicar una comparación directa; por ejemplo, cuando tiene ventas de un mismo producto a partes relacionadas e independientes en territorio nacional, tiene la obligación de utilizar esta operación como comparable, tomando en cuenta los ajustes que se tengan que realizar para llevar a cabo la comparación adecuada, ajustes que pueden ser por volumen, ubicación geográfica, etcétera.

Contratos celebrados

Recomendamos que en los contratos que se tengan celebrados se verifique si estos siguen vigentes, si realmente describen la transacción analizada, así como también que el precio o monto de la contraprestación que se mencione en el contrato efectivamente se haya aplicado.

Integraciones de los montos de cada una de las operaciones

Seguramente, durante el proceso de revisión la autoridad correspondiente solicitará al contribuyente la integración de los montos de cada una de las distintas transacciones intercompañías celebradas, por lo que, a pesar de ser algo laborioso, se deberán conservar y verificar si se cuenta con la información en los registros para poder realizar una integración de estos importes.

Dictámenes fiscales y financieros

Por último se deberá revisar cuáles fueron los comentarios emitidos por parte del auditor y si las condiciones de las transacciones intercompañía coinciden con la información presentada en los dictámenes.

Recomendaciones adicionales

No obstante que, en algunas ocasiones, se cuenta con la mayoría de la información previamente mencionada, no se verifica si se aplicó lo establecido en la política de precios intercompañía o como se mencionó antes, si los contratos realmente detallan la situación de las transacciones celebradas.

En virtud de los puntos expuestos anteriormente, recomendamos no esperar una revisión en materia de precios de transferencia por operaciones nacionales para analizar el estado de nuestra información y documentación, sino realizar una autoevaluación de manera interna por cada uno de los ejercicios fiscales que se encuentren vigentes. En caso de encontrar alguna anomalía, comentarla con el especialista en la materia y con la gerencia de la compañía, con el objeto de cuantificar la posible contingencia fiscal y conocer en qué situación nos encontramos y así contar con una información confiable para poder tomar una decisión en el corto o mediano plazo. No se debe olvidar que, si la autoridad fiscal correspondiente nos solicita la información, sólo tendremos 15 días hábiles para proporcionarla y, en la práctica, es muy poco tiempo para poder elaborar este tipo de información y documentación en materia de precios de transferencia.

AEF

Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C.

Por la Justicia y la Razón

Evento' anual 08

10 de abril

Análisis del IETU, Controversia y Debate

Efectos en Inversión y Empleo
Financiamiento
Transición
Análisis Jurídico

Participantes:

C.P.C. Carlos Cárdenas Guzmán
C.P.C. Pedro Carreón Sierra
C.P.C. José Ángel Eseverri Ahuja
C.P.C. Javier Goyeneche Polo
C.P.C. Oscar Márquez Cristerna
Lic. Alejandro Calderón Aguilera
Lic. Enrique Calvo Nicolau
Lic. Juan Carlos Izaza Arteaga
Lic. Carl E. Koller Lucio
Lic. Manuel Sáinz Orantes

Cuota:

$ 4,000 + IVA. Incluye material, coffe break y comida. Cuota máxima de estacionamiento por día de $ 100 **no incluida** en el precio.

Este evento otorga 8 puntos de EPC. Descuento del 10% para miembros de organismos con los que la Academia tiene celebrado convenio de colaboración (IMCP, CCPM, IMEF y CCPT).
Horario: 9:00 a 18:30

www.aef.org.mx

Hotel CAMINO REAL
Mariano Escobedo 700, Col. Anzures, México, D.F., 11590

INFORMES: Ma. Teresa Gómez Bolaños, Tel. (01 55) 5267 6459, correo electrónico: aef_tgomez@imcp.org.mx

Algunas IMPLICACIONES de precios de transferencia en la prestación de servicios

C.P.C. Mauricio Hurtado de Mendoza Valdez
L.E. Augusto César Montoya

Si bien las transacciones llevadas a cabo entre partes relacionadas han estado presentes durante bastante tiempo, recientemente se incrementó el número de transacciones intercompañía que involucraban servicios de todos los tipos. Esto ha originado que la postura de algunas autoridades fiscales consista en presumir que este comportamiento se debe a la búsqueda de un determinado efecto fiscal; sin embargo, esta postura puede dejar de lado la existencia de factores válidos de negocio que impulsaron este fenómeno, como es la globalización. Este fenómeno, para nadie desconocido, creó la necesidad, por parte de las corporaciones, de contar con una red integrada a partir de la cual pudieran homogeneizar ciertos procesos dentro de las mismas y que, además, permitieran hacer más eficientes los recursos que aportan a ciertas actividades.

Dentro de las soluciones identificadas se encuentran los centros de servicios o la asignación de actividades de servicio por especialidad a ciertas subsidiarias, lo cual permitía crear economías de escala; es decir, además de hacer más eficientes los recursos se podían aprovechar las sinergias que se creaban, ya fuera por la especialización en la prestación de estos servicios o, incluso, por el hecho de poder operar sobre una sola base general que permitía evitar re-procesos y ofrecer, en consecuencia, servicios de calidad, de más fácil implementación y sin necesidad de incurrir en gastos excesivos de capacitación de personal.

Otro aspecto importante a considerar dentro del incremento de prestadores de servicios especializados en las organizaciones, es la necesidad de contar con una adecuada confidencialidad acerca de procesos internos, información financiera, estrategias de negocio, entre otros puntos, que las corporaciones globales identificaron que no podían o no era conveniente dar acceso a este tipo de información a prestadores de servicio externos (no relacionados).

La situación planteada ha provocado que se lleve a cabo una gran cantidad de reestructuras operativas dentro de las corporaciones, lo que se ha traducido en la implantación de distintos modelos de negocio, en los cuales los precios de transferencia toman un papel preponderante y, además, es necesario contar, al menos, con el conocimiento suficiente para saber la forma eficiente para estructurar este tipo de transacciones, así como conocer las distintas formas en que pueden fijarse las contraprestaciones correspondientes. Este elemento es fundamental para cumplir con los requisitos que en esta materia presentan ya una gran cantidad de países, tanto para efectos domésticos como para transacciones internacionales; por lo tanto, se convierte en un tema relevante al momento de seleccionar el modelo de negocios en este tipo de transacciones.

Los servicios que se presentan día a día dentro de las transacciones intercompañía suelen ser muy variados, sin embargo, existen algunos que destacan, ya sea por su importancia o por la necesidad de contar con los mismos. Dentro del presente artículo si bien trataremos las generalidades de este tipo de transacciones, estableceremos también algunos puntos de importancia sobre servicios que consideramos suelen tener una mayor preponderancia.

Para poder entender en qué términos se puede clasificar una transacción intercompañía como un servicio, se podría comenzar señalando que la definición que nos ofrece el *Diccionario de la Lengua Española* de la Real Academia Española, en el sentido económico, se refiere a la prestación humana que satisface alguna necesidad social y que no consiste en la producción de bienes materiales. Dicho diccionario ofrece también la definición del *sector servicios* acerca del cual establece que es aquél que abarca las actividades relacionadas con los servicios materiales no productivos de bienes que se prestan a los ciudadanos, como

> El concepto de prestación de servicios forma parte de las actividades que no tienen como fin la producción de bienes tangibles

C.P.C. Mauricio Hurtado de Mendoza Valdez
Socio de Precios de Transferencia de PricewaterhouseCoopers
mauricio.hurtado@mx.pwc.com

L.E. Augusto César Montoya
Gerente del área de Precios de Transferencia, PricewaterhouseCoopers, S.C.
augusto.montoya@mx.pwc.com

la administración, la enseñanza, el turismo, etc. Como es evidente, ambas definiciones, si bien proporcionan elementos básicos sobre el concepto sujeto a análisis, no alcanzan a explicar en su totalidad la interacción con conceptos cotidianos de negocio; sin embargo, podría concluirse que el concepto de prestación de servicios forma parte de las actividades que no tienen como fin la producción de bienes tangibles. Por otro lado, las definiciones que pudiéramos encontrar en otro tipo de fuentes tales como la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Código de Comercio, la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) o, incluso, la Ley de Profesiones no aportan elementos adicionales que modifiquen el concepto acerca de este tipo de actividades.

Por otra parte, el contrato de prestación de servicios profesionales se define como un contrato en virtud del cual una parte, a la que se le designa como profesionista o profesor, se obliga a realizar un trabajo que requiere preparación técnica, artística y, en ocasiones, título profesional para llevarlo a cabo, en favor de otra persona llamada cliente, a cambio de una remuneración que recibe el nombre de honorarios. En esta misma obra se establece que la persona que solicita el servicio deberá pagar la retribución que se hubiera convenido; y, a falta de convenio, los honorarios se regularán atendiendo a las costumbres del lugar, a la importancia de los trabajos prestados, a las facultades pecuniarias del que recibe el servicio y a la reputación profesional que tenga el que lo ha prestado. *Los contratos civiles y sus generalidades*, Ricardo Treviño García, Mc Graw Hill.

Una vez que se ha señalado de manera muy general el ámbito sobre el que se establecen las actividades que pudieran clasificarse dentro de la categoría de servicios, es necesario visualizar el espectro de servicios de acuerdo con su complejidad y algunas de sus características.

La gráfica 1 y la tabla 1 muestran, a manera de ejemplo y de forma general, una alternativa para clasificar u ordenar algunos de los distintos servicios que encontramos en este sector. A partir del espectro de servicios, tal vez la primera afirmación o idea que pudiera venir a la mente sería que de la misma manera en que se encuentran ordenados, dada su complejidad, podrían en principio, representar también el orden que tendría su expectativa de retorno.

Dentro de la economía global, se entiende que entre mayor sea el riesgo se obtendrá un mayor rendimiento, lo cual no siempre resulta del todo cierto; esto se debe a que, entre mayor riesgo, la probabilidad de obtener mayores ganancias, si bien es más alta, también es más alta la probabilidad de perder; esto es, se está más expuesto a obtener un resultado variable. En cambio, cuando hablamos de servicios cuyas funciones, riesgos y activos son limitados, los mismos son más controlables, lo cual se traducirá en un rendimiento menor pero mucho más seguro, que en algunos casos pudiera estar en función del capital invertido en lugar del valor de la mano de obra agregado, como ocurre en algunos servicios de manufactura por contrato o maquila. Es decir, el rendimiento obtenido por compañías que ofrecen servicios más complejos en la mayoría de los casos será más elevado, sin embargo, derivado de esa misma complejidad, éste será también tenderá a ser más volátil.

El concepto anterior pareciera ser compartido de alguna manera por la LISR, ya que para determinar la utilidad fiscal de los contribuyentes, la autoridad podrá aplicar a los ingresos brutos declarados o determinados presuntamente, el coeficiente de 50% en el caso de prestación de servicios personales independientes; cabe destacar que este porcentaje contenido en la fracción IX, del artículo 90 de la mencionada Ley, es el más gravoso y se ubica por arriba de actividades industriales y comerciales. Si bien la determinación presuntiva no es una técnica de precios de transferencia, parecería ser lógico suponer que los porcentajes de utilidad estimados conforme a esta disposición, debieron ser obtenidos de situaciones reales que en algún momento determinado pudieron ser cuantificadas por el legislador.

No obstante lo anterior, debemos señalar que es importante, cuando se analizan las características de un servicio con el fin de establecer el perfil de riesgos, activos y funciones con el objetivo de estimar el nivel de rendimiento que debiera

Gráfica 1

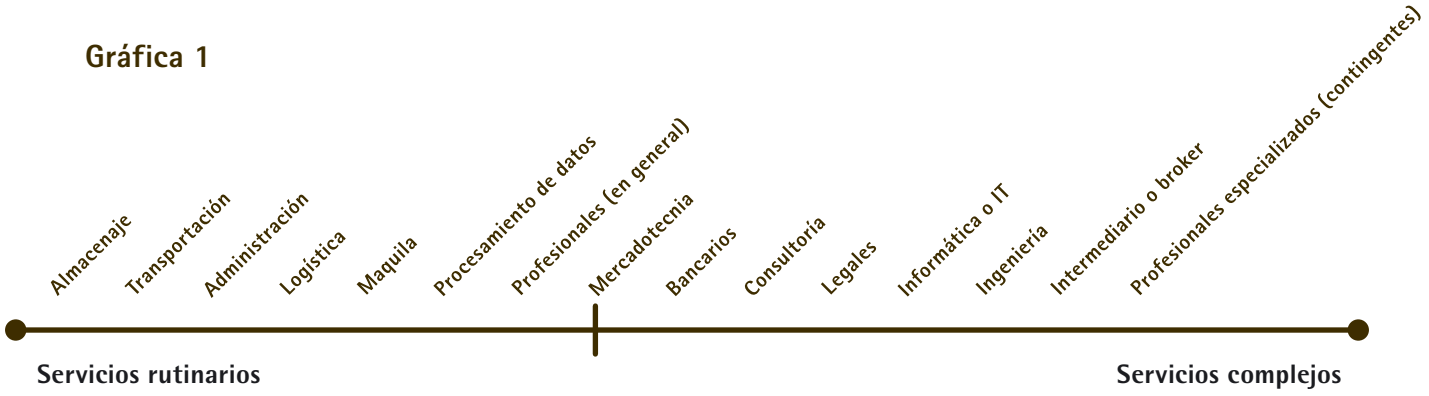


Tabla 1

Tipo	Perfil de funciones, riesgos y activos	Forma común de contraprestación (según contratos)
Almacenaje	Bajo	Cuota por tiempo de almacenaje
Transportación	Bajo	Cuota por distancia y tiempo
Administración	Limitado	Costo adicionado
Logística	Limitado	Costo adicionado
Maquila	Limitado	Costo adicionado
Procesamiento de datos	Promedio	Cuota por transacción
Mercadotecnia	Promedio	Iguala
Bancarios	Moderado bajo	Diversas
Consultoría	Moderado	Cuota por hora
Legales	Moderado alto	Cuota por hora y contingentes
Informática o IT	Moderado alto	Cuota por proyecto
Ingeniería	Alto	Porcentaje sobre costo del proyecto
Intermediario o *broker*	Alto	Porcentaje sobre monto de transacción (contingentes)

reflejar, realizar dicho análisis no sólo basándonos en el tipo de servicio que se está ofreciendo, sino también en todas las circunstancias y términos contractuales bajo los cuales opera, lo cual hace necesario que se analice cada situación en forma casuística.

Una vez establecidas ciertas premisas acerca de los servicios y su complejidad, es necesario observar el panorama general que se presenta en las entidades prestadoras de servicios, considerando diversos factores para efectos fiscales como la residencia del prestador de servicios, entre otros.

Cuando la compañía prestadora del servicio reside en el país, se deben considerar diversos puntos con el fin de cumplir con los requisitos de deducibilidad en materia fiscal de precios de transferencia. A continuación definimos estos aspectos:

En primer lugar, debemos considerar si la compañía lleva a cabo la prestación de servicios similares a terceros, con el fin de establecer la posible existencia de comparables internos. Si bien la existencia de éstos no constituye una garantía de que puedan ser utilizados para efectos de la aplicación de un método de precios de transferencia, ésta debería ser la primera cuestión a revisar y, en su caso, establecer de manera precisa las diferencias que no permiten su utilización. En el mismo sentido, habría que preguntarse también si el prestatario, en su caso, no recibe a su vez servicios similares de terceros. Esta situación difícilmente se presentará en la vida real, ya que hay aspectos de confidencialidad, economía de escala y otros aspectos similares que hacen improbable la existencia de estos comparables internos.

No obstante lo anterior, desde el punto de vista de las autoridades fiscales, éste pudiera ser el primer paso en caso de una revisión, lo cual, en algunos ocasiones, pudiera derivar en una controversia con respecto al análisis presentado por la compañía.

Descartado el posible uso de comparables internos, deberá enfocarse en encontrar comparables externos, basándonos en atributos de comparabilidad de funciones, activos y riesgos y, a su vez, elegir el método adecuado de acuerdo con la información disponible con la que se cuente. La elección del método deberá realizarse de manera ordenada con base en la prioridad mencionada dentro de la LISR, es decir, dando preferencia al método CUP en primer término.

En la práctica resulta evidente que se ha generalizado el uso del método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación (MTUO o TNMM, por sus siglas en inglés), el cual es reconocido por la LISR y aceptado por las autoridades fiscales en lo general; sin embargo, es importante destacar que los análisis correspondientes incluyan un apartado en el cual se mencionen las razones de exclusión de los métodos descartados, con el fin de cumplir con la obligación antes señalada.

Cabe mencionar que en la práctica, la principal razón por la que se utiliza el método TNMM para analizar las transacciones de servicios es la imposibilidad de realizar, en primer lugar, una comparación directa de precios, mediante lo cual se descarta el método CUP. En algunos casos, tampoco se emplea el método de costo adicionado por diversas razones; por ejemplo, las entidades potencialmente comparables pudieran presentar diferencias contables en la clasificación de ciertos rubros, ya fuera como costos o como gastos de operación y lo cual podría sesgar el análisis.

Otra práctica común que se presenta para analizar a las compañías prestadoras de servicios es la no aplicación de ajustes económicos que, como bien se conoce, la LISR requiere considerar cuando existan diferencias materiales en cuanto a la comparabilidad. En estos casos, los ajustes deberían aplicarse para corregir las distorsiones que pudieran afectar el nivel de utilidad de operación sobre el cual se realiza el comparativo. En muchas ocasiones se menciona que al tratarse de transacciones de servicios los ajustes comúnmente utilizados en la práctica general no son aplicables; estos ajustes se refieren al nivel de inventarios, de cuentas por cobrar y cuentas por pagar.

Los argumentos para no llevar a cabo dichos ajustes se basan en las premisas de que las compañías prestadoras de servicios, en general, no requieren de inventarios; no deberían presentar un considerable nivel de cuentas por cobrar dada la forma en la que operan y, al mismo tiempo, no deberían mostrar cuentas por pagar al ser sus principales proveedores sus empleados, los cuales no pueden otorgar un tiempo excesivo al empleador para financiarlo. No obstante lo anterior, y tal como se apuntó anteriormente, cada caso deberá ser analizado casuísticamente, reconociendo las diferencias de cada situación, por ejemplo: la estructura de capital adoptada.

Estas premisas no resultan del todo inadecuadas, sin embargo, esto no significa que no pueda o deba evaluarse otro tipo de ajustes. La pregunta sería qué tipo de diferencias en cuanto a comparabilidad pueden presentarse para las compañías prestadoras de servicios en México, con respecto a las comparables utilizadas y que, en cierta medida, requerirían ser ajustadas. A continuación mencionaremos dos ejemplos acerca de estas diferencias.

En primer término, mencionaremos que un aspecto que siempre se deja de lado al momento de utilizar compañías comparables, es que no se considera que la prestadora de servicios analizada sólo ofrece sus servicios a una sola compañía o sólo a un mismo grupo; esto puede indicar que la compañía no se encuentra diversificada, lo cual difiere de la forma de operar de las compañías, cuya actividad es realizada con una diversidad de clientes, que se utilizan para evaluar un determinado nivel de utilidad de operación. Este aspecto también se refleja de la misma manera para el prestatario del servicio; es decir, depende de un solo proveedor de servicios, lo cual podría significar una diferencia relevante con respecto a entidades no relacionadas.

En la medida que esta diferencia fuera significativa y tuviera un peso específico en la utilidad de operación que obtiene una compañía prestadora de servicios, no resulta claro el sentido del ajuste que debiera realizarse y esto se debe principalmente a la dificultad de valorizar la diversificación de una compañía o la dependencia de los prestatarios a la misma. Por ejemplo, ¿de qué lado deberíamos ver esta situación? ¿Sería recomendable ajustar hacia arriba el rango, argumentando que se tiene una posición de ventaja al ser el único prestador del servicio a la compañía relacionada? o, en su defecto, ¿el rango debiera ajustarse hacia abajo derivado de mi poca diversificación y dependencia? Como se apuntó antes, la legislación no incluye un procedimiento específico y, por ello, resulta necesario llevar a cabo un análisis caso por caso.

El segundo aspecto de comparabilidad que mencionaremos y que, en ocasiones no se toma en cuenta, es la existencia de distintos beneficios para los empleados. En específico, podríamos señalar que existen diferencias en cuanto a la existencia de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas (PTU) en México, la cual, para efectos contables, contabilizaba por debajo de la utilidad de operación, a pesar de tratarse de un costo relacionado directamente con la prestación de servicios.

En el caso de las empresas de EE.UU., las partidas que benefician a los empleados, como podría ser la existencia de los planes de acciones, se registran dentro de la utilidad de operación. Esta diferencia presenta un efecto en cuanto a comparabilidad, pero además se refleja dentro de los resultados utilizados al momento de llevar a cabo la comparación de rentabilidades. Por lo anterior, quedaría pendiente analizar la posibilidad de un ajuste de comparabilidad a partir de incorporar la PTU dentro de la base de costos y gastos de operación. Si bien esta situación, si se toma en cuenta la obligación de utilizar información financiera conforme a las Normas de Información Financiera desde la perspectiva puramente económica y de comparabilidad, podría incrementar el nivel de esta última.

Por otro lado, es bien sabido que, para efectos de cumplir con los requisitos en materia de precios de transferencia, las compañías residentes en México, en su gran mayoría, operan bajo un esquema de obtención de un margen sobre costos y gastos de operación incurridos; además, su existencia, como se mencionó anteriormente, se relaciona de manera directa con la necesidad de hacer más eficientes los recursos.

Pues bien, estos dos aspectos pareciera que en ciertas circunstancias no son del todo compatibles, dado que la empresa prestadora de servicios al contar con un margen de operación definido y funcionar bajo este esquema no tiene incentivos extraordinarios, para llevar a cabo su actividad de manera eficiente. Esta paradoja se puede observar al tomar en cuenta que sin importar el tipo o dimensión del gasto en que incurra la compañía de servicios, éste será cubierto por el prestatario sin importar la necesidad, oportunidad o valor de dicho gasto y que además con el objetivo de cumplir en materia de precios de transferencia, le será otorgado un margen de utilidad sobre ese mismo gasto.

Es decir, que en caso de que la compañía de servicios decida realizar un gasto innecesario, no sólo afectará la base de costos y gastos, sino que también tendrá un efecto en el nivel del margen de utilidad que obtenga medido en pesos. Dado este posible efecto, se vuelve necesario que se realice un seguimiento cercano a los costos y gastos que erogue el prestatario mediante mecanismos de evaluación de desempeño. Estos mecanismos representarán incluso un factor adicional de peso para considerar que los servicios se prestan de acuerdo con prácticas de mercado, ya que si trasladáramos esta situación a una relación entre partes no relacionadas, el prestatario del servicio no estaría dispuesto a cubrir cualquier tipo de cobro que hiciera el prestador sin contar con algún tipo de soporte o evidencia, ya sea documental o de percepción.

> "El rendimiento obtenido por las compañías que ofrecen servicios más complejos será más elevado, sin embargo, también tenderá a ser más volátil"

Por otro lado, ya habiendo entrado en la discusión de lo que pueden considerarse situaciones de mercado, podemos abordar ahora el tema de las compañías que presentan pérdidas recurrentes y sobre las cuales, en muchas ocasiones, se hace énfasis en la imposibilidad de soportar dicho resultado.

En principio, deberíamos comentar que una empresa de servicios como cualquier otra podría enfrentar una situación de mercado adversa que se podría reflejar en una pérdida a nivel operativo; esta situación es más común en la etapa de inicio de operaciones, derivado de las estrategias de penetración de mercado a las que cualquier compañía debe enfrentarse. No obstante, es importante mencionar que una compañía de servicios cuya función de creación fue ofrecer servicios a partes relacionadas se estaría encontrando en una situación similar, dado que su mercado está creado antes de empezar a operar.

Los únicos gastos que de alguna manera podrían considerarse como extraordinarios al momento de iniciar operaciones serían los costos y gastos relacionados en sí con la constitución de la compañía, y éstos no deberían llevar a la compañía a presentar una pérdida operativa, salvo el caso en que, además de la misma compañía de servicios, todo el grupo se encontrara en una situación de inicio de operaciones, posición que sí aportaría elementos suficientes para soportar dicha tendencia en el entendido de que la misma debería presentarse sólo por un corto periodo de tiempo.

Sobre ese mismo punto, en el sector servicios, más que en ningún otro, derivado de que las inversiones en activos no son tan importantes, una compañía de servicios difícilmente estaría operando durante varios años si estuviera presentando pérdidas recurrentes; esto se puede entender a partir de que, por ejemplo, en el caso de una compañía manufacturera le sería más difícil abandonar de un momento a otro su actividad, ya que la misma debió realizar inversiones en activos que sería complicado poder recuperar ante sólo el cierre de operaciones, lo cual se reflejaría en contar con incentivos para seguir operando e, incluso, realizar inversiones adicionales, con el objetivo de cambiar la tendencia de sus resultados. En el caso de las compañías de servicio, esta situación no se presenta de forma general debido a que su inversión en activos (en la mayoría de los casos) no es tan importante e, incluso, esos mismos activos pueden ser utilizados para cambiar de giro; en consecuencia, es más evidente que, en el caso de este tipo de compañías, no es común operar con años consecutivos de pérdida.

Un punto adicional que con frecuencia se presenta en las prestadoras de servicios es el no manejar los mismos términos contractuales a las diferentes prestatarias cuando la compañía realiza actividades en favor de más de una parte relacionada, lo cual representa en sí una desviación de lo que se esperaría en relaciones contractuales de este tipo entre partes no relacionadas; es decir, se beneficia a una parte relacionada y el mismo beneficio no es otorgado a las demás prestatarias relacionadas. Si bien se podría argumentar que en ciertos casos puede presentarse una ventaja hacia uno de los prestatarios, dado su peso específico dentro de los resultados de una compañía, esta situación debiera ser manejada con mucho cuidado y, en caso de que se optara por considerar un argumento de este tipo, sería necesario contar con todos los elementos necesarios que soportaran la existencia de esta clase de ventajas, con el conocimiento de que dichas razones de negocio pudieran ser consideradas como insuficientes.

En ese sentido, si bien no existen reglas específicas en materia de esquemas de servicios intragrupo y de costos compartidos como lo establecen los capítulos VII y VIII de las *Guías de Precios de Transferencia* de la OCDE, la fracción XVIII del artículo 32 de la LISR permite a las personas morales, residentes en el extranjero, deducir gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con contribuyentes residentes en México (personas físicas o morales); sin embargo, no permite los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con contribuyentes residentes en el extranjero. Esta disposición debe ser analizada a la luz de las disposiciones del tratado fiscal que, en su caso, resulte aplicable y que incluya las condiciones correspondientes de no discriminación.

Por otra parte, para los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México, el artículo 30 de la LISR permite efectuar las deducciones que correspondan a las actividades del establecimiento permanente cuando se eroguen fuera de México, siempre que se cumpla con ciertos requisitos y no se trate de remesas, aun cuando éstas se efectúen a título de honorarios o pagos similares.

Otro caso que debemos mencionar es la existencia de servicios, cuya contraprestación se presenta en un cobro denominado por medio de un monto fijo (igualas). En estos casos debemos establecer que, de entrada, este tipo de contraprestaciones no son adecuadas, ya que se estará cobrando un monto fijo independiente del valor de los servicios o del beneficio que los mis-

mos proporcionan. En general, este tipo de contraprestaciones no son establecidas en transacciones intercompañía, debido a la complejidad para establecer qué tan razonables son o si partes no relacionadas hubieran estado dispuestas a pactar este tipo de pagos con base en la existencia del mismo tipo de información. Un esquema de complejidad similar son los esquemas de servicios con honorarios contingentes. En todo caso, se debe tomar en cuenta el nivel de comparabilidad, según lo establecido en el inciso b) de la fracción I del artículo 215 de la LISR, el cual establece que las características a ser comparadas, en el caso de prestación de servicios, incluyen la naturaleza de éste y la determinación de que si incluye o no experiencias o conocimientos técnicos.

En otro sentido, consideramos que los reembolsos resultan un tema atractivo para las autoridades fiscales mexicanas, ya que despierta cierta polémica, en el sentido de que muchos especialistas del ramo lo consideran dentro de la documentación de precios de transferencia contemplada en el artículo 86 fracción XII y XV de LISR y llegan a encontrar su fundamento apoyándose en el capítulo VII de las *Guías de Precios de Transferencia* de la OCDE, la cual se refiere a servicios intragrupo y que permite la prestación de servicios al costo.

Sin embargo, consideramos que su fundamento demanda una perspectiva más crítica, ya que es un tema que involucra cuestiones fiscales, contables y meramente de precios de transferencia. Asimismo, es importante que, en todos los casos, se dé el tratamiento correcto, según se trate de un reembolso de gastos conforme a los artículos 2609 y 2610 del Código Civil o una restitución de costos como lo señala el capítulo VII de las *Guías de Precios de Transferencia* de la OCDE.

Empecemos por definir que un *reembolso* es la recuperación de una cantidad pagada previamente por una persona o ente jurídico en nombre de un tercero. Ahora bien, es común encontrar que ciertas compañías incurran en gastos a favor de otras que son partes relacionadas por diversos conceptos y al final dichos gastos sean reembolsados por las últimas mencionadas.

Consideramos que, para efectos contables, un reembolso tendría que registrarse como una cuenta por cobrar a nombre de quien se está realizando el gasto; es decir, quedar registrado directamente en el balance general y nunca tener que pasar por cuentas del estado de resultados como un gasto administrativo, ya que registrarlo como un gasto implicaría, entre de otros, tener efectos fiscales relacionados con la deducción de los mismos.

Conclusión

Una vez expuestos algunos puntos relevantes a considerar desde el punto de vista de las mismas compañías de servicios, podríamos mencionar que en la documentación de servicios entre partes relacionadas se deberá tomar en cuenta lo siguiente:

- Existe evidencia del acuerdo, del servicio y de la expectativa de beneficio recibidos.
- El precio del servicio se encuentra a valor de mercado.
- Los llamados costos de accionistas o actividades de vigilancia (*stewarship*) no son repercutidos como parte de la contraprestación de los servicios.
- Los servicios se encuentran definidos claramente y la contraprestación se especifica dentro del contrato.
- Los servicios fueron proporcionados adecuadamente (según lo establecido en el contrato), y existen mecanismos de seguimiento y evaluación de resultados.
- Las razones comerciales son suficientes para la realización del contrato de prestación de servicios.
- Los costos por el servicio fueron incorporados dentro del precio pactado por los mismos.
- Se observaron los requisitos de deducibilidad y, en su caso, de retención del impuesto cuando el pago se efectúe a un residente en el extranjero.
- Se aplicó una metodología de precios de transferencia adecuada y de acuerdo con las circunstancias particulares del caso.
- Hay consistencia en el tiempo respecto al monto de los servicios.

Otro aspecto a considerar en la prestación de servicios es el de determinar la necesidad que tiene un prestatario de este servicio. El párrafo 7.6 de las *Guías de Precios de Transferencia* de la OCDE menciona que, con el principio de valor de mercado, un servicio efectuado para una empresa o varias de un grupo por otro miembro debe proporcionar al miembro respectivo un valor económico para mejorar su posición comercial. Esto puede determinarse considerando si una empresa independiente en circunstancias comparables está dispuesta a pagar por esa actividad, si ésta hubiera sido efectuada por una empresa independiente o hubiera efectuado la actividad internamente. Si la actividad fuera una por la cual una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar o a efectuar internamente, dicha actividad no debe ser considerada como un servicio entre empresas del grupo con el principio de *arm´s length*. Asimismo, es importante considerar la prueba del concepto de "parte integral" de la actividad del prestador y el o los prestatarios del servicio para definir la intención de explotar comercialmente los servicios de apoyo generados a partir del concepto de economía de escala y sinergias, en los que se busca hacer más eficientes los costos y no generar ingresos.

Dicho en otras palabras, para sustentar el cargo realizado a un miembro de un grupo por la prestación de un servicio, debe quedar demostrado que sí se llevó a cabo el servicio (evidencia del servicio prestado y del beneficio obtenido) y descartar toda posibilidad de que se trata de cargos no comprobables con la finalidad de canalizar recursos en forma arbitraria.

Precios de transferencia
Nuevas regulaciones temporales de servicios en Estados Unidos y su posible impacto en México

C.P. Jorge Armando Martínez Cervantes

En los últimos meses, hemos visto cómo las autoridades fiscales de distintos países miembros y no miembros de la OCDE,[1] han implementado y/o modificado regulaciones en materia de precios de transferencia. En el continente Americano sólo Canadá (1961), Estados Unidos de América (1961) y México (1994), son miembros de la OCDE;[2] sin embargo, cada vez más países en Latinoamérica implementan regulaciones de precios de transferencia. Tal es el caso de Uruguay y la República Dominicana que, recientemente se han sumado a la lista de países con regulaciones específicas en materia de precios de transferencia. Lo anterior se debe, entre muchas razones, a que conforme pasa el tiempo, el mundo globalizado que se vive hoy demanda la participación de más empresas de grupos multinacionales, y los gobiernos necesitan tener la certeza de que las operaciones entre partes relacionadas se realiza de acuerdo con el principio *arm's length*[3] (principio de valor de mercado).

Como se mencionó anteriormente, Estados Unidos de América (EUA) es un país miembro de la OCDE; sin embargo, cuenta con una de las regulaciones más avanzadas en materia de precios de transferencia, las cuales datan del año 1968. Si bien dichas reglas tienen similitudes con las *Guías de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales (Guías de Precios de Transferencia* emitidas por la OCDE), también incluyen cuestiones específicas que han sido utilizadas por otros países para sustentar las operaciones entre partes relacionadas.

Desde 2003, en EUA, se realizaron algunas propuestas por parte del Departamento del Tesoro, así como del Servicio de Renta Interna (IRS, por sus siglas en inglés), con el objeto de complementar las regulaciones en materia de precios de transferencia. Posteriormente, ambos organismos recabaron un gran número de comentarios realizados a las citadas propuestas por los contribuyentes. Dichos comentarios fueron considerados e incluidos en de las nuevas regulaciones temporales para la prestación de servicios que fueron publicadas con fecha de diciembre de 2006. El pasado 28 de noviembre de 2007, el Departamento del Tesoro de EUA[4] publicó un reporte en el que uno de los temas principales fue el de precios de transferencia.

En el *Reporte TD 9278*, se enfatiza la necesidad de concluir e implementar a la brevedad posible el proyecto regulatorio sobre la prestación de servicios en materia de precios de transferencia, ya que las reglas que actualmente se aplican en EUA, a dichos servicios, fueron publicadas en el año de 1968. La regla §1.482 del Internal Revenue Code (IRC) establece las disposiciones de precios de transferencia para empresas estadounidenses, sin embargo, la economía se encuentra cambiando y también las operaciones se han vuelto mucho más especializadas.

Consideraciones generales

Las nuevas regulaciones propuestas, detallan las bases que se deberán seguir en el caso de prestación de servicios entre partes relacionadas. Derivado de lo anterior, se menciona la posibilidad de adicionar un margen (*Mark-Up*) por la prestación de dichos servicios.

Las nuevas regulaciones temporales listan seis métodos específicos que se deberán utilizar para documentar las operaciones de prestación de servicios en caso de que sea necesario incluir un margen adicional. Los métodos establecidos para la prestación de servicios son los siguientes:

- Método de Costo de Servicio (*Service Cost Method* o SCM).
- Método de Precio por Servicios Comparables no Controlados (*Comparable Uncontrolled Services Price Method* o CUSP).
- Método de Márgenes Brutos por Servicios (*Gross Services Margin Method* o GSMM).
- Método de Costo Adicionado por Servicios (*Cost of Services Plus Method* o CSPM).
- Método de Precio de Utilidades Comparables por Servicios (*Comparable Profits Method for Services* o CPMS).
- Método de Partición de Utilidades (*Profit Split Method* o PSM).
- Métodos no Especificados (*Unspecified Methods* o UM).

A continuación los métodos listados anteriormente:

- *Método de costo de servicio*

El *Service Cost Method* se encuentra definido en la sección §1.482-9T(b)(4) del IRC. En dicha sección se establecen dos categorías para la aplicación de este método. La primera, establece que los servicios no deben generar un beneficio económico excesivo en los negocios tanto del prestador como de quien recibe el servicio. La segunda, establece que habrá servicios específicos, los cuales serán documentados con este método y se encuentran listados en el *Revenue Procedure*[5] 2007-13 de EUA.

El *Revenue Procedure 2007-13* incluye una lista de 20 categorías principales que contienen en total 101 conceptos para la prestación de servicios, los cuales se destacan por ser servicios administrativos considerados como rutinarios. Las 20 categorías son las siguientes:

> Las nuevas regulaciones propuestas detallan las bases que se deberán seguir en el caso de prestación de servicios entre partes relacionadas

• Pago de nómina	• Presupuestos
• Cuentas por pagar	• Actividades de tesorería
• Cuentas por cobrar	• Asistencia estadística
• Compensaciones por desempleo y discapacidades	• Contratación y reclutamiento de personal
• Administración en general	• Capacitación
• Relaciones públicas y corporativas	• Beneficios a empleados
• Coordinación de juntas y planeación de viajes	• Temas de seguridad, salud, ambientales y regulaciones específicas
• Contabilidad y auditoría	• Servicios Legales
• Impuestos	• Administración de Seguros
• Soporte de sistemas (IT)	• Compras

En el caso de que los servicios prestados se encuadren dentro de las categorías descritas, se podrá realizar el cargo de los servicios sin un margen de utilidad adicional (*Mark-Up*).

Existe otra opción que marca las nuevas reglas para no cobrar un Mark-Up adicional a la prestación de servicios, el cual es aplicable cuando se demuestre que en la prestación de referencia se obtuvo un margen bajo y que los servicios prestados no se encuentren contemplados dentro de los conceptos listados. Para lograr lo anterior, se deberá demostrar, por medio de un análisis económico que, el resultado de la mediana del rango obtenido por la muestra de empresas independientes, es menor o igual a 7% y que la empresa obtuvo un resultado menor a la mediana de ese rango.

En caso de que no se que cumpla con la alternativa anterior, el contribuyente deberá demostrar por medio de la aplicación de alguno de los siguientes métodos que las operaciones se realizaron a valor de mercado. Los métodos contemplados son los siguientes:

- *Método de precio por servicios comparables no controlados*

El *Comparable Uncontrolled Services Price Method* o CUSP es el método más directo para soportar la comparación de operaciones de servicios. El CUSP evalúa si la contraprestación cargada por los servicios prestados se encuentra a valor de mercado, utilizando la comparación directa en una transacción no controlada. El CUSP es similar al Método de Precio Comparable no Controlado (*Comparable Uncontrolled Price Method* CUP)[6] establecido en el artículo 216 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR). La comparabilidad establecida por el CUSP requeriría el mismo nivel de comparabilidad que el método CUP. En el CUSP se debe verificar que las operaciones sean similares; asimismo, para una correcta aplicación, se debe corroborar la presencia o ausencia de intangibles no rutinarios.

- *Método de márgenes brutos por servicios*

El *Gross Services Margin Method* evalúa el importe cargado a nivel bruto en una transacción controlada. Este método parte de las bases del Método de Precio de Reventa (RPM[7]) que se encuentra establecido tanto en el artículo 216 de la LISR como en las Guías de la OCDE.

- *Método de costo adicionado por servicios*

El *Cost of Services Plus Method* evalúa el monto cargado en la transacción de prestación de servicios tomando como referencia el margen bruto. Este método se aplicará cuando el proveedor de servicios los proporcione bajo características similares, tanto a partes relacionadas como a empresas independientes, ya que éstas serían las únicas circunstancias bajo las cuales el proveedor podría identificar detalladamente el costo transaccional incurrido por la prestación de los servicios.

- *Método de precio de utilidades comparables por servicios*

El *Comparable Profit Method for Services* o CPM tiene similitud con el método de Precios de Transferencia actualmente utilizado en EUA, denominado *Compara-*

C.P. Jorge Armando Martínez Cervantes
Asociado, Precios de Transferencia,
Del Toro Reyes y Asociados, S.C.
jmartinez@deltororeyes.com.mx

ble Profit Method (CPM)[8]. Bajo las reservas pertinentes, podría considerarse similar al TNMM[9] considerado en la LISR. Dado que el presente artículo no pretende hacer un análisis detallado sobre las diferencias del CPM y el TNMM, únicamente se menciona de forma enunciativa que en el CPM se busca realizar un análisis de forma global de la empresa, mientras que en el MTU se requiere un análisis "transaccional" de las operaciones realizadas. Además, cabe mencionar que en el CPMS se permite el uso de los mismos Indicadores de Rentabilidad (*Profit Level Indicator o PLI*) utilizado en el CPM.

El CPMS reconoce la dificultad que se enfrenta al momento de documentar la operación de prestación de servicios, por la falta de uniformidad en los principios de contabilidad para la determinación adecuada de los servicios y la apropiada segmentación de costos por la prestación de éstos, lo cual podría mermar la confiabilidad en la aplicación de este método. Derivado de lo anterior, este método también contempla el uso de ciertos ajustes económicos que reduce esas diferencias.

Por último, el CPMS incluye un nuevo PLI que podría ser muy útil para analizar la contraprestación por la prestación de servicios. El PLI propuesto se denomina *net cost plus*, el cual se determina como utilidad de operación, dividido entre costos totales generados por la prestación de los servicio. El *net cost plus* es diferente al MOTC[10] (*Mark-up On Total Cost*), ya que el primero no considera los gastos de operación en el denominador, mientas que el MOTC considera tanto los costos como los gastos totales en el denominador.

- *Método de partición de utilidades*

El *Profit Split Method* de servicios contempla, tanto el Método de Partición de Utilidades,[11] como el Método Residual de Partición de Utilidades[12] considerados actualmente en las Guías de la OCDE y en el artículo 216 de la LISR.

Estos métodos sirven para evaluar en dónde se tiene que hacer la *allocation* derivada de la utilidad o pérdida operativa generada por la operación de servicios incurrida por una o varias entidades del mismo grupo. En otras palabras, si dos entidades participan para el desarrollo o prestación de un servicio complejo, se tiene que hacer una *allocation* o "prorrateo" de las utilidades o pérdidas obtenidas en dicho proyecto de acuerdo con la colaboración y/o aportación de cada una de ellas.

- *Métodos no especificados*

Se considera que los *Unspecified Method* representa una medida adecuada para documentar una operación por la prestación de servicios específica atípica y con eso cumplir con la regla del mejor método.

Cuando ninguno de los métodos descritos sea aplicable para soportar que una operación se encuentre a valor de mercado, se empleará este método. Lo anterior, surte efecto cuando ocurre una transacción atípica, y existe otra metodología que demuestre de forma certera que la operación de prestación de servicios realizada con una parte relacionada fue pactada al de valor de mercado.

En las nuevas reglas, se establece una guía detallada sobre los *Shared Services Agreements* (Acuerdos de Servicios Compartidos, SSA, por sus siglas en inglés). En éstas, se establece que un SSA deberá incluir la participación de dos o más partes relacionadas que sean beneficiadas de uno o más servicios contemplados en el SSA, pero aclara que el beneficio debe ser trans-

ferido al menos a una entidad del grupo. En el SSA se permite la asignación o *alloctation* de los costos derivados de aquellos servicios compartidos que darán como resultado el beneficio y el desarrollo de un activo intangible.

Asimismo, las nuevas reglas establecen lineamientos más claros sobre los *Contingent-Payment* (Pagos Contingentes). Se describe la opción que tiene una empresa para realizar acuerdos en los que el pago se encuentra condicionado a un resultado previamente acordado. También se menciona una guía detallada sobre los términos contractuales de los contratos de pagos contingentes, incluyendo la sustancia económica y los requerimientos documentales que se deben incluir en el análisis. En términos generales los *acuerdos de pagos contingentes* deben cumplir tres requisitos básicos:

- Que el acuerdo se encuentre plasmado en un contrato, el cual se haya pactado antes del inicio del proyecto.
- Que en el contrato se estipule un pago contingente de un beneficio a futuro relacionado directamente con el resultado del servicio establecido en el acuerdo.
- Que en dicho contrato se debe prever el pago con base en el beneficio que podría estar recibiendo el receptor del servicio, así como el riesgo en el que el proveedor pudiera estar incurriendo.

EUA y, por ende, una mayor recaudación para la secretaría de finanzas de dicho país; sin embargo, debemos tener en cuenta que el contra-efecto vendría posteriormente para las empresas subsidiarias en México y en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, derivado de las observaciones a las prestaciones de servicios realizadas en dichas reglas.

Desde el punto de vista de las empresas en México, se debe prestar especial atención y solicitar la documentación comprobatoria que soporte los cargos recibidos por parte de su contraparte en el extranjero. Lo anterior, con el objeto de verificar que, en el caso de que existan cargos con *Mark-up*, por parte de la entidad en EUA, éstos correspondan a la prestación de servicios no rutinarios (complejos) y México no absorba cargos que pudieran ser cobrados al costo.

> El *Comparable Uncontrolled Services Price Method* o CUSP es el método más directo para soportar la comparación de operaciones de servicios

Conclusión

Dentro de los efectos más importantes, se encuentra como primer punto que, para determinar un estimado de los servicios prestados, a las empresas estadounidenses se les permite utilizar la base de asignaciones o *allocation*, para estimar el costo que no se encuentre plenamente identificado en la prestación de dichos servicios, mientras que el efecto para las empresas en México será la no deducibilidad de dicho gasto, de acuerdo con el artículo 32 fracción XVIII de la LISR.

Tal como se puede observar en el presente documento, las nuevas reglas temporales para la prestación de servicios, establecen una clara visión en beneficio de las empresas ubicadas en

Otro punto que se desprende de las nuevas regulaciones, es cuando existan diferencias por la clasificación de costos de acuerdo con las US GAAP[13] y las NIF[14] para México. Lo anterior, podría generar una distorsión de acuerdo con el Método de márgenes brutos por servicios para las empresas en México.

1. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
2. La OCDE cuenta con un total de 30 miembros, de los cuales 23 se encuentran en Europa, 4 en la región Pacífico y 3 en América.
3. El *arm's length principle*, se encuentra definido en el capítulo I de las Guías de la OCDE.
4. Las regulaciones temporales, fueron publicadas en Julio de 2006 (TD 9278) en respuesta de comentarios emitidos por el Departamento del Tesoro en las regulaciones propuestas de 2003.
5. El *Revenue Procedure* es una declaración oficial de un procedimiento que afecte a los derechos o a los deberes de contribuyentes o a otros miembros contenidos dentro del Código de Renta (IRC) de EUA. El *Reven Procedure* es emitido únicamente por la Oficina Nacional y publicados en el Boletín de Renta Interna para información y guía de los contribuyentes.
6. El CUP es un método tradicional de precios de transferencia, utilizado en la actualidad para documentar las operaciones entre partes relacionadas.
7. El RPM al igual que el CUP es un método tradicional de precios de transferencia, utilizado en la actualidad para documentar las operaciones entre partes relacionadas.
8. El CPM es un método de precios de transferencia, utilizado en la actualidad para documentar las operaciones entre partes relacionadas.
9. *Transactional Net Margin Method* o Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación definido en el artículo 216 de la LISR y en las Guías de la OCDE.
10. El MOTC de define como utilidad de operación dividida entre la sumatoria de costos totales y los gastos de operación.
11. El Método de Partición de Utilidades o también conocido como *Profit Split Method.*
12. El Método de Residual de Partición de Utilidades o también conocido como *Residual Profit Split Method.*
13. Los US GAAP (*Generally Accepted Accounting Principles in the United States*) o Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en EUA.
14. NIF o Normas de Información Financiera en México que entraron en vigor a partir del 1º de enero de 2007 en México.

Desarrollo de la práctica de PRECIOS de transferencia

Repercusiones y beneficios fiscales

C.P.C. José Mario Rizo Rivas
Lic. Beatriz Guerra Correa

Antecedentes

En los últimos once años, el desenvolvimiento de la práctica de precios de transferencia se ha enfocado en buscar que los contribuyentes obtengan y conserven documentación comprobatoria, que permita evidenciar que las operaciones celebradas con partes relacionadas se realizaron conforme a valores de mercado.

A continuación, se señalan los acontecimientos más importantes en el desarrollo de la práctica de precios de transferencia desde sus inicios hasta la actualidad:

- México empezó con la práctica y legislación en materia de precios de transferencia, desde que se integró a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en 1994. Inicialmente, la obligación fue aplicable a empresas que llevaran a cabo operaciones de maquila con partes relacionadas residentes en el extranjero.

- Posteriormente, en 1997, la obligación se amplió tanto a personas morales como a personas físicas con actividad empresarial y servicios profesionales.

- En un inicio, la legislación de precios de transferencia obligó a los contribuyentes que realizaban operaciones con partes relacionadas, residentes en el extranjero, únicamente, a contar con documentación comprobatoria que evidencie que el monto de sus ingresos y deducciones se realizaron conforme a valor de mercado (artículo 86, fracción XII y artículo 106, ante penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta [LISR]).

- En 2002, se realizaron algunas modificaciones importantes en la LISR en materia de precios de transferencia, destacando, de manera importante, el sustentar también que las operaciones realizadas con partes relacionadas nacionales se efectuaron a precios razonables.

"Los cambios relevantes de esta NIF están enfocados a la ampliación del concepto de partes relacionadas"

C.P.C. José Mario Rizo Rivas
Socio de la Firma Salles,
Sáinz-Grant Thornton, S.C.
mrizo@ssgt.com.mx

Lic. Beatriz Guerra Correa
Gerente de la Firma Salles,
Sáinz-Grant Thornton, S.C.
bguerra@ssgt.com.mx

Con respecto a lo anterior, el artículo 86, fracción XV de la LISR (vigente a partir de 2002), establece que: "tratándose de personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas, éstas deberán determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para estos efectos, aplicarán los métodos establecidos en el artículo 216 de la LISR, en el orden establecido en el citado artículo".

Existe otra disposición normativa que hace referencia a la obligación de evaluar las operaciones con partes relacionadas nacionales, citada en el artículo 72, fracción V de la LISR (vigente a partir de 2002), la cual señala que "en el caso de que una sociedad controladora celebre operaciones con una o más de sus sociedades controladas mediante las cuales enajene terrenos, inversiones, acciones y partes sociales, entre otras operaciones, deberá realizarlas conforme a lo previsto del artículo 215 de la LISR."

El artículo 91 de la LISR (vigente a partir de 2002), resulta ser relevante al establecer que "las autoridades fiscales podrán modificar la utilidad o la pérdida fiscal, mediante la determinación presuntiva del precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como el monto de contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación".

- Por otra parte, en septiembre de 2007 se publicó una actualización del Boletín 5060 de "partes relacionadas", referente a la Norma de Información Financiera C-13 (NIF C-13), emitida por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF) con vigencia a partir del 1° de enero de 2007.

Los cambios relevantes de esta NIF están enfocados a la ampliación del concepto de partes relacionadas.

Adicionalmente, se requiere que el auditor obtenga evidencia adecuada, suficiente y verdadera de que las operaciones celebradas con partes relacionadas se realizaron a valor de mercado. Esto equivale a contar con documentación de precios de transferencia, misma que debe ser consistente con los registros de los estados financieros y las declaraciones correspondientes.

Es de destacar que, para efectos de la presente NIF, se contemplan tanto las operaciones efectuadas con partes relacionadas residentes en el extranjero como las nacionales.

Introducción

La materia de precios de transferencia en México se ha establecido, de acuerdo con los lineamientos que marcan las guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en 1995.

Para efectos de establecer un mejor desarrollo de la práctica, en 2002, nuestro país solicitó a la OCDE una revisión sobre los sistemas de precios de transferencia desarrollados al interior. En enero de 2005, el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización en comento, publicó su diagnóstico y recomendaciones conforme a los resultados de la evaluación del desarrollo de la legislación, práctica y experiencia que México había estado realizando hasta marzo de 2003.

Desde entonces, se empezaron a implementar nuevas reglas y cambios importantes en la legislación de precios de transferencia, así como la creación de la nueva Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia dependiente de la Administración General de Grandes Contribuyentes, que también incluye cambios importantes en el reglamento interno e implementación de mejores herramientas de fiscalización.

Lo anterior, mejoró el desarrollo de la práctica e incrementó los programas de fiscalización, por medio de auditorias más eficientes y en menor tiempo, lo cual ha permitido a las autoridades fiscales recaudar montos considerables de contribuciones que, en su momento, estimó omitidas de aquellos contribuyentes seleccionados.

Por lo tanto, el incumplimiento de esta obligación, provoca el enfrentar una serie de repercusiones fiscales; mientras que el cumplimiento apropiado de la misma genera, a su vez, importantes beneficios fiscales.

Repercusiones fiscales

Para aquellos contribuyentes que no cumplan con la obligación de precios de transferencia, o bien, dicho cumplimiento no sea el más apropiado, existe el riesgo de enfrentar las siguientes repercusiones fiscales:

Determinación de un crédito fiscal

Conforme lo señala el segundo párrafo del artículo 215 de la LISR, "las autoridades fiscales tienen la facultad de determinar los ingresos acumulables y deducciones autorizadas de los contribuyentes, mediante la determinación del precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas".

De lo anterior, se derivaría la posible determinación de un crédito fiscal que incluiría el ISR omitido, así como la determinación de su actualización y recargos al respecto.

> El art. 31 de la LISR, señala: para que los pagos al extranjero sean deducibles, el contribuyente debe cumplir con todas las obligaciones establecidas en el artículo 86 de esta ley

Es importante señalar que, ante la inexistencia de documentación suficiente que compruebe que las operaciones llevadas a cabo con partes relacionadas se realizaron a valor de mercado, se ocasiona que el contribuyente pueda perder la oportunidad de planear un argumento de defensa en materia de precios de transferencia, con las justificaciones que el contribuyente conoce en relación con sus resultados. Adicionalmente, el contribuyente estaría otorgando la iniciativa a la autoridad fiscal para la determinación de transacciones comparables, métodos y ajustes.

La no deducibilidad de pagos a partes relacionadas

La LISR, en su artículo 31, fracción V, señala que, para que los pagos al extranjero sean deducibles, el contribuyente debe cumplir con todas las obligaciones establecidas en el artículo 86 de la citada Ley.

En materia de precios de transferencia se encuentran las siguientes fracciones:

- XII. Documentación de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero.
- XIII. Declaraciones de operaciones con partes relacionadas extranjeras.
- XV. Operaciones con partes relacionadas.

En este mismo sentido, y de acuerdo con el criterio de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA), no serán deducibles los pagos a partes relacionadas residentes en el extranjero si no se demuestra que éstos se efectuaron conforme a valor de mercado, para lo cual se requiere la existencia del reporte de precios de transferencia.

"Los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, están obligados a obtener, conservar y proporcionar, cuando así les sea requerida por la autoridad al ejercer sus facultades de comprobación, la información y documentación comprobatoria con la que demuestren que, a más tardar el día en que se debió presentar la declaración del ejercicio, la deducción de los pagos realizados con motivo de esas operaciones, fue determinada de acuerdo a precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables, es decir, a precios de mercado, ya que de lo contrario, la deducción de mérito se tomará improcedente." (Tesis aprobada en sesión del 28 de marzo de 2006.)

Si bien es cierto que la tesis antes transcrita no constituye jurisprudencia, es de destacar que ésta establece un precedente importante que el Servicio de Administración Tributaria (SAT), podría utilizar en revisiones de precios de transferencia.

La revelación del incumplimiento en el Dictamen Fiscal

Conforme lo marca el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación (CFF), fracción III, "que el contador público emita, conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el Reglamento de este Código". (Artículo 54 del Reglamento del CFF.)

Por otra parte, en los meses de mayo y junio de 2007, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) emitió las circulares 67/2006-2007 y 82/2006-2007 (esta última como complemento de la primera), para dar a conocer los requisitos mínimos que debían de cumplir los Contadores Públicos Registrados para la emisión del dictamen fiscal 2006 con respecto al rubro de precios de transferencia.

El auditor debía corroborar que el contribuyente contará con documentación comprobatoria, con la cual se sustentara que las operaciones con partes relacionadas se realizaron a precios de mercado, incluida la revisión de los resultados y las conclusiones en cuanto a la advertencia de contingencias fiscales.

La documentación en comento requería cumplir con los lineamientos que establece la LISR; además, ser consistente con los registros reflejados en la contabilidad de estados financieros y las declaraciones informativas correspondientes.

En lo que respecta a operaciones con partes relacionadas nacionales, el auditor debía verificar si el contribuyente aplicó uno de los métodos establecidos en Ley, así como el registro total de las cifras de las operaciones con partes relacionadas analizadas y el resultado de evaluación. En caso de la existencia de un estudio completo de precios de transferencia, el auditor sólo debía cerciorarse que dicha información cumpliera con las disposiciones establecidas en la LISR.

Es de destacar que, ambas circulares se caracterizaron por ser sólo una guía para los Contadores Públicos Registrados que firman dictámenes de estados financieros para efectos fiscales; es decir, que no fueron de carácter normativo ni obligatorio para los dictaminadores ni fueron una norma o procedimiento de auditoría.

Lo anterior intensificó la importancia que debe tener para el auditor el informar en el dictamen acerca de la situación fiscal del contribuyente, en materia de precios de transferencia, referente a operaciones celebradas con partes relacionadas residentes en el extranjero y nacionales.

Por lo tanto, la revelación en el dictamen por incumplimiento de la obligación de precios de transferencia, equivale a un foco de atención para las autoridades fiscales, lo cual incrementa la posibilidad de que éstas pudiesen iniciar en cierto momento un proceso de auditoria en esta materia.

Una auditoria podría representar para el contribuyente una importante carga no sólo desde un punto de vista administrativo y económico, sino que también implicaría un desvío en el desarrollo normal de sus operaciones, así como de sus recursos y tiempo que seguramente se tendrían que invertir para atender los requerimientos de la autoridad fiscal y, en su caso, acceder a un medio de defensa.

– *Multa por no presentar la declaración informativa con partes relacionadas residentes en el extranjero, o bien, presentarla incompleta o con errores*

A partir de 2000, la LISR establece que los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas en el extranjero, deben presentar una declaración informativa de sus operaciones celebradas con partes relacionadas residentes en el extranjero conjuntamente con la declaración del ejercicio. (Artículo 86, fracción XIII).[1]

De 2000 a 2002, esta declaración se presentaba por medio del formato impreso 55 (Declaración Informativa de Operaciones con Partes Relacionadas Residentes en el Extranjero).

A partir de 2003, la declaración se presenta por internet, con el anexo 9 del formato 30 de la Declaración Informativa Múltiple (DIM).

Para efectos de llenar esta información, se requiere introducir los datos de la parte relacionada residente en el extranjero, como lo son: nombre, domicilio fiscal y número de identificación fiscal; asimismo, es necesario señalar el concepto y monto de las operaciones intercompañía, método de precios de transferencia y los márgenes de rentabilidad obtenidos en este tipo de operaciones.

Es fundamental que los datos de la declaración informativa con partes relacionadas residentes en el extranjero coincidan y estén debidamente soportados con la documentación comprobatoria de precios de transferencia del ejercicio sujeto a análisis; además, debe coincidir con los registros de contabilidad.

El artículo 81, fracción XVII, del CFF, establece que son sujetos de infracción aquellos contribuyentes que no presenten la declaración informativa de las operaciones efectuadas con partes relacionadas residentes en el extranjero durante el año de calendario inmediato anterior, junto con la declaración del ejercicio o presentarla incompleta o con errores.

El artículo 82, fracción XVII, del CFF, determina la multa correspondiente para los contribuyentes que apliquen lo dispuesto en el artículo 81, fracción XVII, del CFF por un monto de $47,640 a $95,280 pesos mexicanos.

Además, conforme al artículo 31, fracción XIX, primer párrafo de la LISR, indica como requisito de las deducciones autoriza-

das, que las declaraciones informativas referidas en el artículo 86 de la LISR, se presenten en los plazos que al efecto establece el mismo, y se cuente, en la misma fecha, con la documentación comprobatoria correspondiente.

Asimismo, el último párrafo de la citada fracción, señala que, cuando los contribuyentes presenten las citadas declaraciones informativas a requerimiento de la autoridad fiscal, no se considerará incumplido el requisito de deducibilidad, siempre que las mismas se presenten dentro de un plazo máximo de 60 días contados a partir de la fecha de notificación.

– Establecimiento permanente para residentes extranjeros que realicen operaciones con partes relacionadas en operaciones de maquila

Se considerara que los residentes en el extranjero que tengan operaciones con una parte relacionada mexicana en operaciones de maquila, tienen establecimiento permanente en el momento en que las empresas maquiladoras no cumplan con alguna de las disposiciones en materia de precios de transferencia establecidas en el artículo 216-bis de la LISR.

> “Es esencial que cada contribuyente que celebre operaciones con partes relacionadas cumpla con las obligaciones establecidas en los arts. 86, 215, 216, 106 y 133 de la LISR”

Esto implicaría que el residente en el extranjero no estaría operando conforme a las leyes tributarias de México, ocasionando que las autoridades fiscales se encuentren en facultad de establecer un crédito fiscal por el impuesto que dicha autoridad considere omitido, incluyendo la determinación de recargos y actualizaciones.

Para efectos de lo anterior y conforme lo marca el artículo 2, penúltimo párrafo de la LISR, se requiere “que México haya celebrado, con el país de residencia del residente en el extranjero, un tratado para evitar la doble imposición y se cumplan los requisitos del tratado, incluyendo los acuerdos amistosos celebrados de conformidad con el tratado en la forma en que hayan sido implementados por las partes del tratado, para que se considere que el residente en el extranjero no tiene establecimiento permanente en el país”.

Beneficios fiscales

Los contribuyentes que cumplan con la obligación de precios de transferencia podrán obtener los siguientes beneficios fiscales:

- *Reducción de créditos fiscales*

El cumplimiento correcto de esta obligación, permite al contribuyente, para el caso de operaciones celebradas con partes relacionadas residentes en el extranjero, el reducir las multas establecidas por las autoridades fiscales hasta en 50%, y una reducción de 15 a 20% de la diferencia que resulte cuando las pérdidas fiscales declaradas sean mayores a las realmente sufridas. (Artículo 76, penúltimo párrafo del CFF.)

- *Ajustes contables y financieros de precios de transferencia realizados con tiempo*

El reporte de precios de transferencia permite detectar si los precios, montos de contraprestación o márgenes de utilidad del contribuyente se encuentran afuera de los rangos de valores de mercado por motivos de un problema de precios de transferencia, o bien, por circunstancias económicas desfavorables desde un enfoque interno o externo de la empresa.

En caso de existir un problema de precios de transferencia, éste puede ser solucionado antes de la presentación de la declaración anual del ejercicio o bien, antes de la entrega del dictamen fiscal correspondiente, por medio de un ajuste contable y financiero, para efectos de determinar el resultado fiscal correcto.

Cuando la situación se refiere a circunstancias económicas desfavorables desde el punto de vista interno o externo del negocio, es posible sustentar y justificar los resultados temporales de la entidad. Por otra parte, la empresa pudiese considerar en cierto momento un ajuste económico gradual conforme al desarrollo actual de la práctica de sus operaciones, como lo por medio de una debida planeación financiera, para efectos de que los resultados se ajusten a los rangos de valores de empresas independientes en operaciones comparables para ejercicios posteriores.

- *Evaluaciones financieras complementarias al estudio*

Por medio de los resultados de un estudio de precios de transferencia es posible desarrollar, complementariamente, evaluaciones financieras que pueden permitir el aumentar la productividad y eficiencia en los proyectos de una empresa.

- *Planeación fiscal en materia de precios de transferencia, como medida de prevención de ajustes*

Contar con documentación de precios de transferencia antes de la realización formal de operaciones intercompañía,

permite el prevenir anticipadamente algún movimiento contable o fiscal por ajustes de precios de transferencia.

- *Mejor control de los registros de operaciones intercompañía*

Cumplir con la obligación en comento, le permite al contribuyente tener un mejor control del registro en contabilidad de las operaciones celebradas con partes relacionadas, por medio de información financiera segmentada, incluyendo un debido orden en las facturas, contratos y declaraciones.

- *La solicitud de un Acuerdo Anticipado de Precios (APA), asegura un cumplimiento apropiado en esta materia*

Requerir un APA, conforme a lo dispuesto en el artículo 34-A del CFF, garantiza que las autoridades fiscales estén de acuerdo con la metodología utilizada para la obtención de los resultados del estudio de precios de transferencia, posterior al proceso de recopilación de información soporte y comprobación total de que todas aquellas operaciones realizadas con partes relacionadas fueron conforme a precios o contraprestaciones que hubieran pactado empresas independientes en operaciones comparables.

Conclusión

El desarrollo de la práctica de precios de transferencia en los últimos once años ha sido constante e importante; con anterioridad, la probabilidad de que una empresa sea auditada en cuestiones de precios de transferencia en México era relativamente baja; sin embargo, en la actualidad esta posibilidad se ha incrementado al paso del tiempo, incluso para aquellas empresas que sólo celebran operaciones con partes relacionadas nacionales.

Asimismo, las autoridades fiscales han realizado un importante proceso de auditorías en los últimos cuatro años que le han permitido recaudar montos importantes.

Los contribuyentes que, hasta el momento han sido auditados, para efectos de verificar el correcto cumplimiento de los lineamientos en materia de precios de transferencia, pertenecen a diversos sectores, como: servicios, electrónico, farmacéutico, hotelero, automotriz e instituciones del sistema financiero, entre otros.

Resulta esencial que cada contribuyente que celebre operaciones con partes relacionadas cumpla correctamente con las obligaciones establecidas en los artículos 86 fracciones XII, XIII y XV, 215, 216, 106 antepenúltimo párrafo, y 133 fracciones X y XI de la LISR.

Finalmente, el cumplir apropiadamente con la legislación de precios de transferencia, para efectos de determinar el resultado fiscal correcto, permitirá el obtener importantes beneficios fiscales, que equivaldrían en un ahorro de tiempo y recursos, ante los efectos de asumir las repercusiones fiscales junto con la carga administrativa y económica que implica el enfrentar en cierto momento una auditoria en esta materia.

1. La regla 2.20.3 de resolución miscelánea para 2007 modificada mediante la tercera Resolución de Miscelánea Fiscal publicada el día 31 de diciembre de 2007, en el Diario Oficial de la Federación, señala que los contribuyentes obligados a dictaminar sus estados financieros o que hayan ejercido la opción referente al artículo 32-A, quinto párrafo del CFF, podrán presentar la declaración informativa con partes relacionadas residentes en el extranjero a mas tardar en la fecha en que deban presentar el dictamen de estados financieros, conforme a las disposiciones fiscales aplicables.

REVISTA EN LA WEB

SEGURIDAD EN LA INFORMACIÓN: un elemento clave en las organizaciones

Raúl Luna Rodríguez CISA, ITSM, ISO 27001 LA
Gerente Senior
Consulting - ERS México
Security & Privacy, Deloitte

Los sistemas de información son un recurso muy valioso; por ello, deben ser tratados como un elemento estratégico, que requiere ser administrado de la misma forma que el capital, el recurso humano y los recursos técnicos, dándole la misma atención que a estos últimos. Las consecuencias financieras pueden ser significativas si los sistemas no cuentan con los mecanismos necesarios para conservan su integridad, disponibilidad y confidencialidad en la información.

Para conocer mejor este tema, ingresa al portal del IMCP:

http://imcp.org.mx

Donde encontrarás el texto completo de este artículo. Además, como complemento de la revista impresa del mes de marzo, podrás consultar:

LA INFORMACIÓN COMO HERRAMIENTA EMPRESARIAL EN EL TURISMO

Mtro. Ricardo Rivera Rosas
Aspirante al Doctorado en Administración de la Universidad Anáhuac México Sur
ricardorivera@uin.edu.mx

CLARO-OSCUROS DEL IETU

C.P.C. Ramiro Ávalos Martínez
Ávalos y Compañía, S.C.
ramiro@avacia.com.mx

Los AJUSTES de precios de transferencia a los impuestos directos, ISR e IETU y los ajustes para los impuestos indirectos

C.P.C. y M.I. Héctor Silva Rodríguez

¿Deben considerarse los ajustes de precios de transferencia para la determinación de la base gravable de otros impuestos?

Introducción

Con motivo de la nueva Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (LIETU) y los ajustes que se originan por los estudios de precios de transferencia, surgió la necesidad de evaluar si los ingresos o deducciones que son considerados en la LIETU incluyen los provenientes de los estudios de precios de transferencia. La respuesta es sencilla: en cuanto se paguen o se cobren (excluyendo aquéllos relativos a intereses o regalías exentas del impuesto), serán ingresos acumulables o deducibles del (Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU).

A raíz de la nueva Ley, el presente artículo tiene como objetivo retomar el concepto para la valuación de operaciones entre partes relacionadas para fines del impuesto sobre la renta, el cual sería similar para efectos del IETU, y para los otros impuestos indirectos, como el de importación y el de valor agregado. No se pretende hacer un análisis exhaustivo de estos métodos, sino comentarlos desde un análisis inductivo de sus disposiciones; de esta forma, en una primera instancia parecería ser que la validación, por medio de un estudio de precios de transferencia, y aplicando el principio de plena competencia para efectos del impuesto sobre la renta, represente un inicio aceptable para la valoración de las operaciones con otros impuestos.

> La OMC y la OCDE han manifestado su deseo de analizar la problemática e identificar métodos que faciliten la administración y control del contribuyente, pero les tomará aún mucho tiempo para desarrollarla

C.P.C. y M.I. Héctor Silva Rodríguez
Socio Responsable de Fiscal de la Región Noroeste de Deloitte
hsilva@deloittemx.com

Los puntos torales

El tema no es nuevo, lo nuevo es el IETU. La problemática de que empresas multinacionales estén pasando utilidades de uno a otro país, en detrimento de la recaudación del país contrario, ha sido una preocupación de los países desarrollados, los cuales se han avocado a la identificación de los métodos de ajuste a los precios de transferencia, impactando la determinación de la base de los impuestos directos. Sin embargo, hay otros ajustes en la legislación, como los relativos a la valuación aduanera para determinar el valor en aduana, con una metodología distinta que se aplica a un impuesto indirecto como lo es el de la importación.

Las reglas de valoración aduanera se contienen en la legislación aduanera y en los acuerdos de valoración aduanera de la Organización Mundial del Comercio (OMC), mientras que los métodos para determinar los precios por operaciones con partes relacionadas están contenidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y conforme a las guías de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). Uno pretende definir un valor de importación y el otro se satisface con un "rango". Igualmente, respecto a la fecha en que se deben satisfacer unos y otros, éstas son diferentes: una requiere ajustar el valor en aduana para realizar la importación y el otro requiere que el ajuste se haga al final de año e inclusive sobre transacciones de ejercicios anteriores.

Esto requiere de dos distintos cuerpos reguladores, dos legislaciones diferentes, dos metodologías diferentes y cada una con su aparato administrativo, con un mismo propósito: poder determinar un valor de mercado en operaciones con partes relacionadas y, aún más, cada método requiere para su cumplimiento el mantener la documentación soporte y el control administrativo que ello lleva, por mencionar algunas diferencias, serían:

- Análisis de utilidad agregada para cierto tipo de estudio de precios de transferencia vs., análisis por cada transacción y cada producto para efectos aduaneros.
- Definición de parte relacionada.
- Fecha de la valuación o determinación del precio.
- Conflicto entre autoridades como se menciona más abajo.

¿Será entonces que se trata de un mismo propósito?, es decir, determinar un valor de mercado para operaciones entre partes relacionadas. Parecería ser que no se tiene el mismo propósito, sobre todo en países como México que son mayoritariamente receptores de inversión; entonces, ¿cuál es el objetivo?, ¿ajustar el precio en la importación para que la base del cálculo de los impuestos de importación, IVA e IEPS, en su caso, generen una mayor recaudación?, o bien ¿proponer un ajuste de precios de transferencia a la baja, de tal suerte que las deducciones para ISR y el IETU permitan una mayor recaudación de los impuestos directos? Parecerían ser posturas contradictorias una de la otra cuando se supone que pretenden el mismo objetivo.

La unificación de una metodología

Aunque tanto la OMC como la OCDE han manifestado su deseo de analizar la problemática e identificar métodos que faciliten la administración y control de los contribuyentes, se ve como una tarea bastante difícil que les tomará todavía mucho tiempo para desarrollarla.

Por lo que se refiere a nuestras autoridades fiscales, parecería ser que mantener los procedimientos para la valuación aduanera, cuando las operaciones se realicen entre partes en las que existe alguna vinculación dentro de la legislación aduanera y, por el contrario, la determinación de los valores de las transacciones entre partes relacionadas, conforme a los métodos de precios de transferencia de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), será la constante, pues tal parece que no requiere una modificación de urgencia, ya que si los impuestos de importación tienden a la baja, tomando en cuenta la gran cantidad de *tratados de libre comercio* que tiene celebrados México y el hecho de que las demás contribuciones indirectas y ahora inclusive el IETU se generan hasta que efectivamente se satisfacen las obligaciones, la fórmula parece estar resuelta.

La afectación de los ajustes a valor de mercado en las distintas contribuciones

En la importación de mercancías

El impuesto de importación se determina conforme al valor de transacción, asumiendo que éste ya está ajustado para reflejar que cualquier efecto de mantener una vinculación con la otra parte conforme lo prevé la Sección II del Capítulo II de la Ley Aduanera.

El impuesto al valor agregado y, en su caso, el IEPS que se deriven de la importación de bienes, se causa a la importación sobre la base que se determine para fines aduaneros. Cabe resaltar que, tratándose del IVA en la importación, no obstante que se trata de un impuesto que se causa conforme se pagan o se cobran las contraprestaciones, en lo que se refiere a la importación, éste se causa al momento de la realización del trámite aduanero, aun cuando la contraprestación por la adquisición del bien no se haya satisfecho.

Por su parte, la determinación del valor de transacción que será el valor que consigne el pedimento de importación, será el valor máximo deducible para fines del impuesto sobre la renta y por supuesto para fines del IETU, solo que en este caso, el IETU no dará derecho a la deducción sino que hasta que efectivamente se pague el bien importado.

Además, tratándose de los ajustes que pudieran surgir de un estudio de precios de transferencia (un ajuste al alza), éstos deberán originar la rectificación de los pedimentos de importación con sus consecuentes ajustes de aranceles e impuestos indirectos, para sustentar la deducción en el ISR. Parecería ser que si el ajuste es una reducción del valor de transacción, no se generaría mayor problema, pues el IVA o IETU se habrán acreditado, mientras que el valor del arancel se habría deducido para fines del impuesto sobre la renta.

Entonces ¿sería válido usar un estudio de precios de transferencia para sustentar un precio ante una auditoría aduanera? La respuesta sería que sí, solo si se considera que los datos en el estudio de precios de transferencia pueden demostrar las circunstancias de la venta o si se analizó en términos equivalentes a la prueba de valor en aduana (valor transaccional de bienes idénticos o similares vendidos a partes independientes, o valor estimado de bienes idénticos, o similares en fechas similares). En este caso, el estudio de precios de transferencia podría ser conclusivo si las autoridades aduaneras y de renta acordarán, como ha sucedido en otros países, por ejemplo en EE.UU., emitir un APA conjunto aduanero y de precios de transferencia.

En la importación de servicios

En estos casos no se tiene el problema de una doble metodología para identificar el valor de mercado, pues éstos se ajustarán conforme a los métodos de precios de transferencia; el problema será de control, para identificar la fecha de pago del impuesto al valor agregado y de la deducción para fines del IETU. Más aún, si se toma en cuenta que habrá intereses o regalías no deducibles para IETU, pero que sí causarán el IVA en la importación de servicios (virtual cuando proceda) al momento en que se paguen.

> “El estudio de precios de transferencia podría ser conclusivo si las autoridades aduaneras y de renta acordarán, como ha sucedido en EE.UU., emitir un APA conjunto aduanero y de precios de transferencia”

Conclusión

Los ajustes a los valores de transacción, en caso de importación de bienes o ajustes de precios de transferencia, deben afectar la base de los impuestos de importación e IVA y de deducción para fines del ISR y el IETU. Tratándose del IETU, la deducción se dará cuando se paguen las contraprestaciones.

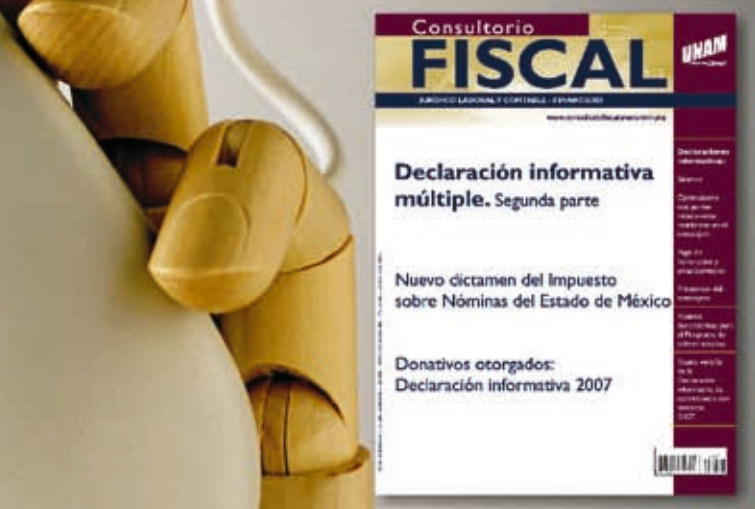
Los ajustes que se originen como resultado de los estudios de precios de transferencia, afectan la causación, acumulación o deducción para fines de los demás impuestos, IVA, IETU e ISR. Nuevamente, hay que tener en consideración que el IVA y el IETU se causan o dan derecho a la deducción cuando se paguen las contraprestaciones.

La posibilidad de una unificación de la metodología que permita simplicidad a los procedimientos de los contribuyentes y del aparato administrativo, aunque deseable, se ve remota, sobre todo si esta simplificación deseable no implica una mejoría en la recaudación.

La convergencia natural debe darse de forma tal que las autoridades aduaneras y fiscales accedan a la emisión de resoluciones conjuntas, para efectos de impuestos directos e indirectos. Esto incrementará la seguridad jurídica de los contribuyentes y hará más eficiente su proceso de documentación.

Universidad Nacional Autónoma de México
Facultad de Contaduría y Administración

tienda electrónica



Formas de pago: Depósito bancario o pago con tarjeta de crédito o débito.

www.etienda.unam.mx/fca

AJUSTES
en materia de precios de transferencia

C.P.C. Ricardo Rendón Pimentel
L.E. Óscar Campero Pérez San Vicente

Las disposiciones de precios de transferencia fueron introducidas en nuestra legislación desde hace más de una década. No obstante, siguen existiendo temas poco explorados, como el de los ajustes correspondientes y secundarios.

A continuación se describen algunos conceptos generales de dichos ajustes en el ámbito internacional, para posteriormente abordar el caso particular de México, así como el impacto que los ajustes en materia de precios de transferencia pudieran tener en otros impuestos.

Marco Conceptual Internacional

Existe un **ajuste primario** cuando una administración tributaria, derivado de una auditoría en materia de precios de transferencia, determina que los ingresos y/o deducciones de un contribuyente no fueron establecidos conforme al principio de valor de mercado (*arm's length*). Lo anterior, generalmente, resulta en una mayor base gravable y, por lo tanto, en un impuesto omitido.

Para evitar una doble imposición, la administración tributaria del país donde reside la parte relacionada de la empresa a la que se le determinó el ajuste primario debería realizar un **ajuste correspondiente**, mediante el cual acepte disminuir la base gravable de su contribuyente.

Respecto de los ajustes correspondientes, las *Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales de la OCDE* (*en adelante guías de la OCDE*) señalan que las administraciones tributarias únicamente deberán efectuar un ajuste correspondiente en la medida en que consideren el ajuste primario justificado, tanto en principio como en monto. Asimismo, dichas guías de la OCDE señalan que los ajustes correspondientes pueden realizarse de dos formas:

> Un factor relevante es establecer si el ajuste ha de ser atribuido al año en el que han tenido lugar las operaciones vinculadas que han exigido el ajuste o a algún otro

C.P.C. Ricardo Rendón Pimentel
Socio en Chévez, Ruíz,
Zamarripa y Cía., S.C
rendon@chevez.com.mx

L.E. Óscar Campero Pérez San Vicente
Asociado en Chévez, Ruíz,
Zamarripa y Cía., S.C
ocampero@chevez.com.mx

Los autores agradecen a Carolina Alexander su participación en este artículo.

a) calculando nuevamente los beneficios atribuibles a la empresa asociada, o b) sin modificar los cálculos, conceder a la empresa asociada una desgravación en el impuesto correspondiente debido, equivalente al impuesto adicional determinado a la empresa asociada.

Cabe señalar que el primer método es el más común entre los países miembros de la OCDE, especialmente porque, en muchos casos, la legislación interna no permite aplicar el segundo método.

Cuando una administración tributaria ha aceptado realizar un ajuste correspondiente, un factor relevante es establecer si ese ajuste ha de ser atribuido al año en el que han tenido lugar las operaciones vinculadas que han exigido el ajuste, o a algún otro (por ejemplo, al año en el cual se efectuó el ajuste primario).

Es importante mencionar que existe otro tipo de ajuste que, aunque es poco usado en los países de la OCDE, puede reducir la necesidad de los ajustes primarios. A este tipo se le conoce como **ajuste compensatorio** y consiste en la autorización a reportar un precio de transferencia para efectos fiscales, que es en la opinión del contribuyente acorde con el principio *arm's length*, aun cuando este precio difiera del monto efectivamente cargado entre las partes relacionadas.

Este ajuste compensatorio se realiza antes de que la declaración anual sea presentada y facilita el que los contribuyentes establezcan, al momento de celebrar las operaciones, valores conforme a la mejor estimación del principio *arm's length*, pero que por limitantes en la información disponible de comparables, estos valores tengan diferencias que son ajustadas con posterioridad y previo a la presentación de la declaración anual, con el objeto de que la misma refleje valores exactos conforme al principio de valor de mercado. No obstante que, tal como se mencionó anteriormente, difieran de los precios efectivamente cargados entre las partes relacionadas.

Como se puede observar, los ajustes compensatorios reconocen que la información sobre operaciones comparables puede no estar disponible en el momento en que las empresas relacionadas establecen los precios de sus operaciones intercompañía.

Un medio utilizado por las administraciones tributarias para resolver controversias en relación con la aplicación de los convenios de doble imposición es el procedimiento amistoso, el cual está contenido en el artículo 25 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE para eliminar la doble imposición derivada de ajustes de precios de transferencia.

Es importante señalar que el procedimiento amistoso no obliga a las administraciones tributarias a llegar a un acuerdo y resolver sus controversias en materia de precios de transferencia, por tanto, podrían darse situaciones donde las empresas multinacionales estén enfrentando la doble imposición. En estos casos, es posible recurrir al arbitraje.

A pesar de que mediante los procedimientos amistosos es posible resolver la mayoría de las controversias de precios de transferencia, existen ciertas inquietudes por parte de las empresas multinacionales en relación con los ajustes correspondientes.

Una de esas inquietudes se refiere a los plazos de prescripción para realizar los ajustes correspondientes. En ocasiones, los ajustes primarios no se realizan hasta transcurridos muchos años después del periodo impositivo, por lo que los plazos previstos en el derecho interno pueden imposibilitar los ajustes correspondientes, si dichos plazos no se derogan en el correspondiente convenio fiscal.

Adicionalmente, hay que tener en cuenta que los contribuyentes únicamente cuentan con un plazo de tres años, a partir de la notificación del ajuste primario, para solicitar el procedimiento amistoso, aunque el plazo puede diferir dependiendo del convenio fiscal celebrado entre las administraciones tributarias involucradas.

Otra preocupación de las empresas multinacionales es la duración de los procedimientos amistosos, ya que la complejidad de los casos sobre precios de transferencia puede hacer difícil que las administraciones tributarias lleguen a un acuerdo de forma rápida. Adicionalmen-

te, hay que tener en cuenta otros factores que pueden prolongar un acuerdo entre las administraciones, como la distancia y las diferencias en idioma, procedimientos internos, así como en sistemas jurídicos y contables.

Adicionalmente, otra inquietud de las empresas multinacionales es su participación limitada en un procedimiento amistoso. A pesar de que los contribuyentes tienen el derecho de solicitar dicho procedimiento, éstos carecen de un derecho específico de participar en el proceso; por ello, se ha sugerido que los contribuyentes deban tener el derecho de presenciar las discusiones entre las autoridades, para evitar cualquier malentendido.

La participación limitada de los contribuyentes en un procedimiento amistoso, también genera cierta incertidumbre en cuanto a si los casos son resueltos por las administraciones involucradas, en función de las características individuales del caso, o de forma global, abarcando diversos casos y atendiendo a este tipo de negociaciones. Asimismo, en ocasiones los contribuyentes encuentran dificultades para obtener documentos que proporcionen lineamientos respecto del procedimiento amistoso.

Otra preocupación de los contribuyentes es que se paga dos veces el mismo impuesto, hasta que el procedimiento amistoso sea resuelto. Esto debido a que la recaudación del ajuste primario puede suceder antes de terminarse el procedimiento de ajuste correspondiente. Adicionalmente, hay que considerar otras complicaciones, como el devengo de intereses (actualizaciones) debido al largo periodo de tiempo que requiere el procedimiento amistoso.

Las guías de la OCDE señalan que existen otros ajustes, además de los correspondientes, que pueden derivarse de un ajuste primario de precios de transferencia. Los ajustes primarios y correspondientes modifican la asignación de utilidades gravables dentro de un grupo multinacional, pero no reconocen que el excedente de utilidad de una de las empresas (a la que se le determinó el ajuste primario) no corresponde con el resultado que hubiera obtenido si las operaciones intercompañía se hubieran realizado a valores de mercado.

Por lo anterior, los **ajustes secundarios** consisten en determinar una operación presunta, en la cual el excedente de utilidad resultante del ajuste primario se trata como si se hubiese transferido a la otra parte involucrada y, por lo tanto, estuviese sujeta a imposición. Generalmente, estas operaciones secundarias adoptarán, de manera presunta, la forma de dividendos, aportaciones de capital o préstamos.

El artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE no contempla los ajustes secundarios y, por lo tanto, no prohíbe ni obliga a las administraciones tributarias a realizar dichos ajustes.

En este sentido, es importante mencionar que muchos países rechazan los ajustes secundarios por las dificultades prácticas que representa su implementación, así como por impedimentos derivados de la legislación interna.

Con el objeto de ilustrar las dificultades prácticas de los ajustes secundarios, a continuación se muestran dos ejemplos:

Ejemplo 1: una empresa subsiriaria pagó regalías a su accionista, una empresa extranjera, por $1,500 y, derivado de una auditoría de precios de transferencia, la administración tributaria del país donde reside la empresa subsidiaria determina que pagó regalías en exceso por un monto de $500 (ajuste primario).

El exceso de $500 podría considerarse como un dividendo a su accionista, una empresa extranjera. En este caso, ¿debiera existir una retención?, ¿si se tratara de México, la empresa subsidiaria debiera afectar su cuenta de utilidad fiscal neta?

Ejemplo 2: ahora veamos el caso contrario, en donde una empresa cobró regalías a su subsidiaria por $1,500 y, derivado de una auditoría de precios de transferencia, la administración tributaria del país donde reside la empresa tenedora determina que cobró regalías inferiores al mercado por un monto de $500 (ajuste primario).

> “El procedimiento amistoso no obliga a las administraciones tributarias a llegar a un acuerdo y resolver sus controversias en materia de precios de transferencia”

El monto pendiente de cobro de $500 podría considerarse como una aportación de capital. En este caso, ¿si se tratara de México, la subsidiaria debiera afectar su cuenta de capital de aportación? Dicho monto también podría considerarse como un préstamo. En este caso, ¿se deben reconocer interes?, ¿a partir de cuándo y qué tasa de interés sería la apropiada?, ¿debiera existir una retención por el pago de intereses?

Caso México

Una vez planteado el marco conceptual internacional, es necesario revisar el caso de México y las disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (en adelante *LISR*) relacionadas con los ajustes en materia de precios de transferencia.

El primer párrafo del artículo 215 de la LISR establece que los contribuyentes, personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, están obligados, para efectos de esta ley, 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. Es importante destacar que dicho artículo especifica que tales ingresos acumulables y deducciones autorizadas bajo el principio de *arm's length* son para efectos de la LISR.

Por otro lado, el artículo 217 de la LISR establece el mecanismo mediante el cual los contribuyentes pueden realizar el ajuste correspondiente, en caso de que a su parte relacionada, residente en el extranjero, le hayan determinado un ajuste primario en materia de precios de transferencia. Dicho mecanismo consiste en presentar una declaración complementaria en la que se refleje el ajuste correspondiente, la cual no se computa dentro del límite del artículo 32 del Código Fiscal de la Federación[1] (en adelante *CFF*).

Cabe señalar que el artículo 217 solamente permite realizar los ajustes correspondientes derivados de ajustes primarios realizados por administraciones fiscales de países con los que México haya celebrado un tratado internacional en materia fiscal. Además, establece como condición que las autoridades fiscales mexicanas estén de acuerdo con el ajuste primario.

Ahora bien, el penúltimo párrafo del artículo 21 del CFF permite a las autoridades fiscales condonar, total o parcialmente, recargos derivados de un ajuste primario en México, cuando dicha condonación se derive de un acuerdo mutuo de autoridad competente con una autoridad de país con tratado y la autoridad extranjera haya devuelto el impuesto correspondiente sin el pago de intereses.

Como se puede observar de las disposiciones señaladas, la LISR reconoce la aplicación de los ajustes correspondientes, sin embargo, no contempla el concepto de *ajustes secundarios*, situación que es acorde con el artículo 9 del Convenio del Modelo de la OCDE.

A continuación se describen las implicaciones de los ajustes en materia de precios de transferencia en otros impuestos, como el Impuesto al Valor Agregado (en adelante, *IVA*), el Impuesto Empresarial de Tasa Única (en adelante, *IETU*), el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (en adelante, *IEPS*), el Impuesto General de Importación (en adelante, IGI) y el Impuesto General de Exportación (en adelante, *IGE*).

IVA

En términos generales, el IVA se causa en el momento en el que efectivamente se cobren las contraprestaciones y, de igual forma, se requiere que el IVA trasladado al contribuyente haya sido pagado para que proceda su acreditamiento. Es decir, este impuesto se causa sobre la base de flujo de efectivo.

La Ley del IVA establece, en su artículo 39, facultades a las autoridades fiscales de determinar presuntamente el valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto. Sin embargo, este mecanismo de determinación presuntiva no se refiere a métodos de precios de transferencia propiamente dichos, ni tampoco la Ley del IVA remite a los métodos de precios de transferencia contemplados en la LISR.

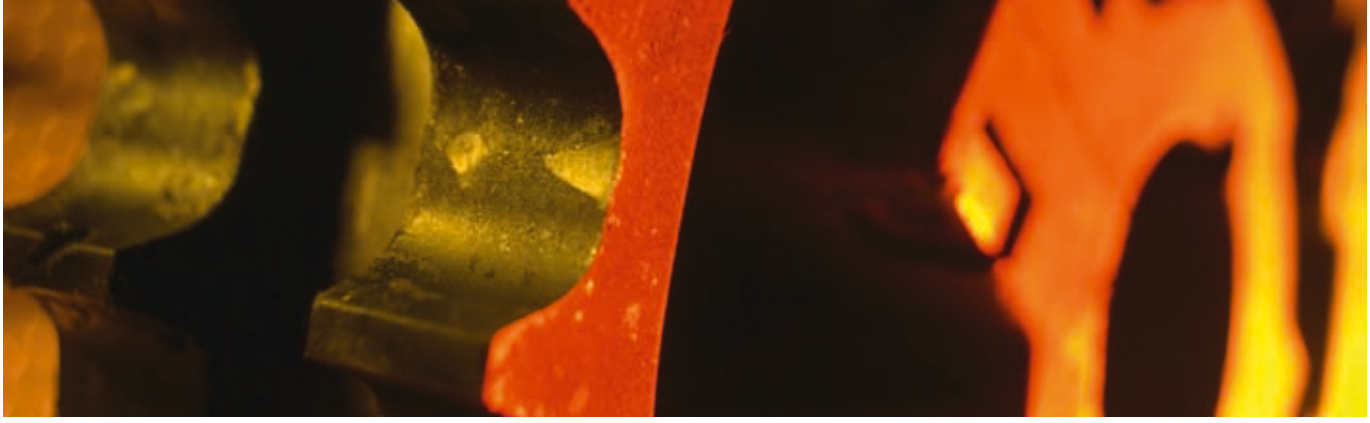
Como se mencionó, cuando se realiza un ajuste primario de precios de transferencia, el contribuyente modifica su base gravable y, en consecuencia, el pago del impuesto sobre la renta.

Sin embargo, pudiera darse el caso de que el contribuyente realice el ajuste primario únicamente para efectos del impuesto sobre la renta vía conciliación contable-fiscal, es decir, que no efectúe los ajustes de las contraprestaciones efectivamente cobradas o pagadas (ajustes que involucren flujo) a sus partes relacionadas. De ser este el caso, un ajuste de precios de transferencia no repercutiría en el cálculo del IVA, a menos que se realicen ajustes secundarios que impliquen flujo (pago).

No obstante lo anterior, en el caso de un ajuste primario por concepto de compras, gastos o inversiones en exceso, sí se podría modificar el IVA acreditable, ya que para que dicho impuesto sea acreditable, debe corresponder a bienes y servicios que sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta.

IETU

La Ley del IETU, en su artículo 18, fracción III, establece que los contribuyentes que celebren operaciones con partes relaciona-



das deberán determinar sus ingresos y sus deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para tales efectos, los contribuyentes deberan aplicar los métodos establecidos en el artículo 216 de la LISR, en el orden establecido en el citado artículo.

El IETU, al igual que el IVA, en términos generales, se causa sobre la base de flujo de efectivo. Por lo tanto, cuando el contribuyente realice el ajuste primario únicamente para efectos del impuesto sobre la renta vía conciliación contable-fiscal, un ajuste de precios de transferencia no repercutiría en el cálculo del impuesto empresarial a tasa única, a menos que se realicen ajustes secundarios que impliquen flujo (pago).

Sin embargo, del mismo modo que el IVA, un ajuste por exceso en adquisiciones o gastos sí podría modificar el monto de la deducción (porción no deducible en ISR).

IEPS

El IEPS se paga por la producción y venta o importación de gasolinas, alcohol, cerveza y tabacos. Éste, al igual que el IVA, es un impuesto indirecto y se calcula sobre contraprestaciones efectivamente cobradas.

Derivado de su similitud con el IVA, el IEPS tendría un tratamiento similar en lo que se refiere a ajustes de precios de transferencia. Esto es, sólo cuando el contribuyente realice los ajustes secundarios que involucren flujo a sus partes relacionadas, el ajuste de precios de transferencia tendría un impacto en el IEPS.

El artículo 24 de la Ley del IEPS establece que las autoridades podrán determinar presuntamente el precio en que los contribuyentes enajenaron los productos a que se refiere dicha Ley, para lo cual establece, en el mismo artículo, los siguientes métodos:

I. Precios corrientes o avalúos.

II. Costo más un factor de utilidad bruta.

III. Precio de venta del posterior enajenante, menos el coeficiente de utilidad para el impuesto sobre la renta.

IV. Diferencia entre el precio máximo al público y el margen máximo de utilidad autorizado.

Como se puede observar, la LISR y la LIEPS establecen metodologías diferentes para calcular el valor de mercado.

IGI - IGE

El artículo 52 de la Ley Aduanera establece que se encuentran obligados al pago del correspondiente IGI o IGE, según sea el caso, las personas físicas y morales que introduzcan mercancías al territorio nacional o las extraigan del mismo.

Asimismo, la Ley Aduanera señala que la base gravable del IGI y del IGE se calculará sobre el valor en aduanas que para tales efectos se declare sobre una determinada mercancía, utilizando los métodos de valoración que se describen en dicha ley, los cuales se mencionan a continuación:

I. Valor de transacción de mercancías indénticas.

II. Valor de transacción de mercancías similares

III. Valor de precio unitario de venta.

IV. Valor reconstruido de las mercancías importadas.

V. Valor determinado aplicando métodos señalados, en orden sucesivo y por exclusión, con mayor flexibilidad en cuanto a criterios razonables.

Un ajuste de precios de transferencia no repercutiría en el cálculo de los impuestos de la Ley Aduanera, a menos que el contribuyente realice los ajustes secundarios donde las contraprestaciónes, cobradas o pagadas, sean efectivamente modificadas.

De ser el caso, los contribuyentes podrían rectificar sus pedimentos, a fin de reflejar el precio de condiciones de mercado. Esto podría tener como consecuencia que los contribuyentes resulten con un saldo a favor o en contra, en cuyo caso estarían en posibilidad de solicitar la devolución o pagar espontáneamente la diferencia del impuesto omitido respectivamente.

La Ley Aduanera cuenta con disposiciones específicas para determinar el valor de mercado de las mercancías declaradas en aduanas y, por lo tanto, no podría basarse en disposiciones de precios de transferencia de la LISR.

1. Conforme al artículo 32 del Código Fiscal de la Federación, el contribuyente podrá modificar hasta en tres ocasiones las declaraciones correspondientes, siempre que no se hayan iniciado las facultades de comprobación. En ciertos casos esporádicos se permiten modificaciones en más de tres ocasiones.

Alcance de las facultades de las autoridades fiscales en materia de simulación de actos jurídicos

C.P. y Lic. Christian Raúl Natera Niño de Rivera
Lic. José Ignacio Pizarro-Suárez Villalobos

C.P. y Lic. Christian Raúl Natera Niño de Rivera
Socio y fundador de Natera y Espinosa, S.C.
cnatera@natera.com.mx

Lic. José Ignacio Pizarro-Suárez Villalobos
Asociado de Natera y Espinosa, S.C.
jpizarro@natera.com.mx

Introducción

A partir del pasado 1º de enero, las autoridades fiscales se encuentran facultadas para determinar, para efectos fiscales, la simulación de actos jurídicos realizados entre partes relacionadas. Esta facultad fue introducida por medio de la reforma al artículo 213 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), publicada en el Diario Oficial de la Federación (DOF), el 1º de octubre de 2007.

Sin embargo, a partir de dicha publicación (y no antes, debido a que la exposición de motivos no contiene referencia alguna a la facultad en cuestión), han surgido numerosas dudas en cuanto al alcance de esta nueva atribución, así como de las implicaciones de la determinación de un acto como simulado.

El propósito del presente artículo consiste en analizar el alcance de las facultades de las autoridades fiscales en materia de simulación, para lo cual analizaremos el artículo 213 de la LISR, así como diversos elementos que consideramos necesarios para la compresión del tema.

Antecedentes

La diferencia entre la forma y la sustancia (tanto jurídica como económica) es uno de los aspectos más discutidos en la última década. No en vano el tema central del Congreso de Oslo de 2002 de la *International Fiscal Association* fue el de la forma y sustancia en derecho fiscal.

Inclusive, se ha intentado introducir este tema en nuestro derecho fiscal. A manera de ejemplo, recordemos la iniciativa de las reformas fiscales para 2005, en la cual se pretendía atribuir facultades a las autoridades fiscales para determinar las consecuencias fiscales, atendiendo a la sustancia (económica) sobre la forma jurídica utilizada, con el propósito de combatir planeaciones fiscales abusivas.

Sin embargo, hasta octubre del año pasado se otorgan facultades a las autoridades fiscales para combatir prácticas fiscales indebidas, permitiéndoles determinar la existencia de simulación de actos jurídicos, por medio de la aprobación de la reforma al artículo 213 de la LISR. Cabe mencionar que dicho precepto se encuentra ubicado en el título VI de dicha ley, la cual establece en su capítulo I, las disposiciones relacionadas con regímenes fiscales preferentes (mejor conocidos como REFIPRES), y en su capítulo II, lo relativo a las empresas multinacionales.

Es importante señalar que, mediante esta reforma, no se otorgan facultades amplias para combatir actos en perjuicio del fisco. Tampoco resulta novedoso el combate a la simulación de actos jurídicos, pues tiene una amplia tradición en materia de derecho civil como una medida establecida en protección de acreedores y terceros, dentro de los cuales se encuentra (y siempre se ha encontrado), el fisco federal. Asimismo, las autoridades cuentan con otras herramientas del derecho civil, tales como el fraude a la ley y el abuso de derecho.

Facultades en materia de simulación

Texto del artículo 213 de la LISR

La reforma al artículo 213 de la LISR consistió en la adición de los párrafos 19 a 23, en los cuales se establece lo siguiente:

"Para los efectos de este Título y la determinación de los ingresos de fuente de riqueza en el país, las autoridades fiscales podrán, como resultado del ejercicio de las facultades de comprobación que les conceden las leyes, determinar la simulación de los actos jurídicos exclusivamente para efectos fiscales, la cual tendrá que quedar debidamente fundada y motivada dentro del procedimiento de comprobación y declarada su existen-

cia en el propio acto de determinación de su situación fiscal a que se refiere el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas en términos del artículo 215 de este [sic] Ley.

En los actos jurídicos en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

La resolución en que la autoridad determine la simulación deberá incluir lo siguiente:

- Identificar el acto simulado y el realmente celebrado.
- Cuantificar el beneficio fiscal obtenido por virtud de la simulación.
- Señalar los elementos por los cuales se determinó la existencia de dicha simulación, incluyendo la intención de las partes de simular el acto.

Para efectos de probar la simulación, la autoridad podrá basarse, entre otros, en elementos *presuncionales*.

En los casos que se determine simulación en los términos de los cuatro párrafos anteriores, el contribuyente no estará obligado a presentar la declaración a que se refiere el artículo 214 de esta Ley."

Contenido de la facultad

Como podemos observar, la facultad otorgada a las autoridades fiscales consiste sólo en determinar la simulación de actos jurídicos para efectos fiscales, exclusivamente.

La figura de la simulación de actos jurídicos se encuentra regulada en los artículos 2180 a 2184 del Código Civil Federal (CCF), de aplicación supletoria a la materia fiscal, conforme al artículo 5 del Código Fiscal de la Federación (CFF).

En términos del artículo 2180 del CCF, es simulado el acto en el que las partes declaran o confiesan falsamente lo que, en realidad, no ha pasado o no se ha convenido entre ellas. Asimismo, en el artículo 2182 del ordenamiento en cuestión se establecen dos clases de simulación: la absoluta y la relativa; siendo la primera, aquélla en la que el acto nada tiene de real; mientras que la relativa, es aquella en la que a un acto se le da una falsa apariencia que oculta su verdadero carácter.

Es decir, en la simulación absoluta la intención de las partes consiste en aparentar la realización de un acto jurídico, mientras que en la relativa, al acto jurídico realizado por las partes se le da una forma distinta; en ambas, la intención de las partes se encuentra en contradicción con lo exteriorizado o manifestado.

La razón por la que se podría buscar la simulación de un acto para efectos fiscales, ocultando el acto real y exteriorizando el acto aparente, sería con el propósito de atribuirle a la operación las consecuencias fiscales del negocio disimulado, las cuales, serán menos gravosas que las que le corresponderían al acto real.

“La figura de la simulación de actos jurídicos se encuentra regulada en los arts. 2180 a 2184 del CCF, de aplicación supletoria a la materia fiscal, conforme al art. 5 del CFF”

Ámbitos personales y materiales

Las operaciones susceptibles de ser consideradas como simuladas por parte de las autoridades son aquéllas realizadas entre partes relacionadas de conformidad con el artículo 215 de la LISR. Para tales efectos, en términos generales, se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas.

El artículo 213 señala que la facultad se aplicará "[...] para los efectos de este Título y la determinación de ingresos de fuente de riqueza en el país [...]"; es decir, para efectos del Título VI de la LISR (que se refiere a REFIPRES y a empresas multinacionales), sin embargo, deja duda respecto a su aplicación en otros títulos de la LISR, en especial si consideramos que otros títulos de la LISR se refieren también a ingresos de fuente de riqueza ubicada en México.

Requisitos de procedimiento

El ejercicio de la facultad de las autoridades fiscales se realizará como consecuencia del ejercicio de las facultades de comprobación, debiendo quedar formalmente fundada y motivada dentro del procedimiento de comprobación, y declarada su existencia en el propio acto de determinación de su situación fiscal a que se refiere el artículo 50 del CFF.

Asimismo, el precepto en cuestión señala que las autoridades deberán: i) identificar tanto el acto simulado como el realmente celebrado; ii) cuantificar el beneficio derivado de la simulación, y iii) señalar los elementos por los cuales determinó la existencia de la simulación, incluyendo la intención de las partes de simular el acto.

Lo anterior es congruente con lo establecido por el Poder Judicial de la Federación por medio de diversas tesis aisladas, en las que se señala como elemento fundamental de la simulación la intención de las partes de simular el acto, ya que en caso contrario, es decir, si las partes no tuvieran dicho propósito, esta-

ríamos ante un vicio del consentimiento, lo que derivaría a temas relacionados con la nulidad de actos jurídicos y no con la simulación.

Medios probatorios

Para determinar la simulación de actos jurídicos, las autoridades fiscales cuentan con cualquiera de los medios de prueba que pueda allegarse, incluyendo expresamente los elementos presuncionales.

En virtud de que las partes ocultan el verdadero acto jurídico y exteriorizan uno aparente, el medio idóneo para determinar la existencia de la simulación es la presunción, en congruencia con lo señalado por el Poder Judicial de la Federación en diversos precedentes.

Consecuencias de la declaración de simulación

Cuando las autoridades determinen la existencia de la simulación de actos jurídicos, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes y no el que hubieren exteriorizado.

> “El combate a la simulación de actos jurídicos no es novedoso, sino que lo novedoso consiste en que la declaración la realizan las propias autoridades fiscales”

Lo anterior es congruente con lo establecido por el artículo 2182 para el caso de simulación relativa, ya que se señala que una vez descubierto el acto real que oculta la simulación, ese acto no será nulo, a menos que, por disposición de ley, el acto pueda ser susceptible de ser declarado nulo.

Sobre este tema, es importante resaltar que la declaración de simulación sólo tendrá efectos en materia fiscal, por lo que frente a terceros, en caso de verse afectados por la simulación deberán acudir ante un juez ordinario civil para demandar la simulación de los actos en su perjuicio.

Por otra parte, la acotación de los efectos de la declaración exclusivamente en materia fiscal no es clara respecto a la materia penal-fiscal. En efecto, quedan dudas respecto del ejercicio de la acción penal en contra de los contribuyentes que, a juicio de la autoridad fiscal, hubieren simulado un acto, en virtud de lo establecido por la fracción IV del artículo 109 del CFF, el cual señala que será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal (defraudación equiparada) a quien simule uno o más actos o contratos, obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

En principio, pareciera difícil que las autoridades fiscales determinen que los contribuyentes han simulado cierto acto con perjuicio del fisco federal, sin que se formule querella en su contra por el delito de defraudación fiscal equiparada.

Consideraciones adicionales

Finalmente, se establece que, en caso de que se determine la simulación de actos jurídicos, el contribuyente en cuestión no estará obligado a presentar la declaración a que se refiere el artículo 214 de la LISR, es decir, la declaración relacionada con ingresos sujetos a REFIPRES.

Conclusión

En virtud de lo anterior, podemos concluir que el combate a la simulación de actos jurídicos no es cuestión novedosa, sino que lo novedoso consiste en que la declaración la realizan las propias autoridades fiscales, sin que sea necesario que el Ministerio Público demande ante un juez ordinario civil la simulación de actos en perjuicio de la hacienda pública.

En consecuencia, la facultad consiste en poder determinar la simulación de actos jurídicos para efectos fiscales, por lo que las autoridades fiscales podrán determinar cuál fue el acto que realmente celebraron las partes, sin considerar el acto simulado exteriorizado.

De esta manera, es de suma importancia destacar que esta facultad no permite recaracterizar operaciones ni gravar transacciones atendiendo a la sustancia económica de las mismas sobre su forma jurídica, sino que se trata sólo de una facultad relacionada con la identificación de simulación de actos jurídicos, cuestión que tiene un carácter jurídico, eminentemente.

Por último, quedan dudas en cuanto al alcance de la facultad en cuestión, tales como su aplicación a casos que escapen del alcance del Título VI, las consecuencias que la declaración tendrá en materia penal y los efectos para la contraparte que no fue sujeto del ejercicio de facultades de comprobación y que también participó en la simulación.

C.P.C. Jorge Novoa Franco

Precios de transferencia y el método intercuartil (primera parte)

En esta primera parte del artículo, se presenta una introducción al tema, y se analizan aspectos como el alcance del concepto *ingreso*, la definición de partes relacionadas y las obligaciones por operar con partes relacionadas.

Introducción

En el año de 1994, México fue admitido como miembro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE); a partir de esta fecha, ha realizado múltiples estudios en México, y ha hecho recomendaciones y fijado lineamientos que han influido en el diseño así como en la ejecución de la política económica del país.

Según información de la propia OCDE, dada a conocer por medio de su página de internet *www.oecd.org/documentation*, se ha publicado una gran cantidad de estudios de casos, investigaciones, guías, manuales, métodos, ensayos sobre políticas, etcétera.

Uno de los compromisos de México ante la OCDE que más ha impactado en el área fiscal es la adopción de las disposiciones de precios de transferencia.

A partir de la fecha en la que las disposiciones fueron incorporadas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR) en 1997, diversos especialistas han mostrado su preocupación por la falta de adecuación de estas normas al contexto de la realidad de México. No obstante, pocas o nulas adecuaciones a las disposiciones se han llevado a cabo desde 1997 a la fecha.

Así, por ejemplo, en el año 2000 se incorporó a la Ley del ISR la obligatoriedad de la declaración informativa, y en el año 2001 se incluyó la obligación de conservar documentación comprobatoria por operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero. Por su parte, en 2002 se añadió la referencia a las Guías OCDE para efectos de interpretación, y en octubre de 2003 únicamente se adicionó la Regla Miscelánea del rango intercuartil al Reglamento de la Ley del ISR. Asimismo, en 2006 se adicionaron dos párrafos que eliminan la posibilidad de que el contribuyente elija el método de determinación de precios de transferencia que le convenga. Sin embargo, ninguna de estas reformas fue una adecuación verdaderamente contextual.

En términos generales, podríamos afirmar que la intención de los *precios de transferencia* es observar el manejo de valores de mercado en las operaciones que se realicen entre partes relacionadas.

Alcance del concepto *ingreso*

La Ley del ISR describe los conceptos que deben considerarse como *ingreso* y, en términos generales, podríamos decir éste es "toda cantidad que modifique positivamente el haber patrimonial de una persona". Asimismo, establece diferentes métodos para determinar el precio o monto de las contraprestaciones en operaciones celebradas entre partes relacionadas; en otras palabras, las autoridades fiscales dudan de la veracidad de las contraprestaciones acordadas entre dichas partes, ya que se presume que en las mismas se *transfieren* utilidades, pérdidas o gastos.

Por lo anterior, al verificar los actos jurídicos celebrados entre partes relacionadas a precios diferentes de los que se pactarían con partes independientes, se dice que esta desigualdad de precios se refiere a *precios de transferencia*, los cuales están regulados en los artículos 215 y 216 de la Ley del ISR.

Definición de partes relacionadas

Partes relacionadas, según la Ley del ISR. El artículo 215, quinto párrafo, de la Ley del ISR señala tres casos para que se configure el supuesto de considerar que dos o más personas son partes relacionadas:

a) Cuando una persona participa, de manera directa o indirecta, en la administración, control o capital de la otra.*

b) Cuando una persona o grupo de personas participa, directa o indirectamente, en la administración, control o capital de dichas personas.*

c) Cuando se trate de asociaciones en participación, sus integrantes se consideran como partes relacionadas, así como las que conforme a lo anterior se consideren partes relacionadas de dicho integrante.*

Por su parte, el artículo 106, décimo párrafo, de la Ley del ISR menciona (en términos generales) los mismos supuestos señalados en los incisos (a) y (b), para considerar que dos o más personas son partes relacionadas. Se agrega el inciso (c) para precisar lo siguiente:

c) Cuando exista vinculación entre ellas, de acuerdo con la legislación aduanera.

El artículo 68 de la Ley Aduanera precisa los casos en que existe vinculación entre personas, por ejemplo, si una de ellas ocupa cargos de dirección o responsabilidad en una empresa de la otra.

Las definiciones de los artículos 215 y 106 mencionan, en términos generales, que cuando los negocios y operaciones mercantiles del contribuyente se efectúen entre personas morales que pertenecen a los mismos inversionistas, se consideran partes relacionadas.

Partes relacionadas, según las Normas de Información Financiera (NIF). La NIF C-13, *Partes relacionadas* se emitió con la intención de converger con la NIIF C-24, así como para establecer una definición más amplia del concepto *partes relacionadas*.

La definición de términos usados en la NIF C-13 es verdaderamente amplia; así, por ejemplo, el inciso (d) precisa lo siguiente:

d) Familiar cercano – es el cónyuge, la concubina, el concubinario y el pariente consanguíneo o civil hasta el cuarto grado, o por afinidad hasta el tercer grado, de algún socio o accionista, miembro del consejo de administración o de algún miembro del personal gerencial clave o directivo relevante de la entidad informante;

Obligaciones por operar con partes relacionadas

Obligación de personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas. El artículo 86, fracción XV, de la Ley del ISR señala que tratándose de personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas, considerarán los siguientes aspectos:

a) Deberán determinar que las operaciones (ingresos acumulables y deducciones autorizadas) se efectuaron de conformidad con las contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

b) Deberán aplicar los métodos establecidos en el artículo 216 de la Ley del ISR.

Como podrá observarse, *la disposición es aplicable tanto a partes relacionadas residentes en territorio nacional como a residentes en el extranjero.*

Obligación de personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero. El artículo 86, fracción XII, de la Ley del ISR precisa que las empresas que realicen operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, deberán **obtener** y **conservar** la documentación comprobatoria que determine que estas operaciones se están llevando a cabo cumpliendo con el principio de valor de mercado (*arm's length*).

La documentación comprobatoria deberá contener los siguientes datos:

1. *Datos generales de las partes relacionadas extranjeras*:
   1.1 Nombre, denominación o razón social.
   1.2 Domicilio.
   1.3 Residencia fiscal (formas de acreditar la residencia, conforme al art. 6 del RISR).
   1.4 Documentación que demuestre la participación, directa e indirecta, entre las partes relacionadas.

2. *Información relativa a*:
   2.1 Funciones o actividades.
   2.2 Activos utilizados en el proceso productivo.
   2.3 Riesgos asumidos por el contribuyente por cada tipo de operación.

3. *Información y documentación relativa a*:
   3.1 Operaciones con partes relacionadas y sus montos, por cada parte relacionada y por cada tipo de operación.
   3.2. Demás datos que señala el artículo 215 de la Ley del ISR

Esta fracción XII señala que se deberá obtener y conservar la documentación comprobatoria con la que se demuestra que dichas operaciones fueron realizadas a valor de mercado; en cambio, la fracción XV indica que se deberá determinar que las operaciones se efectuaron utilizando el valor mencionado.

Por lo tanto, podemos concluir que, para cumplir con lo dispuesto en ambas fracciones, se debe elaborar un estudio de precios de transferencia.

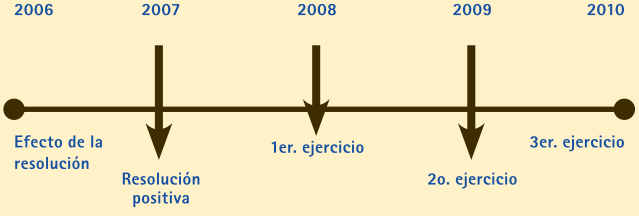
Información de operaciones con partes relacionadas extranjeras. En el artículo 86, fracción XIII, de la Ley del ISR se establece la obligación de presentar, junto con la declaración del ejercicio, la información de las operaciones que se realicen con partes relacionadas residentes en el extranjero, efectuadas en el año de calendario inmediato anterior. (Declaración Informativa Múltiple Formato electrónico 30 – Anexo 9). Dicha información deberá ser presentada en marzo por los contribuyentes no dictaminados, y en junio por los que dictaminen sus estados financieros de conformidad con la regla 2.20.3 de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente.

El artículo 81, fracción XVII, del Código Fiscal de la Federación (CFF) señala que se comete una infracción por no presentar la declaración informativa de las operaciones efectuadas con partes relacionadas residentes en el extranjero, o presentarla incompleta o con errores. El artículo 82, fracción XVII, precisa que la multa por la infracción cometida será de $47,640 a $95,280.

Consultas sobre la metodología utilizada. El artículo 34-A del CFF precisa que las autoridades fiscales podrán resolver respecto a la metodología utilizada por el contribuyente para determinar precios o contraprestaciones con partes relacionadas; en otras palabras, ambas partes podrán llegar a un acuerdo que origine una resolución positiva.

Esta resolución podrá surtir sus efectos en el ejercicio en que se solicite, en el inmediato anterior, y hasta en los tres ejercicios fiscales siguientes.

Solicitud de resolución



Sin embargo, la vigencia podrá ser mayor cuando se derive de un procedimiento amistoso, en los términos de un tratado internacional del que México sea parte.

Estas resoluciones anticipadas denominadas APA's (*Advanced Pricing Agreements*), se tramitan ante la Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia.

Los APA's se clasifican, según las directrices de la OCDE, en unilaterales, bilaterales o multilaterales; las dos últimas se tramitan con países que tengan celebrado con México un convenio para evitar la doble tributación. Así, por ejemplo, en Estados Unidos se tramitan ante las siguientes autoridades:

Información para aquellos contribuyentes que solicitan una resolución. La regla 3.4.3 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2007-2008 dispone que los contribuyentes que soliciten una resolución, en los términos del artículo 34-A del CFF, deberán presentar ante la Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia, la información que solicita dicha regla.

Asimismo, se precisa la documentación que deberá presentarse en aquellos casos en los que el monto de las deudas contraídas por el contribuyente, que provengan de partes relacionadas residentes en el extranjero, excedan del triple de su capital contable en los términos del artículo 32, fracción XXVI, primero y penúltimo párrafos, de la Ley del ISR. En este supuesto, dicho límite podría ampliarse cuando los contribuyentes comprueben que la actividad que realizan requiere de un mayor apalancamiento y se obtenga una resolución en los términos del artículo 34-A del CFF.

Alcance de las operaciones o empresas comparables. El artículo 215, tercer párrafo, precisa que para efectos de la Ley del ISR, se entiende que las operaciones o las empresas son comparables cuando:

a) **No existan diferencias** entre dichas operaciones o empresas que afecten **significativamente** el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en el artículo 216 de la Ley del ISR.

b) Existan dichas diferencias y éstas se eliminen mediante ajustes razonables.

Las frases "No existen diferencias... que afecten significativamente..." y "...ajustes razonables", nos podrían ocasionar un fuerte impacto en la determinación de la utilidad fiscal.

Lo anterior, debido a que las autoridades fiscales tienen la facultad de determinar el precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables. En otras palabras, las autoridades podrán consultar la base de datos, la información, etc., de terceros (partes independientes), ya sea que se trate de personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas y otras fuentes con las que hayan celebrado operaciones comparables (artículo 215, segundo párrafo, de la Ley del ISR).

Con el objeto de eliminar parte de los efectos negativos que podrían ocasionar las diferencias de precios, de montos de las contraprestaciones o de márgenes de utilidad, cuando existen dos o más operaciones comparables, se ajustarán mediante la aplicación del método estadístico denominado *intercuartil*, que precisa el artículo 276 del Reglamento de la Ley del ISR.

Las operaciones entre partes relacionadas que a las autoridades fiscales les interesa controlar son las siguientes:

a) Operaciones de financiamiento.

b) Prestación de servicios.

c) Uso, goce o enajenación de bienes tangibles.

d) Explotación o transmisión de un bien intangible como patente, marca, nombre comercial, transferencia de tecnología, etcétera.

e) Enajenación de acciones.

En estas operaciones revisarán los términos contractuales, las circunstancias económicas, las estrategias de negocios, etcétera.

> La intención de los precios de transferencia es observar el manejo de valores de mercado en las operaciones que se realicen entre partes relacionadas

Métodos para determinar precios por operaciones con partes relacionadas. El artículo 216 de la Ley del ISR señala seis métodos que se deberán considerar para determinar los precios de transferencia, sin embargo, los contribuyentes deberán aplicar en primer término el método previsto en la fracción I, que es el de *precio comparable no controlado* (*comparable uncontrolled price*). Para aplicar los otros cinco métodos, se debe demostrar que el costo y el precio de venta se encuentran a precios de mercado. También se deberá comprobar que el método utilizado es el más apropiado o el más confiable, dando preferencia a los métodos previstos en las fracciones II y III: *precio de reventa* (*resale price*) y *costo adicionado* (*cost plus*), y el VI: *márgenes transaccionales de utilidad de operación*.

Derivado de una recomendación de la OCDE, a partir de 2006 se reforman los artículos 86 y 216 de la Ley del ISR, eliminando tanto del artículo 86, fracción XV, como del artículo 216, la palabra *cualquiera*, sustituyéndola en el art. 216 por *deberán* y adicionando en este artículo un tercer y cuarto párrafos que eliminan la posibilidad de que el contribuyente elija el método de determinación de precios de transferencia para cumplir con el artículo 86, fracción XV, de la Ley del ISR, pues en principio podríamos suponer que todos los métodos deben aplicarse, lo que resulta incongruente.

Sin embargo, el tercer párrafo del artículo 216 contradice lo anterior, al señalar que los contribuyentes deberán aplicar, en primer término, el método previsto en la fracción I.

Por lo tanto, siempre deberá agotarse la posibilidad de aplicar el método de precio comparable no controlado, a menos que se demuestre que éste no es el adecuado, de acuerdo con las normas de la OCDE.

Podríamos concluir que la redacción de la Ley tendrá que cambiar, ya que según el primer párrafo, los contribuyentes deberán aplicar todos los métodos, situación que nos parece inadecuada.

Es importante hacer notar que en el cuarto párrafo se define, por primera vez, lo que debe entenderse por *precio de mercado*, mencionando lo siguiente:

"Para estos efectos se entenderá como precio de mercado, los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables o..."

Otro punto importante de comentar es el alcance de las palabras *apropiado* y *confiable*. El término *apropiado* es utilizado por la OCDE, y el de *confiable* proviene de la Ley de Estados Unidos, ya que un método puede ser apropiado, pero no confiable.

En la segunda y última parte de este artículo (que se publicará en el número de abril), analizaremos el *precio comparable no controlado* y se presentarán ejemplos prácticos sobre los temas tratados.

---

* Nota: se clasificaron en los incisos a. b, y c, para una mayor comprensión de los artículos 215 y 106 de la Ley del ISR

C.P.C. Jorge Novoa Franco
Miembro de la Comisión Nacional Representativa ante la AGAFF novoafra@prodigy.net.mx

Manuel Guzmán M.

Evolución y perspectivas de la economía mexicana

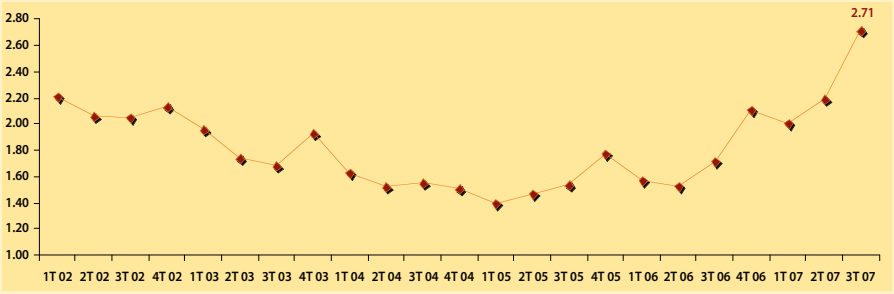
(Primera parte)

En los últimos meses, la economía del mundo ha tenido que enfrentar un panorama que no se había visto en la última década. Esta problemática se ha presentado en dos dimensiones: la económica y la financiera. Dentro de la dimensión económica destaca la evolución de dos variables que han afectado el entorno económico reciente. El crecimiento económico o, mejor dicho, la falta de crecimiento económico, a partir de la segunda mitad del año pasado y las crecientes presiones inflacionarias en el mundo. En este sentido, los bancos centrales de todo el mundo, incluido el de nuestro país, se han enfocado en tratar de corregir estos problemas y minimizar su impacto sobre el resto de las actividades productivas. El verdadero problema radica en el hecho de que estas dos variables requieren medidas de política monetaria opuestas. Para aumentar el dinamismo económico, es necesario disminuir las tasas de interés mientras que el combate a la inflación requiere de una política monetaria restrictiva, es decir, de mayores tasas de interés.

La complejidad de esta problemática, la magnitud del impacto que las acciones de política monetaria tengan en la economía global y la duración de sus efectos, han causado incertidumbre y pérdida de confianza de los diferentes agentes económicos. Esto, a su vez, se ha traducido en una gran volatilidad en los mercados financieros locales e internacionales.

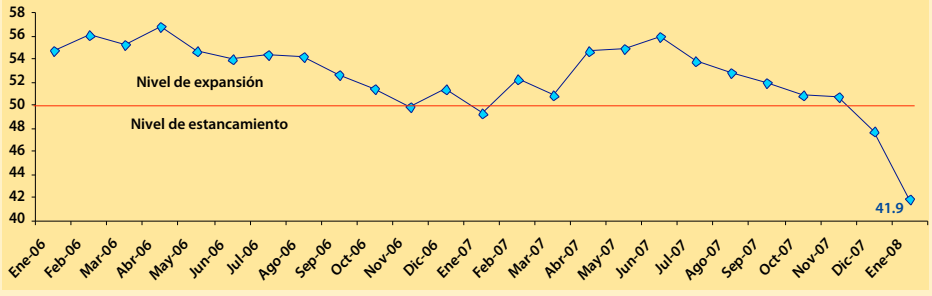
El origen de la incertidumbre se encuentra en el agravamiento de los problemas en el mercado hipotecario de Estados Unidos en la segunda parte de 2007, los cuales fueron resultado de un incremento muy importante de las tasas de interés en ese país durante los últimos dos años. En la medida en que los créditos dejaron de pagarse, los bancos empezaron a registrar pérdidas y esto los llevó a restringir el crédito, base de la actividad económica norteamericana, que impactó en el consumo y generó un menor crecimiento y mayor desempleo. En la medida en que hay más gente desempleada, se dejan de pagar los créditos y se crea un círculo vicioso (ver gráfica 1).

Gráfica 1. Índice de morosidad hipotecaria



Fuente: Elaboración propia con información de la Reserva Federal, E.U.

Gráfica 2. Índice de gerentes de producción manufacturero



Fuente: Elaboración propia con información de ISM

La alteración del funcionamiento normal del mercado crediticio se propagó con rapidez a otros mercados y países más allá de la fuente original del problema. Lo anterior, dio lugar a la percepción de un mayor riesgo y a la búsqueda, por parte de los inversionistas, de mayor liquidez y destinos de inversión considerados más seguros.

En los primeros nueve meses de 2007, la economía norteamericana mostró una expansión importante, derivada de un aumento significativo de las exportaciones netas estimuladas por la depreciación del dólar frente a la mayor parte de las monedas duras del mundo. No obstante, la mayor astringencia crediticia, la menor inversión residencial y la menor riqueza asociada a la depreciación inmobiliaria moderaron la actividad económica en el cuarto trimestre de 2007.

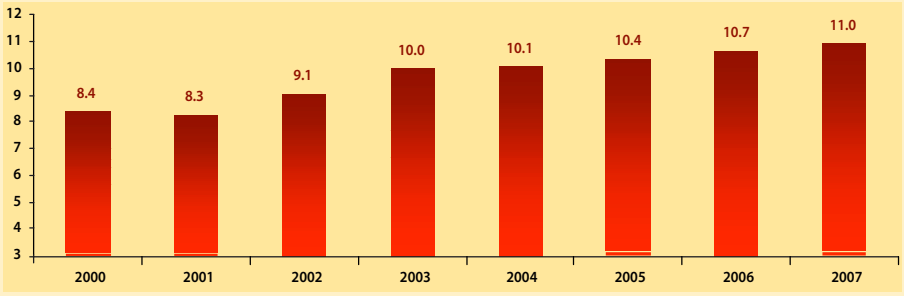
La crisis inmobiliaria en EE.UU., y el impacto indirecto y progresivo sobre otros sectores, han provocado una continua revisión a la baja de las expectativas de crecimiento de ese país y del mundo. Las estimaciones, en términos generales, muestran que la profundización de la desaceleración se observará en los primeros dos trimestres del año, para dar paso a un mayor dinamismo global en el segundo semestre.

La magnitud de la desaceleración es una incógnita. Los datos más recientes no son alentadores. El índice manufacturero se ubicó al cierre de 2007 por debajo de los 50 puntos, nivel que se considera divide el ciclo económico en crecimiento y desaceleración (ver gráfica 2). Por su parte, la tasa de desempleo se ubicó en 5% frente a la tasa de 4.7% del mes de noviembre. Es claro que estos niveles se encuentran todavía lejos de los registrados en la última etapa de desaceleración de EE.UU., en 2001, pero se empieza a definir una tendencia que preocupa a los analistas. De hecho, el Banco de México comentó, en su último comunicado de Política Monetaria, que se han acrecentado los riesgos de que ocurra una recesión en la primera mitad del año en EE.UU., escenario que afectaría el dinamismo del resto de las economías del mundo, de manera particular el de México.

En México, el PIB creció 3.7% en el tercer trimestre de 2007, apoyado por un robusto crecimiento del consumo y la inversión. Se estima que en el cuarto trimestre se haya expandido a un ritmo de 3.5%, con lo que el crecimiento para todo el año se ubicará entre 3.2 y 3.3%. El crecimiento registrado en 2007, se encuentra muy por debajo del nivel potencial de 6% de la economía mexicana, pero en los últimos cinco sexenios, que corresponden a una generación completa, será el segundo mejor arranque de gobierno, superado sólo por el primer año de gobierno de Carlos Salinas de Gortari en 1989, cuando se creció 4.1%.

Por su parte, las principales economías emergentes siguieron mostrando en 2007 un crecimiento altamente vigoro-

Gráfica3. China: crecimiento económico (var. % anual)



Fuente: Elaboración propia con información del Fondo Monetario Internacional

Gráfica4. Inflación en México y E.U.A.

Inflación anual		
	México	E.U.A.
2002	5.70%	2.38%
2003	3.98%	1.88%
2004	5.19%	3.26%
2005	3.33%	3.42%
2006	4.05%	2.54%
2007	3.76%	4.10%

Fuente: Elaboración propia con información del Banco de México y Departamento del Trabajo

so. En el tercer trimestre de 2007, China se expandió a una tasa de 11.5% y se estima que en todo el año haya crecido cerca de 11%, de hecho, la mayor contribución al crecimiento mundial en 2007 habrá provenido una vez más de China. La India y Rusia también continuaron creciendo a tasas elevadas en 2007, superiores a 8%. El mayor grado de desarrollo de estos países ha provocado un cambio estructural en los patrones de consumo de los mismos, ya que con el mayor poder adquisitivo ha aumentado también la demanda de alimentos como la carne y la leche, lo que ha presionado el precio de estos alimentos a nivel internacional (ver gráfica 3).

Los granos también registraron un incremento importante durante 2007. El maíz incrementó su precio por la mayor demanda de este producto para la elaboración de bioenergéticos, lo que provocó el desplazamiento del cultivo de otros granos como el trigo y la soya, lo cual, aunado a una mayor demanda de estos granos, se derivó en un fuerte crecimiento de sus precios. En el caso de México, el rubro de los alimentos fue el que registró el mayor aumento y el que tuvo la mayor incidencia dentro de la inflación general.

A pesar de las fuertes presiones inflacionarias derivadas del incremento en el precio de los alimentos, la inflación en México durante 2007 se ubicó en 3.76%, lo que representa la segunda inflación más baja de los últimos 35 años. El mejor registro es el de 2005, cuando la inflación fue de 3.3%.

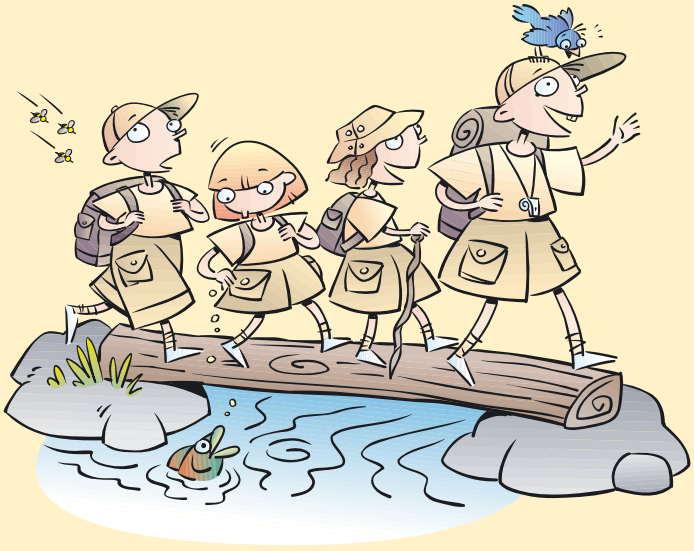
Hace 11 años, cuando el país tuvo una inflación de 55%, hablar de converger con los EE.UU., parecía imposible. Hoy tenemos un panorama totalmente diferente. En 2007, EE.UU., registró una inflación de 4.1%, lo cual representa el nivel más elevado en los últimos 17 años. De esta forma, en 2007 la inflación en México resultó inferior a la de EE.UU., tal como sucedió en 2005. Es claro que hemos avanzado en el control de la inflación (ver gráfica 4).

En la segunda parte de este artículo, el autor nos ofrece un panorama de la inflación mundial, relacionada con México, en lo que respecta al petróleo y a los alimentos.

Manuel Guzmán M.
Director General de Inversiones Ixe Grupo Financiero
mguzman@ixe.com.mx

C.P.C. y M.A. Sylvia Meljem Enríquez de Rivera

Elementos fundamentales en la toma de decisiones



La información que preparan los Contadores tiene como objetivo fundamental la toma de decisiones de los usuarios de la misma; por ello, es importante considerar cuáles son los elementos fundamentales utilizados en este proceso. Un artículo publicado por Leigh Buchanan y Andrew O´Connell en la revista *Harvard Business Review*, en enero de 2006, titulado: "A Brief History of Decision Making (Breve historia de la toma de decisiones), revisa lo que ha sucedido a lo largo de la historia del hombre, pues la divide en cuatro etapas que identifican la forma de pensar respecto a los factores que se consideraban críticos para la toma de decisiones:

- Cálculo de probabilidades (Prehistoria-1602)
- Consenso de pensamientos (1602-1938)
- Inteligencia artificial (1938-1968)
- Intuición, liderazgo y coraje (1968-2005)

Cálculo de probabilidades

El riesgo es un factor del que no se puede escapar nadie en cada decisión, por lo cual las buenas decisiones en las empresas deben incluir cálculos que contemplen todos los riesgos posibles. Sólo hace algunos cientos de años, la administración de riesgos consistía en la fe, esperanza y las suposiciones. Durante el Renacimiento los matemáticos y científicos hicieron aportaciones muy importantes en el cálculo de las probabilidades y la teoría de juegos, pero no fue sino hasta después de la Primera Guerra Mundial que el riesgo empezó a ser considerado un factor fundamental en el análisis económico. Frank Knight distinguió entre el riesgo —cuando es posible calcular la probabilidad del resultado—, y la incertidumbre, cuando no es posible determinarla.

Hoy en día, las corporaciones administran sus riesgos utilizando técnicas modernas con el uso de tecnología avanzada; pero en aquella época, el caos prevalecía sobre el control, por lo que el cálculo de los riesgos era considerado un elemento central.

Consenso de pensamientos

Aunque el riesgo sigue siendo un elemento importante, los sociólogos, psicólogos y antropólogos de esta época enfatizan el valor del conflicto para alcanzar soluciones integradas, el conocimiento acerca de la dinámica de grupos y la formación de equipos de trabajo, lo que se filtra rápidamente en el pensamiento administrativo. Las pobres decisiones se atribuyen a una falla en el equipo de trabajo utilizado.

Las buenas decisiones requieren de una dinámica de grupo, ya que pensar es diferir.

Inteligencia artificial

Si las computadoras son capaces de trabajar igual que el cerebro humano se podrá mejorar la toma de decisiones; por lo tanto, entender cuál es el proceso utilizado por el cerebro en la toma decisiones se convierte en una prioridad fundamental.

La tecnología ha mejorado la toma de decisiones operativas, convirtiéndose en un instrumento muy importante de apoyo; hoy se utiliza el término *business intelligence* (inteligencia de negocios), para describir los sistemas que ayudan a la organización a entender su situación, vulnerabilidad y sus oportunidades de mercado.

Intuición, liderazgo y coraje

En los momentos de crisis, cuando no hay tiempo para evaluar argumentos y calcular probabilidades de los posibles resultados, las decisiones basadas en la intuición y el coraje son las que definen a los líderes y emprendedores exitosos.

Actualmente, de acuerdo con los tiempos de turbulencia en que vivimos y la rapidez necesaria en la toma de decisiones, se requieren habilidades de intuición, más que analíticas, un pensamiento estratégico, y un carácter seguro y sereno ante la incertidumbre.

No se puede escoger entre la razón y la intuición, ambos son elementos fundamentales para tomar una buena decisión; nadie puede ignorar la buena información cuando se tiene, pero si no se tiene, habrá que recurrir más a la intuición.

Después de analizar los conceptos que han prevalecido en cada época, podemos concluir que todos son elementos indispensables para la toma de decisiones:

- La evaluación de los riesgos.
- El consenso grupal, sobre todo cuando hay diversidad de opiniones bien fundamentadas.
- El uso eficiente de la tecnología para analizar la información y transformarla en conocimientos.
- El uso de la intuición en los momentos de gran incertidumbre y carencia de información confiable.

¿Cómo hacer para que nuestros alumnos tomen buenas decisiones? Debemos integrar de alguna manera los aspectos antes descritos en nuestras clases, con el uso de simuladores, trabajos grupales y el mayor número posible de elementos de la vida real en el salón de clases.

Bibliografía

Buchanan, Leigh y O'Connell, Andrew, "A Brief History of Decision Making", *Harvard Business Review*, January, 2006, Volume 84, Number 1.

C.P.C. y M.A. Sylvia Meljem Enríquez de Rivera
Directora del Departamento Académico de Contabilidad, ITAM
smeljem@itam.mx

C.P.C. y C.I.A. Beatriz Castelán García

La nueva naturleza del trabajo: la adicción

El trabajo, para la mayoría de los hombres, es *per se* una riqueza. Si no, véase lo que mucha gente sufre al jubilarse sin una previa preparación para compensar el tiempo laboral con nuevas acciones. Esto, por tanto, trasciende la perspectiva económica —que es fundamental—, para adentrarse en el crecimiento individual, de realización personal, aportación social, beneficio económico para la sociedad y diario cumplimiento personal.

Sin embargo, en los tiempos actuales del ya denominado "supercapitalismo", en los hechos hemos venido observando una transformación en la conducta de muchos individuos, especialmente de los medios y altos ejecutivos, quienes poco a poco han sido absorbidos por la actividad laboral y el compromiso implícito de las crecientes responsabilidades. De esta forma, ese compromiso se ha transformado en adicción, lo cual es difícil de aceptar, aunque el individuo la vive íntimamente.

En las organizaciones públicas y privadas se observa, de manera creciente, la presencia de individuos "*workaholics*", quienes trabajan cada día jornadas más amplias —se diría que extenuantes—, sin sábados ni domingos, trabajando en casa, en la computadora y con el apoyo no sólo telefónico sino de *mail* inalámbrico y de comunicación vía radio. Esto, también, sin darse cuenta y sin sentirlo, va limitando el contacto con la pareja, con los hijos, con los amigos, con la familia, las horas de diversión, de deporte, de sueño e, inclusive, de tiempo para pensar en sí mismo y en su realidad. La razón es la creciente competencia, cada día más fuerte y despiadada, que requiere hacer más con menos, y que precisa de más productividad y compromiso, derivado de la creciente posibilidad de ser desplazados. Nadie es imprescindible ni los grandes CEO mundiales. Primero es el cliente, cada día más demandante y exigente, y los nuevos mercados.

Con sutileza, esto ha provocado la desintegración de la vida familiar de los individuos, debido a la lejanía, la ausencia de comunicación, los problemas de salud por desequilibrios personales y somáticos que esto produce, y por un vacío de valores ajenos al dinero, al tener y al mercado; lo anterior, afecta a la persona y a su conducta (a veces ya ajena a planteamientos éticos) y, en consecuencia, a las organizaciones.

Ante esta realidad cabe preguntarse: ¿qué ha pasado con el trabajo y su naturaleza? Sin duda, hay algo lo ha hecho perder su naturaleza básica: la realización y el crecimiento armónico del individuo. Hace 30 o 40 años había jornadas duras de trabajo, pero previsibles en cantidad; hoy, después de los grandes esfuerzos de reingeniería, *downsizing*, *outsourcing* y otras "modernidades", la calidad del trabajo se ha visto reorientado, en gran medida, hacia la productividad (hacer cada día más con menos). Esta dinámica ha provocado mercados más saludables, pero sociedades más desequilibradas, orientadas a tener y acumular, y cada día más alejadas del ser, de los valores familiares y de la calidad espiritual y de vida. Cabe reflexionar que, así como nos preocupan las adicciones al alcohol, a las drogas, a la comida, a la acumulación ilimitada de bienes materiales, no deberíamos estar ajenos a las implicaciones, cada día más importantes, de la adicción al trabajo, a sus bases de insatisfacción y a la distorsión de los valores éticos que esto implica.

C.P.C. y C.I.A. Beatriz Castelán García
Integrante de la Comisión de Revista del IMCP
bcastelan1148@prodigy.net.mx